

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI**

**ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN
KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
İsmet YURTERİ**

**Danışman
Dr. Emre KALENDER**

**Ekim-2019
KIRIKKALE**

**T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI**

**ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET YÖNETİCİLERİNİN
KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
İsmet YURTERİ**

**Danışman
Dr. Emre KALENDER**

**Ekim-2019
KIRIKKALE**

ÖNSÖZ

Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu adlı tezimde, ticari ortaklıklarda amme alacaklarından temsilcilerin ve yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluklarına ilişkin olarak hem TTK nezdinde hem vergi usul yasaları nezdinde hem de Sosyal Sigorta yasası nezdinde değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda teorik çerçeve, doktrin ve Yargıtay kararları ışığında uygulamada çelişkiye neden olan ve Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen yasal düzenlemenin varlığında etki ettiği yanlış uygulamalar ve mevcut yasal düzenlemelerin getirdiği geniş sorumlulukların mülkiyet hakkına sirayetine yönelik çalışma gerçekleştirilmeye çaba sarf edilmiştir. Tarafımca hem ticaret hukuku boyutu hem de mali hukuk boyutu ele alınarak kendine özgün bir çalışma ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu adlı tezimi oluşturmamda yardımlarını esirgemeyerek özverili bir şekilde destek veren saygıdeğer hocalarım Doç. Dr. Ozan CAN ve Dr. Emre KALENDER' e teşekkürlerimi sunarım. Tezimin oluşumunda manevi olarak daima yanımda duran başta eşim Gülhan YANAR YURTERİ' ye annem Niğmet YURTERİ' ye, babam Hacı Mehmet YURTERİ' ye, abim Adnan YURTERİ' ye ve biricik evladım Çağatay Efe YURTERİ' ye bu tezi ithaf ettiğimi büyük mutlulukla önsöze derç etmek isterim.

Kırıkkale 2019

İsmet YURTERİ

ÖZET

Şirketlerin temsilcilerine ve şirket yönetim kurullarına yönelik vergi sorumluluğunun başlangıcı şirketin vergi görevini yerine getirmemesidir. Şirketin vergi görevini yerine getirmemesi durumunda devletin vergi alacağı temsilcilerden temsil edilmeye çalışılmaktadır. Çalışmada anonim şirket, limited şirket, Kollektif ve Komandit şirketlerin genel tanımlaması yapılarak bu şirketlerin temsilci ve kurullarının sorumlulukları üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Bu şirket kurulların ticaret kanununda vergi kanunlarında ve sosyal sigortalar kanunundaki sorumluluk dereceleri incelenmiştir. Anayasada vergilerin yasalar tarafından belirli olma ilkesi mevcuttur. Anayasada yer alan ilkelerin, vergi yasalarında iki farklı sorumluluk tahsisi öngörmesi ve bu durumun da ticaret kanunundaki maddelere aykırılık teşkil etmesi temel sorunlardan birisidir. Bu nedenle özellikle bu üç kanun sistemindeki durum karşılaştırılarak sorunlar tespiti yoluna gidilmiştir. Temsilcilerin ve yönetim kurullarının sorumluluğuna direkt gidilmesinin sonucu mülkiyet hakkına müdahale olabilecektir. Şirketlerin sorumluluğunun geniş ortak, müdür ve temsilcilerin sorumluluğun ise sınırlı olması gerekmektedir. Çalışmada, bu hususların üzerinde durularak mevcut düzen üzerinde yapılması gerekenler tek tek açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, limited şirket müdürü, anonim şirket yönetim kurulu, amme alacakları

ABSTRACT

The beginning of the tax liability for the representatives of the companies and the company's board of directors is that the company does not fulfill its tax duty. In case the company does not fulfill its tax duty, it is tried to be delegated from the representatives of the government to receive tax. In the study, general definition of joint stock company, limited liability company, collective and limited liability companies was made and the responsibilities of representatives and boards of these companies were tried to be emphasized. The level of responsibility of these company boards in the commercial law, tax laws and social security law were examined. In the Constitution, the principle of taxation is defined by law. One of the main problems is that the principles of the Constitution stipulate two different responsibilities in tax laws and this situation is in contradiction with the articles of the commercial law. Therefore, the situation in these three legal systems was compared and problems were identified. As a result of direct access to the responsibility of the representatives and board of directors, the right to property may be interfered. The responsibility of the companies should be limited to the broad partners and the responsibility of the managers and representatives should be limited. In this study, these issues are emphasized and the things that should be done on the current order are explained one by one.

Keywords: Responsibility, limited company manager, joint stock company board of directors, public receivables

KISALTMALAR

AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Anabilim Dalı Başkanlığı
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B. No	: Başvuru Numarası
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
bkz	: Bakınız
BTHAE	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
C	: Cilt Numarası
D	: Daire
Dn	: Dipnot
D.V.D.D.K.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E	: Esas Numarası
E.A.	: Erişim Adresi
E.T.	: Erişim Tarihi
eTTK	: Eski Türk Ticaret Kanunu
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
H.D.	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İsv. BK	: İsviçre Borçlar Kanunu
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar Numarası

KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
Mük	: Mükerrer
N.	: Numara
RG	: Resmi Gazete
S	: Kitap sayı numarası
s	: Sayfa sayı numarası
SSGSSK	: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TK	: 7201 Sayılı Tebligat Kanunu
TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
vd	: Ve devamı
V.D.D.	: Vergi Dava Dairesi
V.D.D.G.K.	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
V.D.D.K.	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl
YİBK	: Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu
YK	: Yönetim Kurulu
yTTK	: 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu
§	: Kitap Paragraf Numara Sembolü

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
KISALTMALAR	iv
İÇİNDEKİLER	vi
GİRİŞ	1
1. KONUNUN TAKDİMİ, ÖNEMİ VE SINIRLANDIRILMASI	3
1.1. KONUNUN TAKDİMİ	3
1.2. KONUNUN ÖNEMİ	4
1.3. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI	5

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI İLE ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETTE YÖNETİM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. KAMU ALACAĞI	6
2.1.1. Kamu Alacağı Kavramı.....	6
2.1.2. Kamu Alacağının Kapsam ve Sınıflandırılması.....	7
2.1.2.1. Niteliği ve Aidiyeti Gereği Kamu Alacağı Olan Alacaklar	7
2.1.2.1.1. Asli Kamu Alacakları.....	7
2.1.2.1.1.1. Vergi.....	7
2.1.2.1.1.2. Resim	8
2.1.2.1.1.3. Harç	9
2.1.2.1.1.4. Vergi ve Para Cezaları	10
2.1.2.1.1.5. Muhakeme ve Takiplere İlişkin Masraflar	11
2.1.2.1.2. Fer' i Kamu Alacakları.....	12
2.1.2.1.2.1. Gecikme Zammı.....	12
2.1.2.1.2.2. Gecikme Faizi	14
2.1.2.1.2.3. Tecil Faizi.....	15
2.1.2.1.2.4. Haksız Çıkma Zammı	16
2.1.2.1.2.5. Pişmanlık Zammı	17
2.1.2.2. Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar.....	17
2.1.2.2.1. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Özel Hükümü Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar.....	18
2.1.2.2.2. Kendi Kanunlarındaki Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar.....	18
2.1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Primleri	19
2.1.2.2.4. Ecrimisil Alacakları	19
2.1.3. Kamu Alacaklarının Özellikleri	20
2.1.4. Kamu Alacaklısı.....	21
2.1.4.1. Devlet	21
2.1.4.2. Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları (İl Özel İdaresi)	23
2.1.4.3. Belediye.....	24
2.1.5. Kamu Borçlusu	25
2.1.5.1. Gerçek ve Tüzel Kişiler	25
2.1.5.2. Kanuni Temsilciler.....	26

2.1.5.3. Mirasçılar	27
2.1.5.4. Vergi Yükümlüsü (Mükellefi).....	28
2.1.5.5. Vergi Sorumlusu	29
2.1.5.6. Kefil	30
2.1.5.7. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri	31
2.2. ANONİM ŞİRKETTE YÖNETİM VE TEMSİL	32
2.2.1. Genel Olarak	32
2.2.2. Yönetim Kurulu Kavram ve Yapısı	32
2.2.3. Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri	34
2.2.3.1. Yönetim Görevi ve Yetkisi	34
2.2.3.2. Temsil Görevi ve Yetkisi	37
2.2.3.3. Kamu Alacakları Yönünden Görev ve Yetkisi	38
2.2.4. Kamu Alacaklarından Sorumluluk Bakımından Özel Durumlar	39
2.2.4.1. Fiili Yönetim Kurulu Üyeleri.....	39
2.2.4.2. İcra Yetkisi Olmayan YK Üyeleri.....	40
2.2.4.3. İstifa Eden YK Üyesi	43
2.3. LİMİTED ŞİRKETTE YÖNETİM VE TEMSİL	45
2.3.1. Genel Olarak	45
2.3.2. Müdürler ile İlgili Kavram ve Nitelikler	48
2.3.2.1. Müdürler Kavramı.....	48
2.3.2.2. Müdür Olabilme Şartları, Sıfatının Kazanılması ve Yapısı	49
2.3.2.3. Müdürlerin Görev ve Yetkileri.....	52
2.3.2.4. Organ Kavramı ve Müdürlerin Organ Niteliği	53
2.3.2.5. Müdürlerin Limited Şirket İle Olan Hukuki İlişkisinin Niteliği	54
2.3.2.6. Kanuni Temsil ve Kanuni Temsilci	55
2.3.2.7. Temsil Yetkisinin Sınırlandırılması	57
2.3.2.7.1. Genel Olarak	57
2.3.2.7.2. Birlikte Temsil	59
2.3.2.7.3. Temsil Yetkisinin Merkez veya Şubelere Münhasır Tutulması.....	60
2.3.2.8. Kanuni Temsilin Müdürler ve Kamu Borçları Açısından Değerlendirilmesi.....	60
2.3.2.9. Müdürlük Sıfatının Kaybedilmesi.....	61

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI VE SORUMLULUK KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE KAPSAMI

3.1. GENEL OLARAK	64
3.2. KAMU ALACAĞI VE SORUMLULUK KAVRAMI	65
3.3. KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	67
3.3.1. AATUHK Mük. M. 35 Düzenlemesi.....	67
3.3.1.1. AATUHK Mük. M. 35' in İlk Hali	67
3.3.1.2. AATUHK Mük. M. 35' te Yapılan Değişiklikler	69
3.3.2. VUK. M. 10 Düzenlemesi.....	72
3.3.2.1. VUK. M. 10/2' nin İlk Hali ve Yapılan Değişiklikler	72
3.3.2.2. VUK. M. 10	73
3.3.3. TTK' daki Düzenlemeler	74
3.3.3.1. TTK M. 553	76
3.3.3.2. TTK M. 369	76
3.3.4. SSGSSK M. 88 Düzenlemesi.....	78

3.4. SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ	80
3.4.1. Genel Olarak Kusur Kavramı.....	80
3.4.2. Fer’i Sorumluluk	82
3.4.3. Müteselsil Sorumluluk	83
3.4.4. Sınırsız Şahsi Sorumluluk	84
3.4.5. Sorumluluk Hükümlerinin Kusur Esası Açısından Değerlendirilmesi	86
3.4.5.1. AATUHK. Mük. m. 35’in Kusursuz Sorumluluğa Dayanması	86
3.4.5.2. VUK. m. 10’un Kusur Esasına Dayanması	90
3.4.5.3. TTK m. 553 ve 369’ un Kusur Esasına Dayanması.....	91
3.4.5.4. SSGSSK m.88’ in Kusur Esasına Dayanması	93
3.4.5.5. AATUHK, VUK, TTK ve SSGSSK’ nın Kusur Açısından Değerlendirilmesi.....	97
3.5. SORUMLULUĞUN KAPSAMI	98
3.5.1. AATUHK. Mük. M. 35 Açısından Sorumluluğunun Kapsamı	98
3.5.2. VUK. M. 10 Açısından Sorumluluğunun Kapsamı	98
3.5.3. AATUHK. Mük. M. 35 Ve VUK. M. 10’ un Kapsamının Değerlendirmesi ...	99
3.6. MÜDÜRLERİN VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN SORUMLULUK HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI	101
3.6.1. Sorumluluğun Kapsamı Açısından	101
3.6.2. Sorumluluğun Taşıdığı Anlam Ve Ödev Öngörmesi Açısından	101
3.6.3. Sorumluluğun Koşulları Açısından.....	102
3.6.4. Dayandıkları Kusur Esası Açısından	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAĞINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞUN ŞARTLARI

4.1. AATUHK. MÜK. M. 35 KAPSAMINDA MÜDÜRLERİN VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI.....	103
4.1.1. Limited Şirket Müdürleri Açısından Şartlar	103
4.1.1.1. Genel Olarak	103
4.1.1.1.1. Sorumluluk Derecesi.....	104
4.1.1.1.2. Sorumluluk Niteliği.....	105
4.1.1.1.3. Sorumluluk Kapsamı.....	107
4.1.1.2. Sorumlu Olabilecek Kişi ve Kurumlar.....	108
4.1.1.3. Müdürün Görevini İfa Etmemesi	109
4.1.1.4. Alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun Bakımından Vergisel Nitelikte Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması.....	110
4.1.1.5. Kamu Alacaklarının Şirket Bünyesinden Kısmen ya da Tamamen Tahsil Edilememesi ve Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması Olması	111
4.1.1.6. Dönem Yönünden Uygunluk Bulunması	112
4.1.1.7. Vergi Alacaklarını Doğuran Eylemle Kanuni Temsilci Arasında Bağ Olması.....	113
4.1.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Açısından Şartlar.....	113
4.1.2.1. Genel Olarak	113
4.1.2.2. Sorumlu Olabilecek Kişi ve Kurumlar.....	114
4.1.2.3. Yönetim Kurulunun Görevini İfa Etmemesi.....	115
4.1.2.4. Alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Vergisel Nitelikte Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması	117

4.1.2.5. Kamu Alacaklarının Şirket Bünyesinden Kısmen ya da Tamamen Tahsil Edilememesi ve Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması Olması	117
4.1.2.6. Dönem Yönünden Uygunluk Bulunması	118
4.1.2.7. Vergi Alacaklarını Doğuran Eylemle Kanuni Temsilci Arasında Bağ Olması.....	119
4.2. VUK. M. 10 KAPSAMINDA SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI	121
4.2.1. Limited Şirket Müdürleri ve Ortakları Açısından Şartlar	121
4.2.1.1. Genel Olarak	121
4.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması	122
4.2.1.3. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınamaması.....	123
4.2.1.4. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi.....	124
4.2.1.5. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinde Kusur	125
4.2.1.6. Takibin Sonuçsuz Kalması.....	126
4.2.1.7. İlliyyet Bağının Bulunması	127
4.2.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Açısından Şartlar	127
4.2.2.1. Genel Olarak	127
4.2.2.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması	128
4.2.2.3. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınamaması.....	128
4.2.2.4. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi.....	129
4.2.2.5. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinde Kusur	131
4.2.2.6. Takibin Sonuçsuz Kalması.....	132
4.2.2.7. İlliyyet Bağının Bulunması	134

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN SONA ERMESİ, RÜCU HAKKI VE HAKLARINDA TAKİP USULÜ

5.1. SORUMLULUĞUN SONA ERMESİ.....	135
5.1.1. Sorumluluğun Fiilen Sona Ermesi	135
5.1.1.1. Görevde Alma (Azil).....	135
5.1.1.2. İstifa	136
5.1.1.3. Seçilme Yeteneğini Kaybetme	136
5.1.1.4. Görevin Sona Ermesi	137
5.1.2. Sorumluluğun Zamanaşımı Yoluyla Sona Ermesi.....	137
5.1.2.1. Genel Olarak	137
5.1.2.2. Zamanaşımı	138
5.1.2.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı	138
5.1.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı	139
5.1.2.3. Zamanaşımının Başlangıç Ve Bitiş Sınırı	142
5.1.2.4. Sorumluluğun Zamanaşımı Bakımından Başlangıç Ve Bitiş Sınırı.....	142
5.2. RÜCU HAKKI.....	143
5.2.1. Şirkete Rücu	143
5.2.2. Diğer Kanuni Temsilcilere Rücu	144
5.3. TAKİP USULÜ.....	145
5.3.1. Cebri Tahsil Aşamasının Başlangıcı	145

5.3.1.1. Ödeme Emrinin Hukuksal Niteliği	146
5.3.1.2. Ödeme Emrinin Tebliği	149
5.3.1.3. Ödeme Emrine İtiraz	150
5.3.2. Cebri Tahsil Şekilleri	152
5.3.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi	152
5.3.2.2. Haciz Yapılması	153
5.3.2.3. İflasın İstenmesi	154
SONUÇ	156
KAYNAKÇA	160



GİRİŞ

Kişiler ile devlet arasındaki ilişki, gerçek kişinin sağ ve tam doğması şartıyla cenin iken, tüzel kişinin ise organlarının teşkili ve kurulması ile başlamaktadır. Devletin sirayet ettiği tüm alanlarda kişilerin hak ve yükümlülüklerinden söz edilebilmektedir. Tüzel kişilerin kurulması gerçek kişilerin iradesi ile ortaya çıkmakla birlikte tüzel kişilerin kurulmasıyla devlet nezdindeki sorumlulukları da doğmaktadır. Gerçek ve tüzel kişilerin devlet ile en temel ilişkisi kamu alacakları nedeniyle yüklenen yükümlülükler ve ödevler olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarihte gerçek kişinin toplumsallaşması ile ortaya çıkan kamu alacakları bir diğer adı ile vergi alacakları devletin yegane geliri olarak kabul edilmekle birlikte toplumun geleceğinin teminatı olarak da görülmektedir.

Kamu alacaklarının neredeyse tüm toplumsal sistemlerde kabul edilmesi ve doğal olarak karşılanması nedeniyle kişilerin mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirilmemektedir. Bu sebeple kişilerin sorumluluklarının sınırsız olmaması amacıyla anayasal teminatın getirilmesi gerekmiştir. Kamu alacaklarının mükellef hakları bağlamında tartışması ise süregelen bir tartışma olup tüzel kişilerin ise bu tartışmadan muaf tutulmaya çalışılması ise eşitlikten uzak bir yaklaşım olduğu söylenebilecektir. Özellikle araştırma konusunun tüzel kişiler ile gerçek kişilerin birbirinden sorumluluk bağlamında etkilendiği en nadir alanlardan birini oluşturması nedeniyle tüzel kişiliğin sorumluluklarının gerçek kişi üzerindeki etkileri üzerinde durulmaya çalışılacaktır. Belirsiz ve aynı konuda birden çok düzenlemenin var olması nedeniyle kanuni alt yapıların birbirine sirayeti etmesi tüzel kişilikte görev alan kanuni temsilci ve yönetim kurulu üyesi olan gerçek kişilerin sorumluluklarının uygulamasında sorunlara neden olduğu görülmektedir.

Kamu alacaklarına ilişkin genel bir tahsil kanunu olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ilgili hükümleri ile vergilendirmeye ilişkin olarak süreçleri idame ettiren ve hak ve yükümlülükleri düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), sosyal güvenlik sisteminin usullerini düzenleyen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) başta olmak üzere amme alacaklarının birçok kanun, yönetmelik ve tebliğ gibi birçok düzenleme ile kanun koyucu usul hükümleri bağlamında vergiyi veren ve

alanın tabi olduğu rejimlerin fazlalaşmasına sebebiyet vermiştir. Bu hususta özellikle AATUHK mükerrer 35. madde, VUK 10. maddesinin 2.fıkrası ve SSGSSK 88. maddesinin 20. fıkrasıyla kanuni temsilcilerin amme alacaklarından sorumluluğu üzerine düzenlemesi yer almaktadır. Özellikle global sistemde vergisel sorumluluklar çok açık ve net düzenleme yer almışken, ülkemizde daha çok birden fazla düzenleme ile vergisel sorumluluklar genişletilmeye ve yorum kültürünün benimsenmesine sebebiyet vermiştir. Halbuki vergi hukuku ceza hukuku gibi düşünülerek Anayasamızın 73. maddesine göre, “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı*” olduğu düzenlemesi yer almaktadır. Bu durumda özellikle vergi kanunlarımızın düzenlemesi bağlamında kıyastan ve yorumdan kaçınılabildiği kadar global forumlarda bu hususun Türkiye Cumhuriyeti vergi yasalarının Anayasamıza uygun olduğundan bahsedilebilecektir. Bunun temel nedeni de bu üç düzenlemenin yeni Türk Ticaret Kanunu (yTTK) bağlamında dikkate alınmaması ve yeni kanunumuza uygun düzenleme değişikliklerinin yapılmayışı olarak karşımıza çıkmaktadır. TTK hükümlerinde daha çok şirketlerin genel yapısı ve söz konusu şirketlerin genel sorumlulukları ile aldığı/alacağı kararlar gibi birçok düzenlemesi mevcuttur. Bu hususta şirketleri tanıtırken TTK’ dan yararlanmadan geçmenin eksiklik olacağı tarafımızca düşünölmüştür. Ancak ne var ki TTK’ da çok az hükümler amme alacaklarının usulüne yönelik atıflarla karşılaşmak mümkündür. Bunlar ise, ticari işletmede ticaret sicili tescil şartları arasında 27’ nci maddenin ikinci fıkrasında mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlölükleri ve yerine getirilme şartı olarak, 64’ üncü maddesinin beşinci fıkrasında “*Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak*” zorunda olduğunu defterlerin tutulması ve saklanması gibi hususlarda aynı yasanın hükümlerinin uygulanacağı dışında başkaca vergi usul yasalarının sorumluluk alanını belirleyen ve vergi yasalarına atıf yapan başkaca bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca yTTK’ nın bu hususta vergi usul hükümlerine ve ticari şirket ortaklıklarının sorumluluğuna yönelik bir düzenleme de yer almamaktadır. Bu durum yTTK’ yı VUK ve AATUHK hükümlerine uzak vergi yasalarının da ticaret şirketleri bakımından sorumluluk ve cezai hususlarda yoruma ve kıyasa yakın haline getirdiği söylenebilecektir. Bu hususlarda değerlendirme yaparak ticari şirketlerin düzenlenme ve hukukumuzda kurulma biçimleri anlatılarak usul hükümleri olarak da vergi yasalarının birbiri

içerisinde yer alan temsilcilerin ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarına yönelik değerlendirme yapılmıştır. Bu çalışmamızda, kamu alacaklarının ve vergi alacaklarının ayrılan yönleri ele alınarak bu iki ayrı alacaklardan anonim şirket yönetim kurulu ve limited şirket müdürleri olan kanuni temsilcilerin sorumluluğu ele alınarak bu sorumluluk kapsamında hangi kişi ve kurumların yer alacağı belirtilerek sorumlulukların hukuki nitelikleri konuları irdelenecektir.

1. KONUNUN TAKDİMİ, ÖNEMİ VE SINIRLANDIRILMASI

1.1. KONUNUN TAKDİMİ

Anonim ve Limited Şirket yöneticisi konumunda olan yönetim kurulu üyeleri ve müdürlerin kanuni temsilcisi oldukları şirketlerin kamu kurumları nezdinde vergisel ve kamusal borçlar edinmektedirler. Bu hususta birçok yasal düzenleme ve kurumların yapısında yönetmelik ve genel tebliğler yayınlanmaktadır. Anayasadan kaynaklanan bu düzenlemelerin en büyük amacı da kamu yararına yönelik olarak kamu alacaklarının tahsil edilmesidir. Anonim şirket ve limited şirket bu kamu alacaklarında önemli vazifesi bulunmaktadır. Şirketlerin kuruluşundan kapanmasına kadar birçok işlem tesis etmektedir. Bu işlemlerden en önemlileri ise kamu kurumları ile ilişkileri olmaktadır. Zira bu şirketler varlıkları boyunca hak kazanmakta ödevle de yükümlendirilmektedir. Bu şirketlerin yönetimi de gerçek kişiler tarafından yapılmaktadır. Gerçek kişilerin amacı şirket üzerinden para kazanmak olduğu herkesin de malumdur. Bu durumda şirketin tüzel kişilik perdesi ile birçok işlem yapılmaktadır. Özel kişiler arası işlemlerde şirketin malvarlığı önem kazanmakta iken kamu alacakları nezdinde bu durum biraz farklılık arz etmektedir. Bunun sebebi de kanunlar özelinde kamu alacakları özel alacaklara oranla imtiyazlı olarak korunmak istenmiştir. Özellikle devletin bu hususa riayet ederek kamunun zarara uğramaması açısından bu duruma dikkat ettiği görülmektedir. Bunun sonucunda özel ilişkilerde şirket borçlarından dolayı sorumlu olan yöneticiler için hususi durumlarla kanıtlanması gereken birçok hukuki prosedür mevcut iken, genel anlamda kamu alacaklarında ise vergi ve bağlı alacaklar ile diğer kamu alacakları şeklinde ayırım yapılarak usul yasası dahi ayrılmış bulunmaktadır. Vergi ve vergiye bağlı alacaklar bakımından Vergi Usul Kanunu, diğer tüm kamu alacakları için ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenleme ihtiyacı

duyulmuştur. Bu durum iki farklı yasal düzenlemenin yanında iki farklı usulü gündeme getirmiştir. Bu nedenle de her iki şirket bünyesinde yer alan yönetim kurulu üyeleri ve müdürlerin sorumluluğu konusunda iki farklı durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

VUK ve AATUHK hem usul yönünden hem sorumluluk yönünden hem de kapsam yönünden birçok farklılığı bünyelerinde barındırmaktadırlar. VUK' un birinci maddesinde “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile gümrük ve tekel vergileri*” hakkında uygulanacağı belirtilmiş iken; AATUHK' nın birinci maddesinde de “*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 hükümleri*” hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Aslında üst genel ayırım şu şekildedir. VUK' taki alacaklar devlet merkezi tarafından alacaklar; AATUHK' taki alacaklar ise VUK' ta tanımlanmayan tüm alacaklar olarak nitelendirilmesi daha doğru olacaktır. Hatta AATUHK' taki alacaklar belirtilirken girmeyen alacakların da neler olduğu dile getirilmiştir. Bu nedenle üst perdede iki farklı alacak tanımlaması yapılmaya çalışılmıştır.

1.2. KONUNUN ÖNEMİ

VUK ve AATUHK arasındaki ayırım takdimde dile getirildi. İki usul yasasının genelde ayrılması üst kısımda ayrılması tahsil amacının da farklılaşmasına sebebiyet vermiştir. Özellikle AATUHK' nın 1953 yılında VUK' un da 1961 yılında yürürlüğe girdiği düşünüldüğünde öncelikle kamu alacakları olarak tek bir kanun yapma amacının varlığını görmek gerekmektedir. 1953-1961 yılları arasında vergi ve bağlı alacaklar dahil tüm kamu alacakları AATUHK kapsamında yer almıştır. Ancak VUK' a ihtiyacın olması sebebiyle sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar için usul yasası getirilmiş olması AATUHK' tan ayrılan en önemli yönlerinden birisidir. Her iki usul yasasının da kanun maddeleri farklılık arz etmektedir. Bu hususta öncelikle tez konumuz olan sorumluluk mevzuatı birbirinden tamamen farklılık arz etmektedir.

VUK tek bir madde ile geniş yorumlama ve açık şekilde düzenleme getirirken AATUHK' ta ise önce limited şirketler için m. 35'in yer alması arkasında 1998 yılında yapılan değişiklik ile mükerrer maddenin getirilmesi ardından sonradan eklemesi yapılan 5. ve 6. Fıkraların Anayasa Mahkemesince yakın tarihte iptal edilmesi gibi durumlar mevcuttur. Anonim şirket açısından da limited şirket açısından ortak madde mükerrer 35' inci madde olmuştur. Zira yasal düzenlemede kanuni temsilcilerin sorumluluğu bu maddede yer almaktadır.

Konunun önemi açısından “anonim şirket yönetim kurulu üyeleri” ve “limited şirket müdürleri” nin kanuni temsilci olmasından bahisle bu iki farklı organ üzerinde durulmuştur. Bu iki organın, anlam boyutları, seçilme mekanizması, görev ve yetkileri, sorumlulukları, görevden ayrılmaları, VUK ve AATUHK açısından sorumluluk nitelendirilmeleri ile birlikte her iki yasal düzenleme açısından geniş kapsamlı boyutları ele alınmaya çalışılmıştır.

1.3. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

Takdim ve önemde de bahsedildiği üzere tezin konusu anonim ve limited şirket yöneticilerinin kamu alacaklarından sorumluluğu olmasından dolayı anonim şirkette yönetici ve kanuni temsilci olarak yönetim kurulu organı, limited şirkette ise müdür olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki organın hem VUK' ta geçen ve vergi ve vergiye bağlı alacaklar olarak nitelendirilen alacakları hem de AATUHK' ta geçen diğer kamu alacakları kapsamında tüzel kişilerin ödeyemediği alacaklardan kaynaklı sorumluluk biçimi olarak ifade edilebilir. Bu nedenle tezimizin konu sınırlandırması bu iki organ ve limited şirket ortaklarının tüzel kişilerin ödemediği ya da ödeyemediği vergi ve diğer kamusal alacaklardan kusur ya da kusursuz şekilde sorumluluğu ve bu sorumluluğun zaman olarak sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı ele alınmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI İLE ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETTE YÖNETİM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. KAMU ALACAĞI

2.1.1. Kamu Alacağı Kavramı

“Kamu alacağı, Devlet’in ve yetkili idarelerin kamu gücünden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacaklarıyla, vergi, resim, harç gibi kamu hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve kamu hizmetlerinin aynı vasıtaları olan kamu emlakı makamına kaim olmak üzere çeşitli sebeplerden doğan alacaklarla, idari sözleşmelerden doğan ve kamu hizmetinin devamlılığını ve istikrarını sağlayan alacaklardır”¹. Kamu alacaklarının özel alacaklardan ayıran en önemli özellikler, isteğe tabi olmaksızın zorla alınması ve özel takip usulü nedeniyle icra müdürlüğüne başvurulmadan tahsil edilebilmesidir². Kamu alacaklarının, özel alacaklardan ayrı tutulmasının sebebi de kamu alacaklarının tahsil edilmesinde en büyük amacının kamuya hizmet için kullanılmasıdır. Devlette bulunan kurumların kamu alacaklarına sahip olması nedeniyle tahsil usulü 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre belirlenmekle birlikte 2004 Sayılı İİK hükümleri ise cari değildir. Kamu alacağına sahip bu kurumların özel hukuk kişileri ile eşit haklara sahip olduğu sözleşme, haksız eylem ve iktisap nedeniyle oluşan alacaklarında ise İİK hükümleri geçerli olacaktır³.

¹ **Onar** Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, 3.Baskı, C. 3, İstanbul 1960, s. 1647.

² **Özer İlhan**, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi Ve Türkiye’ de Uygulaması, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1979, s. 17-18; **Koban** Cansu Damla, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013, s. 75.

³ **Onar**, s. 1649; **Koban**, s. 76; **Gülseven** Mustafa, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1999, s. 19-20.

2.1.2. Kamu Alacağı'nın Kapsam ve Sınıflandırılması

2.1.2.1. Niteliği ve Aidiyeti Gereği Kamu Alacağı Olan Alacaklar

2.1.2.1.1. Asli Kamu Alacakları

2.1.2.1.1.1. Vergi

AATUHK' un m.1/1. fıkrasına göre, asli ve fer'i kamu alacakları sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli 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 hükümleri tatbik olunur” demekle asli kamu alacakları ‘gibi’ denilerek tadadi olduğunu göstermeye çalışılmıştır⁴. Asli kamu alacaklarından en önemlisi ise vergi alacağıdır.

Asli olarak sayılan kamu alacakları, kamu hizmetleri ve kamu gücü temelindedir⁵.

Bazı yazarlar vergiyi; “kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır”⁶, “devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerler”⁷ şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımlara bakılacak olursa vergi temeli, kanundan kaynaklanan ve zorla alınması beraberinde kamusal yapılan harcamaların karşılığının olmasıdır⁸.

⁴ Bazı yazarlara göre AATUHK' nın birinci maddesinde “gibi” kelimesi kamu alacaklarının sayısının çok olduğunu ve sayılmadığına yönelik bir ifade olmayıp, benzer nitelikte kamu alacağı sayılan gelirlerin (ör: zamların) ifade edilmeye çalışıldığı görüşü mevcuttur. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Candan** Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu*, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, s. 39; **Koban**, s. 78.

⁵ **Onar**, s. 1650; **Koban**, s. 78.

⁶ **Kaneti** Selim, *Vergi hukuku*, 2. Baskı. İstanbul 1989, s. 4.

⁷ **Aksoy** Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Bası, İstanbul 2010, s. 4.

⁸ **Koban**, s. 38, 39.

Sorumlu veya yükümlülükleri olan gerçek veya tüzel kişilerin şahsında vergi alacağının doğması ile bu alacağın çeşitli aşamaları (tarh, tebliğ, tahakkuk) kat etmesi ile tahsil (ödenme) aşamasına geçecektir⁹.

Vergi sisteminde tahakkuk esasını benimsendiğinden, bu kişiler nezdinde tahakkuk eden vergi ödenebilir hale gelmektedir. Tahsil aşamasına gelen alacak ise takip usulü ise VUK ve AATUHK hükümleri ile belirlenmektedir. Bu iki usul yasası ile de tahsilin hem masrafsız hem de hızlı şekilde yapılabilmesi olanak dahilindedir¹⁰.

2.1.2.1.1.2. Resim

Etimolojik olarak “*resim*” kelimesi Arapça “*rasm*” kökünden olup , “*iz, ayak izi, işaret, simge, damga, mühür; suret, resmi tören, ayin; harç, damga vergisi*” manalarına gelmektedir. Arapça rusüm “*harçlar, damga vergileri*” sözcüğünden gelmektedir. Kamu maliyesinde de resim (Fransızca Droit, İngilizce Duties) kavramı, zamana göre değişik anlamlar taşıya gelmiştir. Söz konusu mali terim, bazı hallerde “*harç (Fransızca Taxe)*”, bazı hallerde de “*vergi (Fransızca Impot)*” yerine kullanılmıştır. Osmanlı maliyesinde, gerek resim kelimesi (damga resmi, bahçe resmi, kovan resmi gibi) ve gerekse bu kelimenin çoğulu olan rüsüm kelimesi, vergi kelimesinin yerine kullanılmıştır¹¹. Bazı yazarlara göre ise, “*Finansta resim; vasıtalı (dolaylı) vergilere, harç; hizmet dolayısıyla alınan hususi (özel) vergilere verilen bir isimdir. Gümrük resmi, pasaport harcı gibi*”¹². Resim, yukarıda belirtilen tanımlardan anlaşıldığı üzere vergi alacaklarından birisidir. Kurumlar tarafından yapılacakların karşılığı (işin yapılmasından izin ve yetki) olarak kabul edilmektedir. Resim, genellikle harç ve vergi ile aynı manada kullanılagelmiştir. Ancak resim mali

⁹ **Akyürek** Ömer, *Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu*, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2015, Y. 1, C. 1, S. 1, s. 25, 26.

¹⁰ **Akyürek**, s. 25, 26.

¹¹ **Yılmaz** Güneş, “*Vergi, Resim, Harç*” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında “*Resmin*” Günümüzdeki Varlık Sorunu, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 40, S. 2, Aralık 2018, s. 377.

¹² **Pelin** Fazıl İbrahim, *Finans İlimi ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, Üçüncü bası, İstanbul 1945, s. 263.

konularda ortaya çıkmaktadır. Resimler, vergi ve harçları andırmakla birlikte şahsa özel olarak doğmaktadır. Örneğin, damga ve eğlence resimleri verilebilecek en bilinen örneklerdendir. Bunlar harca benzemekle birlikte, vergileri andıran yanları ise zora dayalı alınmasıdır.

2.1.2.1.1.3. Harç

Harcın kesin bir tanımının yapılması zor olmasına karşın bazen resimler, hatta vergilerle karıştırılan harçlar, genel olarak, “*kamu hizmetlerinden yararlanmak ve/veya yetkili makamlarca verilen izin karşılığı tahsil edilmek üzere ödenen bedeller*”¹³ şeklinde tanımlanmıştır. Kavramların tarihsel süreci içinde değişikliklere uğramış olması neticesinde, kamu maliyesinde “*harç (Taxe)*” terimi de, resim (Droit) kadar olmasa da, çok değişik anlamlar günümüze kadar gelmiştir. Harç kelimesinin bazen vergi yerine kullanıldığı da olmuştur. Dilimizde harç kelimesi yerine “resim” kelimesini kullananlar da olmakla birlikte örnek olarak bazı yazarların harç için yaptığı bir tanımlamadan anlaşılabilir. Buna göre harcı, idarenin ifa ettiği bir tür hizmetler dolayısıyla alınan hususi (özel) mahiyette “*bir takım vergiler*” olarak tanımlayanlar da olmuştur¹⁴. Harcın tanımı ise 492 sayılı Harçlar Kanun gerekçesinde yer almaktadır. Söz konusu gerekçeye göre; “*fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir*”. Harcın doğabilmesi için kişilerin özel menfaati nedeniyle bu kişilere yönelik bir hizmetin sağlanması gerekmektedir. Bu iki şartın da aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁵.

¹³ **Oktar** Ateş, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Y. 1996/1997, s. 163; **Yılmaz** (Güneş), s. 385.

¹⁴ **Pelin**, s. 263; **Yılmaz** (Güneş), s. 383.

¹⁵ **Yılmaz** (Güneş), s. 385; ve bu hususta karar için aynı yazara atfen; AYM. E: 1986/20, K: 1987/9, T: 31/03/1987, 28.05.1987 tarih ve 19473 sayılı R.G.

2.1.2.1.1.4. Vergi ve Para Cezaları

Vergi suçu, devlete karşı işlenen ekonomik suçlardandır. Bu suçta ihlal edilen hakkın sahibi ise kamuyu oluşturmaktadır. Bu suçun karşısında amaçlanan husus ise kamu alacaklarının zamanında ve yasal mevzuata uygun şekilde yerine getirilmesi amacı güdülmektedir. Kamu alacaklarının zamanında ve tam şekilde tahsil edilmesiyle kamu alacağının tarafı olan hazinenin gelir kaybının önüne geçilmesi ve kamu yararının finansmanının gerçekleştirilmektedir¹⁶.

Vergi Cezaları hakkında, Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabında yer alan hükümler hem idari cezaları hem de adli cezaları düzenlemektedir. Bu durumda vergi suçları idari ve adli şeklinde ikiye ayrılmaktadır¹⁷. Doktrinde ise vergi cezalarına yönelik bazı nitelendirmeler yapılmıştır. Vergi cezasının aslında bir ceza değil bir vergi zammı¹⁸ olduğunu, vergi cezalarının tazminat¹⁹ olduğunu, ceza hukuku anlamında para cezası²⁰ olduğu tartışma konusu yapılmakla bunlardan ayrı birçok görüş de mevcuttur²¹.

Para Cezaları hakkında, AATUHK' nın birinci maddesi birinci fıkrasında “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, ... hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur” hükmü ile asli alacaklardan sayılan para cezaları

¹⁶ **Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami**, Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ankara 2005, s. 209; **Koban**, s. 167.

¹⁷ **Koban**, s. 167; AYM. T: 25.5.1993, E: 1993/3, K: 1993/20513 sayılı kararında “*Vergi Hukukunda vergi suç ve cezaları, mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Mali ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir*” demek suretiyle vergi suçları kategorize edilmiş ve ikiye ayrılmıştır (**Koban**, s. 167).

¹⁸ **Karakoç** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 3.baskı, Ankara 2004, s.448; **Kartal** Zihni, İdari Vergi Cezalarına Vergi Organlarının Yaklaşımı, Vergi Dünyası Dergisi. S. 207, Y. 1998, s. 12; atfen **Koban**, s. 168.

¹⁹ **Donay** Süheyl, Para Cezaları, İstanbul 1972, s.123; atfen **Koban**, s. 168.

²⁰ **Kocahanoğlu** Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983, s. 109; atfen **Koban**, s. 168.

²¹ Diğer görüşler için bkz: **Koban**, s. 169 vd.

aynı maddenin ikinci fıkrasında ise “*Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur*” hükmü ile tahsil olarak TCK’ ya atıf yaptığı görülmektedir. Ancak para cezaları ise iki çeşit olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK’ a ceza hukuku bağlamında vergiye ilişkin suçlar eklendiğinde, cezaların idare kurumlarının ve adli yargı tarafından yargıya tabi suçlar şeklinde ayrılması gerekmiştir. 5237 sayılı TCK’ nın 52. Madde başlığında “*adli para cezası*” olarak düzenlenmiştir²². Halbuki adli para cezası adli mahkemeler tarafından yaptırım ya da seçenek yaptırım olarak verilmektedir. İdari para cezası ise para cezası vermeye yetkili idari makamlar tarafından verilmektedir. İki para cezası arasındaki en büyük fark ise, adli para cezasının TCK anlamında suça karşılık gelen bir yaptırım, idari para cezası ise Danıştay’ a göre mali yükümlülük olarak görülmesidir²³.

2.1.2.1.1.5. Muhakeme ve Takiplere İlişkin Masraflar

Bilindiği üzere kamu alacakları kamu borçlusunun rızası dahilinde çözüm bulmamaktadır. Kamu alacaklısı olan devlet ve diğer kurumlar alacağı tahsil etmek amacıyla güç kullanmak zorundadır. Devletin alacakları için gücü kullanması icra ve takip masraflarını da doğurmaktadır. Bu durum da ayrı bir maliyeti beraberinde getirmektedir. Takip masrafları ise takibin durum ve koşullarına göre değişiklik arz etmekle birlikte, tebligat giderleri, haciz, zor kullanım, nakliye, yediemin masrafları, satış gibi birçok giderleri kapsamaktadır. Bu masraflara AATUHK kapsamında alacaklara yapılan tüm masrafları da içermektedir²⁴. Bu sebeple tüm kamu

²² **Koban**, s. 77, 158.

²³ D.6.D. E: 1986/325, K: 1986/414, T: 29.04.1986 “*6785 Sayılı Kanun'un 20. maddesine göre verilen para cezalarının nitelik olarak bir mali yüküm olduğu hk. Para cezaları, nitelik olarak bir malî yüküm olduğundan alacağın aslının dava konusu edilmiş olması halinde bunların tahsiline geçmeden önce yargı organının kararının beklenmesi gerektiği*” Legal Bank İçtihat Yayınları atfen (**Koban**, s. 77, 78, dn. 260).

²⁴ **Budak Tamer/Benk Serkan**, *Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme*, Business and Economics Research Journal, Volume 2, Number 2, 2011, s. 76 vd.; **Özbalcı Yılmaz**, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamalar*, Ankara 2006, s. 49; **Gerçek, Adnan**, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa 2010, s. 7; **Ünlü Cengiz**, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara 1995, s. 44.

alacaklarının yanı sıra kamu kurumlarının diğer alacak kalemleri hakkında yapılan icra takibi nedeniyle oluşan giderlerin tahsili için de AATUHK maddeleri uygulanacaktır. Takibat giderinin tanımı ise AATUHK' nın 3. Maddesinde yapılmıştır; “*cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza gibi her türlü giderdir*”. Yasal düzenlemeye göre kamu alacağı takip masraflarını da kamu alacağı kabul edilmektedir. Bu nedenle de kamu alacağı ile takip masraflarının aynı takip usulü ile tahsil edilebileceğini göstermektedir²⁵.

Muhakeme sırasında gerçekleşen maliyetin, borçluya karşı ileri sürülmesi de AATUHK kapsamında kamu alacağı gibi ileri sürülebilecektir. Söz konusu muhakeme masrafları arasında yer alan giderleri ise HMK kapsamında yer alan tüm yargılama giderleri, bilirkişi, alındı ise başvuru harcı, karar ilam harcı, avukatlık ücreti, keşif harcı gibi yargılama aşamasında gerçekleşen tüm maliyetler AATUHK hükümlerine göre kamu alacağı sayılmaktadır. Muhakeme/yargılama giderleri HMK' nın 323' üncü maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Söz konusu hükümde yazılan tüm alacaklar AATUHK hükümlerine göre kamu alacağı sayılmakla birlikte, AATUHK' na göre takip ve tahsil edilecektir²⁶.

2.1.2.1.2. Fer' i Kamu Alacakları

2.1.2.1.2.1. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, kamu alacakları içinde fer'i alacak kapsamında olup kamu alacağına bağlı mali yükümlülüktür. Gecikme zammının diğer anlatımla anlamı, kamu alacağını vadesi içinde ödenmemesi ile hiçbir işleme gerek kalmadan borçlunun temerrüde düşmesi ve söz konusu temerrütten itibaren kamu alacağına gecikme zammının uygulanması halidir²⁷. Gecikme zammı, 6183 sayılı yasada yer

²⁵ **Koban**, s. 80; **Çelik** Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İstanbul 2002, s. 29.

²⁶ **Bayraklı** Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Ankara 2001, s. 8.

²⁷ **Koban**, s. 47; **Sonsuzoğlu** Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul 2001, s. 22.

almaktadır. Uygulanma amacı ise kamu alacağıının vadesinde ödenmesini sağlamak ve ödenmemeden kaynaklı zararın telafi edilmesidir²⁸.

AATUHK' nin 52. maddesinde gecikme zammının sona ereceği haller yer almaktadır. Gecikme zammının sona ereceği haller; iflas, tecil ve aciz durumlarıdır. Ancak borç ödenmesi halinde borcun takibine ve tahsiline gecikme zammı engel olamayacaktır. *“Gecikme zammı 6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, fer' i kamu alacağı niteliğindedir. Gecikme zammının ceza niteliğinde olup olmadığı tartışılrsa da, hem anılan 1. madde gereği, hem de ölüm halinde ölen mükellefe ait olan gecikme zamlarının mirasçılar tarafından ödenmesi zorunluluğunun bulunması, başka bir ifadeyle bunların ölümlü düşmemesi gereği gecikme zammının hukuki niteliğini ceza olmaktan uzaklaştırmaktadır”*²⁹. Bir yazar ise gecikme zammını şu şekilde tanımlamıştır; *“6183 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, vadeyi izleyen günden itibaren, gecikme zammı uygulanmaya başlanmıştır. Gecikme zammı uygulamasının amacı, hem kamu alacağıının vadesinde ödenmesini sağlamak, hem de vadesinde ödenmemesi halinde, bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken bir yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya külfet yüklemektir. Bu düzenlemede amaç kamu borçlusunun, borcunu vadesinde ödeyerek, devlete ait bir parayı kullanmaktan vazgeçmesini sağlamak ve aynı zamanda devlet hazinesinin bir miktar parayı geç tahsil etmesi dolayısıyla uğramış olacağı zararı telafi etmektir”*³⁰.

Bir yazarın görüşü ve Danıştay kararına göre³¹, vergiye uygulanan faiz ve zammın amacı ödenmeyen vergilerin yaptırımı olarak görülmektedir. Bu yaptırımlar ise ceza olarak görülmemekle birlikte vergi alacağı gibi görülmektedir. Faiz ve

²⁸ **Koban**, s. 47; **Sonsuzoğlu**, s. 21.

²⁹ **Çelik**, s. 176.

³⁰ **Sonsuzoğlu**, s. 21.

³¹ D.V.D.D.G.K. E:1991/305, K:1991/128, T:29.11.1991: *“Fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülme gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer”*, bu kararın yanı sıra başkaca kararlar da mevcuttur; D.V.D.D.G.K. E:1991/421, K:1992/148, T: 01.05.1992 tarihli kararı, D.3.D. E:1991/1273, K:1992/1171, T:25.03.1992; D.3.D. E:1991/3094, K:1992/3927, T:17.12.1992 tarihli söz konusu içtihatlarda gecikme zammını vergi olarak görülmektedir. Görüş için bkz: **Candan** (1996), s. 87; **Koban**, s. 50.

zammın vergi alacağı olarak görülmesiyle birlikte şirket varlığından tamamen tahsil edilemeyen gecikme faizinin şirket temsilcisinin malvarlığından tahsil edilebilmesinin önünü açmaktadır³².

2.1.2.1.2.2. Gecikme Faizi

Faizin tanımı birçok yazara göre farklılık arz etmektedir; bir yazara göre³³; “*üretim faktörlerinden biri olan sermayeye ödenen bedel, fiyat; mali fonları belli bir süre kullanmanın karşılığı yapılan ödeme*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir yazara göre ise³⁴ “*alacaklının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeni ile nakdin kullanılması olanağını borçluya bırakması karşılığında elde ettiği, miktarı kanun ya da hukuki işlem ile belirlenmiş, para borçları açısından özel olarak düzenlenen, tahsil için zararın ve kusurun varlığı şart olmayan bir tür tazminat, bir medeni semere veya ivaz*” şeklindedir.

Gecikme faizi ile gecikme zammı birbiri ile karıştırılması doğal iki müesseseyi oluşturmaktadır. Faizde, idarece, ikmalen, re’ sen tarh kapsamında olan vergide hesaplanmaktadır. Gecikme zammı ise vadesi geldiği halde ödenmeyen kamu alacakları için hesaplanmaktadır³⁵. Birbirinden bağımsız ve etki alanları farklılık arz etmektedir.

Gecikme faizinin cezai nitelik taşımadığına yönelik görüşler mevcuttur³⁶. Bu görüş AYM³⁷ ve Danıştay³⁸ kararlarıyla da desteklenmektedir.

³² **Koban**, s. 50; En son yapılan düzenleme ile gecikme zammı ise ayrı ayrı her ay için belirlenmek kaydıyla % 2,5 olarak düzeltilmiştir. Bkz: 1266 Karar Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, 29.06.2019 Tarih ve 30816 Sayılı R.G.

³³ **Seyidoğlu** Halil, Ekonomik Terimler, Ansiklopedik Sözlük, İstanbul 2002, s. 187.

³⁴ **Helvacı** Mehmet, Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı, İstanbul 2000, s. 25; naklen **Koban**, s. 42.

³⁵ **Deynekli** Adnan, İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Ankara 1998, s. 54; **Koban**, s. 43.

³⁶ **Koban**, s. 46; **Kumrulu** Ahmet, *Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*, AÜHFD, S. 1988/1-4, s. 239; diğer görüş olan gecikme faizinin vergiye bağlı alacak olarak kabul edilemeyeceğine yönelik görüş için bkz: **Candan** (1996), s. 89.

³⁷ AYM. E: 1988/7, K: 1988/27, T: 21.09.1991 tarihli kararı için bkz: E.A.: <https://www.corpus.com.tr>

2.1.2.1.2.3. Tecil Faizi

Tecilin diğer anlamı ertelemektir. Kamu alacaklarında ödeme imkanı olmayan borçlular için borcun yapılandırılarak kolaylık sağlanmasıdır. Söz konusu kolaylık sağlamanın faydası ise kamu borçlusunun işletmesinin olası icra tehdidinden arındırarak devam etmesi sağlanarak ve kamu alacağının tahsilini imkansızlıktan korunması ve zaman için tahsil edilmesinin sağlanmasıdır. Bu durum kamu alacaklı ve borçlusunun menfaatlerini korumaktadır³⁹.

Tecil Faizine yönelik AATUHK' nun 48. maddesinin birinci fıkrasında; *“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”* şeklinde olmakla birlikte ikinci fıkrada da tecil edilen tutarın elli bin Türk Lirası dahil sınır konulduğu ancak Cumhurbaşkanının on katı arttırma, yarıya indirme yetkilerinin bulunduğu düzenleme mevcuttur. Söz konusu hükümlerle birlikte kamu borçlusunun işletmesinin olası icra tehdidinden arındırarak devam etmesi sağlanarak ve kamu alacağının tahsilini imkansızlıktan korunması ve 36 ayı geçmemek üzere zaman için tahsil edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır⁴⁰. Tecil faizinde teminatın alınmasına yönelik bir farklı düşünceye göre de vergi mükellefinin zor durumdan kurtulmasının sağlanmasının yanında

³⁸ D.9.D. E: 1992/3881, K: 1993/1261, T: 17.3.1993 Tarihli kararında, *“gecikme faizi, vergi cezası niteliğinde olmayıp enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur”* şeklindedir. Bkz: E.A.: <https://www.corpus.com.tr>

³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: **Kartal Zihni**, *Tecil Faizinde Değişiklik*, Yaklaşım Dergisi, S. 221, Y. 2011; **Koban**, s. 52.

⁴⁰ **Kaneti**, s. 443; **Koban**, s. 52.

teminat alınması ve tecil faizi ile kamu alacağının da olası tehlikeden korunmak istendiğinin gösterildiğini ifade etmektedir⁴¹.

Son olarak tecil ile alakalı, maddede “*tecil olunabilir*” şeklinde ifade edilmesi, tecil talebinin her durumda kabul edileceği anlamına gelmediği ve bu hususta talep merciinin takdir yetkisi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak mükellef açısından belirlenen şartların gerçekleştiği takdirde kamu idaresi, mükellefin veya sorumlunun tecil talebini herhangi bir sebep belirtmeden reddedemeyeceği belirtilmektedir⁴².

2.1.2.1.2.4. Haksız Çıkma Zammı

Haksız çıkma zammı, kamu alacakları nezdinde fer’i kapsamında olup AATUHK’ nın 1. Maddesinde belirtilmektedir. AATUHK’ nın 58’ inci maddesinin dördüncü fıkrasında; “*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağı %10 zamla tahsil edilir*” şeklinde belirtilmiştir. Kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine yapılacak olan itirazın herhangi bir temeli olmadan yapılması halinde kamu borçlusunun tümüyle veya kısmi olarak haksız olması halinde yüzde on oranında zammın tahsil edilebileceği düzenlenmektedir.

İdare tarafından zamanında ödenmeyen kamu alacakları için yükümlü ya da sorumlulara ödeme emri göndermektedir. Yükümlü ya da sorumlu kişiler de buna yönelik dava açabilmektedirler⁴³. Bu nedenlerle düzenlemenin amacı ise haklı olmadığı halde ödeme emrini dava ederek kamu borcunun tahsilinde gecikmeye neden olan ve yargının da boş yere süresini işgal eden borçluların kötüniyetli olarak bu şekilde hareket etmelerini engellemeye çalışmaktır⁴⁴.

⁴¹ **Sonsuzoğlu**, s. 50.

⁴² **Barlass İrfan**, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul 2006, s. 43.

⁴³ **Saraçoğlu/Dayıoğlu Erul Rana**, *Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması Ve Anayasa’ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XXIII, Y. 2019, S. 1, s. 145.

⁴⁴ **Saraçoğlu/Dayıoğlu Erul**, s. 145; **Budak/Benk**, s. 71. **Sonsuzoğlu**, s. 60.

2.1.2.1.2.5. Pişmanlık Zammı

Kamu alacağı yükümlüleri işledikleri suçlarında şartların oluşması halinde pişman olduklarını beyan ederek söz konusu suçtan kurtulabileceklerini düzenleyen müessese pişmanlık zammıdır. Pişmanlık müessesesi VUK madde 371 ile düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasına göre; “*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez*” demekle beş ayrı şartı bulunmaktadır⁴⁵.

Pişmanlık zammı bir başka kurum olan pişmanlık ile birlikte yer almakla birlikte pişmanlık isteyen her mükellefin kamu borcu ödemesinde pişmanlık zammıyla birlikte ödeyecektir.

Bu sebeple pişmanlık zammı vergi kapsamında olan fer’ i kamu alacağı olarak değerlendirilmektedir. Fer’i kamu alacağının olmasının sonucu ise temsilcilerin sorumluluğu içeriğinde yer alacak olmasıdır.

Ceza hukukunda etkin pişmanlık ile vergi hukukunda bulunan pişmanlık yakın düzenlemelerdir. Kamu alacaklısı pişmanlık kurumu ile vergi cezasını işleyen kamu borçlusunu ödemesi gereken tutarı gecikerek ödeme imkanı elde ederken cezada ise failin işlediği suçtan ötürü ise kamu olarak cezalandırmaktan vazgeçmektedir⁴⁶.

2.1.2.2. Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar

⁴⁵ **Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami**, Vergi Hukuku, 21. Baskı, Ankara 2012, s. 220; **Koban**, s. 54.

⁴⁶ **Çelik**, s. 159.

2.1.2.2.1. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Özel Hükümü Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar

Kamu alacağının alacaklısı ancak Devlet, il özel idareleri veya belediye olabilmektedir. Ancak bir kamu alacağı için tek başına şart değildir. Genel bütçeli idareler dışında, özel yasalarda AATUHK' ya atıf yok ise, AATUHK' na göre takip ve tahsili mümkün değildir.

Yukarıda sayılan kurumların sahip olduğu tüm alacakların takibi AATUHK ile yapılamayacaktır. Bilindiği üzere vergi ve bağlı alacaklarının yanı sıra ecrimisil ve sözleşmelerden doğan dahil edilebilmektedir. Bu nedenle de kamu alacakları ve kamu alacağı olarak sayılan alacaklar olarak üst başlıkta toplanabilmektedir. AATUHK içeriğinde yer alan ver ve bağlı alacaklar ile özel yasalarda AATUHK' ya atıf yapılarak bu vasfı kazanan alacaklardır. Ancak AATUHK içeriğine dahil olmayıp atıf da yapılmayan tüm kamu alacaklarının takibi ise İİK ve özel yasalarla yapılmaktadır⁴⁷.

2.1.2.2.2. Kendi Kanunlarındaki Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Gibi İşlem Gören Alacaklar

Devletin, belediyelerin ve il özel idarelerinin alacakları AATUHK kapsamında takibi yapılmaktadır. Bu kurumlara ait olmayan alacaklar ise AATUHK kapsamında alacak olarak görülmemektedir. Söz konusu kurumların dışında yer alan kurumlara ait alacakların olması durumunda, özel düzenlemelerle olsa da AATUHK kapsamında takip yapılırsa da bu alacaklar kamu alacağı olarak sayılmamakta kamu alacağı vasfında sayılmaktadır. Bu alacakların AATUHK kapsamında takibinin yapılması kamu alacağı olduğu anlamına gelmemektedir. Sadece AATUHK' nın özel hükümleri ile farklı takip usulünü kazanmaktadır⁴⁸. Bu mahiyetteki alacaklar ise

⁴⁷ **Budak/Benk**, s. 64; **Karakoç** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara 2007, s. 570; **Özbalcı** (2006), s. 47; **Özmen** Selahattin, Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Klavuzu, İstanbul 1996, s. 9; **Şamhoğlu** Servet/**Özbalcı** Yılmaz Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988, s. 44.

⁴⁸ **Ağar** Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara 2009, s. 24; **Candan** (2006), s. 46; **Budak/Benk**, s. 68.

örnek mukabilinde şu şekilde sıralanabilir; birçok çeşit yasada geçen idari para cezaları, Kabahatler Kanununun 17/4' üncü fıkrası kapsamında idari para cezaları AATUHK ile tahsili gerçekleşmektedir. 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanununun 10' uncu madde kapsamında yer alan idari para cezaları, trafik cezaları, fon alacakları gibi alacaklar dahi kamu alacağı olarak kabul edilmekle birlikte, AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedirler⁴⁹.

2.1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Primleri

5502 sayılı SGK' nın 37' nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vadesinde ödenmeyen işsizlik sigortası primleri, genel sağlık ve sosyal sigorta primleri, gecikme zamları, idari para cezaları, katılım payları AATUHK kapsamında takibi yapılmaktadır. Ancak aynı yasaya göre AATUHK m. 51 gecikme zammı, 102 tahsil zamanaşımı, 106 terkin hususlarında AATUHK uygulanmayacaktır⁵⁰.

2.1.2.2.4. Ecrimisil Alacakları

Ecrimisil, *“bir malın kullanılmasından doğan menfaatin para ölçüleriyle takdiridir”*⁵¹. Ecrimisil, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun (DİK) 75' inci maddesinde de tanımlanmıştır. Bahsi geçen düzenlemeye göre, *“devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, doğan alacaklarıdır”*. Ecrimisil, AATUHK' da kamu alacakları arasında yer almayan ve sebepsiz iktisaptan kaynaklanan alacaklar olarak gösterilmektedir. Bunun yanı sıra DİK m.75/2'de geçen *“ecrimisil alacağı işgalcinin rızası ile ödenmez ise AATUHK hükümleri uygulanır”* hükmü ile ecrimisil bazı durumlarda kamu alacağı gibi değerlendirilmektedir⁵². Ecrimisilin sadece bazı durumlarda kamu alacağı kapsamında değerlendirilmesinin takip usulüne etkisi ise farklı boyutta yer almaktadır. Bu alacak her ne kadar sebepsiz

⁴⁹ Budak/Benk, s. 68.

⁵⁰ Budak/Benk, s. 68.

⁵¹ Develliöglü Ferit, Osmanlıca - Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Ankara 2003, s. 202.

⁵² Çelik, s. 31.

zenginleşmeden kaynaklı özel hukukun alanı içerisinde yer alsa da takip ve tahsilinde kamu alacağı gibi AATUHK hükümleri uygulanmaktadır⁵³.

2.1.3. Kamu Alacaklarının Özellikleri

Kamu alacaklısı gücünü kamudan alan devlet, il özel idaresi (Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı) ve belediye olarak AATUHK' da sınırlandırılmıştır. Bu kurumların özellikleri ise kendi özel bütçelerinin olması, her yıl yılsonunda belirlenerek bütçelerinin o yıl merkez bütçesinden karşılanmasıdır. Bu durumda devlet olarak tabir edilen kamu bütünlüğünü ifade eden kurum, altında birçok kurumu barındıran büyük bir teşkilatı da oluşturmaktadır. Kamu alacaklısı olarak tabir edilen tamlama da devlet diye tabir edilen büyük teşkilattan daha geniş kurumları kast etmektedir. Kamu alacaklılarının en büyük özelliklerinden birisi de kamu hizmeti yapıyor olmasıdır. Devlet kurumunun iki farklı geliri mevcuttur. Bir tanesi kamu alacakları diğeri ise özel alacaklardır. Kamu alacağı “*devletin kamu hukukundan kaynaklanan ve kamu gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerdendir*”. Diğer geliri ise özel hukuktan kaynaklanan alacaklarıdır. Devletin gerçek ve hükmi şahıslar gibi serbest piyasa ekonomisi şartlarını uygulayarak elde ettiği gelirler mevcuttur. Devletin “*piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına riayet ederek uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerinden sağlamış olduğu gelirlere özel hukuktan kaynaklanan gelirleri*” denilmektedir⁵⁴.

Kamu alacağının diğer özelliği ise taraflarının bir tarafının her zaman aynı kurumlar olmasıdır. Kamu alacağının hem alacaklısı hem de borçlusu olmak üzere iki tarafı mevcuttur. Alacaklısı olan tarafı AATUHK' da geçen kurumlar olan devlet, il özel idaresi(YİKİB), belediye ve diğer kamu kurumlarıdır. Kamu alacağının borçlusu ise bu kurumlara yönelik borcu mevcut olan tüzel veya gerçek kişilerdir⁵⁵.

Kamu alacağının bir özelliği ise herhangi bir sözleşme mevcut olmadan yükümlendirilen borçlar olarak yer almasıdır.

⁵³ **Budak/Benk**, s. 70, 72; **Onar**, s. 1650, 1651; **Ağar**, s. 28.

⁵⁴ **Koban**, s. 76, 77; **Karakoç** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Ankara 2011, s. 601-603.

⁵⁵ **Koban**, s. 77.

Kamu alacağının bir özelliği de takibinin ve tahsilinin önemli imtiyaz sağlayan AATUHK hükümlerine göre yapılmasıdır. Kamu alacaklılarından olan vergi idaresinin e-haciz uygulama yetkisinin sadece bu kurumda olduğu düşünüldüğünde hiçbir yazışmaya mahal vermeksizin borçlunun tüm malvarlığına anında haciz koyma yetkisi tanındığı görülmekle bu imtiyazın üst noktasında yer aldığı kabul edilmektedir. Ayrıca bu alacak için hiçbir icra müdürlüklerine başvurulmadan herhangi bir gider yapmadan tahsilini yine alacaklı olan kurumlar tarafından yapılmaktadır.

2.1.4. Kamu Alacaklısı

2.1.4.1. Devlet

AATUHK’ da geçen “*devlet*” ifadesi, bir kavram olarak konulsa da herhangi bir şekilde tanımı yapılmamıştır. Devlet kavramında anlaşılması gereken ise tüm genel bütçesi olan kurumlar kastedilmektedir⁵⁶. 1050 Sayılı mülga Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ na göre “*genel bütçe*”, “*katma bütçe*” ve “*özel bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi*” şeklinde bütçe türleri yer almıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre bütçe türleri ise, “*merkezi yönetim bütçesi*”, “*sosyal güvenlik kurumu bütçesi*” ve “*mahalli idare bütçesi*” olarak ayırım yapılmış olmakla; merkezi yönetim ise, “*genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri*”, “*özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri*” ve “*düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar*” olarak kendi içinde farklılık arz etmiştir. 5018 sayılı Kanununun 12’ nci maddesi kapsamına göre, “*Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir*” şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca aynı maddenin ilk fıkrasının son cümlesinde de “*Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz*” hükmü yer almakla birlikte bütçenin sınırlandırıldığı ve ek başkaca bütçenin çıkarılma yetkisi bulunmadığı belirtilmektedir. Genel bütçe olarak yasanın ilgili hükmünde belirtilen kamu idarelerinden maksat ise merkezi idare olarak kabul edilmektedir. Sonuçta ise AATUHK’ da yer alan geniş şekliyle “*devlet*” kavramının dışında yer alan “*özel bütçeli idareler*”, “*düzenleyici ve denetleyici kurullar*” ve “*sosyal güvenlik kurumları*”nın yasalarında AATUHK’ nun uygulanacağı hükümleri nedeniyle bu

⁵⁶ Özbalcı (2006), s. 30; Şimşek, s. 2.

kurumlar nezdinde doğan alacakların da AATUHK hükümleri uyarınca tahsil edilmektedir⁵⁷.

Devletin en büyük görev ve sorumluluğu kamu hizmetidir. Devletin hizmet alanı toplumun ve ülkenin sınırlarıdır. Bu nedenle bu sınırlar içerisinde kamu hizmetinin verilmesi devletin sorumluluk alanını oluşturmaktadır⁵⁸.

Devletin ve diğer kurumların sözleşme, haksız eylem ve iktisaptan vuku bulan alacakları dışındaki tüm alacakları ise kamu hizmetinin gereği olarak kabul edilmektedir⁵⁹. Ancak şu var ki kamu hizmetini sadece bu kurumlar yerine getirmemektedir. Özel kişi ve kurumlar da devlet ve idare teşkilatı içerisinde yer almamalarına karşın kamu hizmetini belli koşullarda gerçekleştirebilmektedirler. Ancak bu hizmet ise AATUHK m.1’ de, yer alan “*devlete il özel idarelere ve belediyelere ait ... aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları*” şeklindeki ifadede, bu kurumların sorumluluğunda yapılan faaliyet olarak kastedildiğinden kamu hizmeti olarak ifade edilen kurumların yaptığı hizmetlerdir. Özel gerçek ve tüzel kişilerin kurumlar adına yaptığı kamu hizmetleri ise o kurumlar ile arasındaki ilişki de özel hukuk ilişkisi olacaktır⁶⁰.

AATUHK’ nın 1. maddesinde kamu hizmetlerine yönelik ayrı ayrı sayılmadan kamu hizmetine girmeyen “*akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan*” alanlar belirtilerek bu alanlar dışındaki tüm hizmetlerin kamu hizmeti olduğu ve bu hizmetten dolayı gelen tüm gelirlerin bu yasa kapsamında yer aldığı ifade edilmektedir. Diğer bir anlatımla bu kurumların bu yasa

⁵⁷ **Budak/Benk**, s. 63.

⁵⁸ Kamu hizmeti kavramının geniş anlamda tanımı; “*devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler*” (Anayasa Mahkemesi, E: 1994/43; **Yılmaz** Ejder, Hukuk Sözlüğü, Ankara 2005, s. 348; **Özmen**, s. 9) iken; dar anlamda tanımı ise; “*kamu idare ve müesseselerinin kamu hukukuna mahsus usullere göre ve kamu hukukundan doğan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak gösterdiği faaliyetler ve hizmetler*” olarak tanımlanabilir (**Ünlü**, s. 43; **Budak/Benk**, s. 63).

⁵⁹ **Şamhoğlu/Özbalcı** (1988), s. 45; **Özbalcı** (2006), s. 49.

⁶⁰ **Çelik**, s. 27.

kapsamında aldığı gelirler sundukları kamu hizmetinin karşılığı olarak alınmaktadır. Elbette ki tüm kamu hizmetleri direkt olarak bu kurumlar tarafından yürütülememektedir. Bu hususta yeterli donanım ve bütçe sağlanamamaktadır. Bunun için de bu kurumlar tarafından özel kişi ve kurumlara ihaleler açılarak ve özel kişi ve kurumlarla sözleşmeler imzalanarak kamu hizmetinin yapılması sağlanmaktadır. Bu yapılan işlerden kurum ve kuruluşlar hem kamu hizmetini gerçekleştirmek hem de karşılığı olarak verilen ücretin vergi ve diğer mali yükümlülüklerini alarak ikinci olarak fayda sağlamaktadır. Bu sebeple özel kişi ve kurumlarla idari sözleşmeler akdedilmektedir⁶¹. Yapılan bu idari sözleşmeler ise başlangıçta idare hukuku hükümleri uygulanmaktadır. İdare hukuku uygulanmasından dolayı idare olarak yer alan kurumların yapılacak olan işi, şartları, ödeme yöntemi ve ayrıntılı hususları tamamen tek başına belirleme yetkisine sahiptir. Bu sebeple de kurumlar kamu gücü ile hareket ederek üstün konumdadır. Bu sözleşmelere ise yap-işlet, yap-işlet-devret, imtiyaz ve iltizam sözleşmeleri şeklinde örneklendirilmektedir⁶².

2.1.4.2. Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları (İl Özel İdaresi)

İl Özel İdaresi, Devlet' ten ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olup yerinden yönetim teşkilatlarından birisi idi. Ancak 6360 sayılı “*On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile birlikte, idari, siyasi, imar ve planlama düzeni ve bütçenin paylaşılması gibi birçok alanda değişiklikler yapılmıştır. Bu yasal düzenleme ise büyükşehir belediye sayısı 30’ a yükselmiş ve büyükşehir belediyesinde yer alan il özel idarelerinin ise kaldırılmasıyla yerine yine valiliklere bağlı “*Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları*” (YİKBB) kurulmuştur. Bu kapsamda büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan köyler ve beldeler de mahalleye dönüştürülmüştür.

⁶¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E: 1994/43 sayılı kararı.

⁶² **Bayraklı**, s. 10; **Budak/Benk**, s. 63; **Gözler** Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Bursa 2009, s. 459-465; **Gözübüyük Şeref**, Yönetim Hukuku, Ankara 2009, s. 324.

Anayasanın 127' nci maddesine dayanılarak kurulan YİKB, büyükşehirlerin bulunduğu illerde valilikleri bünyesinde yer almakta ve valiliğe bağlı olarak çalışmaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre; “*Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileri*” olduğu belirtilmekle YİKB de bu yasal düzenlemeye dayanılarak oluşturulmuştur⁶³.

Büyükşehir olmayan diğer illerde ise İl Özel İdaresi yapısı korunarak kaldırılmamıştır. Böylece, büyükşehir olmayan 51 ilde il özel idaresi yapısıyla birlikte korunmuştur. Anayasaya göre bütün illere il özel idaresi teşkilatının kurulması zorunluluktur⁶⁴. Söz konusu Anayasanın 127' nci maddesi hükmü uyarınca anayasal kurum olma vasfını da taşıyan YİKB ve İl Özel İdareleri kamu alacaklısı sıfatına da haiz olmuştur. YİKB ve İl Özel İdarelerinin sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme dışındaki alacaklarının tahsilinde AATUHK uygulanacaktır⁶⁵. Bu sebeple de bu kanun uyarınca söz konusu sorumlu olan şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumlu olacakları görülecektir.

2.1.4.3. Belediye

Belediye, “*sınırları içerisinde yaşam sürdüren halkının yerel nitelikteki ortak ve medeni ihtiyaçlarının düzenlemek ve karşılamakla mükellef olan bir kamu idare teşkilatı*” olarak tanımlanmaktadır. Anayasanın 127' nci maddesine göre Belediye kuruluşları da kamu alacaklısına haiz sıfatı taşımaktadırlar. Belediyelerin

⁶³ **Yaralı** Levent, Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Müdürlerin Ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara 2010, s. 148; **Duran** Lutfi, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982, s. 133; il özel idaresi ve 6360 Sayılı kanunun değişiklikleri ve geniş bilgi için bkz: **Önez Çetin** Zuhul, Türkiye’de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 20, S. 2, Y. 2015, s. 248.

⁶⁴ **Önez Çetin**, s. 257, 262; **Genç** Fatma Neval, 6360 Sayılı Kanun ve Aydın’a Etkileri, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1 (Özel Sayı), Y. 2014, s. 7.

⁶⁵ **Yaralı**, s. 148.

de sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme dışındaki tüm alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümleri uygulanacaktır⁶⁶.

2.1.5. Kamu Borçlusu

AATUHK' nın 3' üncü maddesinde kamu borçlusu tarif edilmiştir. Söz konusu maddeye göre; “*Amme borçlusu veya borçlu terimi: 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 eder*” demekle kamu borçlusu olarak kastedilen kişiler açıkça izah edilmeye çalışılmıştır.

Kamu borçlusu olmak için fiil ehliyeti gerekli olmamakla birlikte hak ehliyeti yeterli kabul edilmektedir. Kamu borçlularını da bazı yazarlar tarafından asıl ve fer'i kamu borçlusu olarak ikiye ayrılmaktadır. Asıl kamu borçlusu, “*kamu alacağını ödemek ve kamu alacağına ilişkin kanunen öngörülen diğer ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olanlar*” şeklinde tanımlanırken, fer'i kamu borçlusu ise “*kendisi asıl kamu borçlusu olmamakla beraber başkasına ait kamu borcundan dolayı, onunla olan ilişkisi nedeniyle, fer'i olarak ve kendi malvarlıklarıyla sorumlu tutulabilenlerdir*” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁷.

2.1.5.1. Gerçek ve Tüzel Kişiler

AATUHK' nın 3' üncü maddesinde kamu borçlusu tanımlaması yapılarak açıklanmıştır. Bu tanımlamaya göre, “*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları*” şeklinde ifade edilen hakiki şahıs gerçek kişiyi, hükmi şahıs ise tüzel kişiyi betimlemektedir. Bu ifade genel bir ifade olup tüm kamu borçlularını kapsamak amacını gütmüştür. Kamu borcunun ödenmesi zorunluluğunun doğması için tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi ve tahsil edilebilir aşamaya geçmesi gerekmektedir. “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan*” şeklindeki cümle ile de bu durum kastedilmektedir. Kanundaki tanımda hakiki ve hükmi şahıslardan sonra kanuni temsilci, mirasçı, vergi mükelleflerini, vergi

⁶⁶ Yaralı, s. 148, 149; Duran, s. 152.

⁶⁷ Yaralı, s. 149; Kaneti, s. 80.

sorumlusunu, kamu borçlarına kefil olanları ve yabancı şahıs ve kurumları sayılmakla öncelikle gerçek ve tüzel kişilerin ilk sıraya konulduğu da görülmektedir. Söz konusu tanımda ise gerçek kişi olmayıp tüzel kişiliği de olmayan bazı ortaklıklar ve topluluklardan bahsedilmediği de görülmektedir. Örnek vermek gerekirse adi şirketin özellikle tanımda yer almadığı görülecektir. Bahsi geçmeyen topluluklar da kamu borçlusunu olarak kabul edilmektedir⁶⁸.

Vatandaş olup olmamasına bakılmaksızın gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olabilmektedir⁶⁹. Gerçek ve tüzel kişilerin kamu borçlusunu olabilmesi için kamu borcuna ilişkin bir bağının da gerçekleşmesi gerekmektedir.

2.1.5.2. Kanuni Temsilciler

AATUHK Mük. 35. maddesi ile VUK 10. maddesi ile hüküm altına alınan kanuni temsilcinin sorumluluğu, sorumluluk şartlarının yerine getirilip getirilmemesine göre değerlendirilmesi şartıyla “*kanuni kefalet müessesesi*” ne benzetilmektedir⁷⁰. Her ne kadar bu şekilde benzetilmeye çalışılsa da kamu alacağının mükellefin malvarlığından alınması asıldır. Her iki yasal düzenlemenin farklı olarak manevi unsurları düzenlemekle birlikte VUK 10. Madde bakımından kanuni temsilcinin yüklenen sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmesi kendisini sorumluluktan kurtarmaktadır. AATUHK Mük. 35 kapsamında ise sorumluluk kusursuz olduğundan tüm ödevlerin yerine getirilse de sorumluluktan kurtulamamaktadır. Bu sebeple VUK 10 için görevlerin yerine getirilmemesi AATUHK Mük. 35 için sadece kamu borcunun yerine getirilmemesi ve mükellefin de mevcut malvarlığının kamu borcu karşısında yetersiz kalması durumunda eksik kalan kamu borcu ise yasal temsilcilerin şahsi malvarlığından tahsil edilebilecektir. Söz konusu kamu borcu temsilcilerin şahsi borçları olmadığından VUK. m. 10 ve

⁶⁸ **Yaralı**, s. 150; **Özbalcı** (2006), s. 77; **Çelik**, s. 38; **Candan** Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007, s. 21-22.

⁶⁹ **Ağar**, s. 55.

⁷⁰ **Candan** Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara 1998, s. 7.

AATUHK. Mük. m. 35 hükümleri uyarınca asıl kamu borçlusuna rücu hakları vardır⁷¹.

2.1.5.3. Mirasçılar

VUK. m. 12' ye göre “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” hükmü mevcuttur. Ayrıca VUK' un 164. maddesine göre ölüm, “iş bırakma hükmünde” bulunduğu için maddi ve şekli ödevler mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının miras hisselerine geçecektir. Mirası reddetmeyen mirasçıların kamu borcundan dolayı maddi ödevler bakımından hisseleri oranınca sorumluluğu mevcuttur. Buna karşın, murisin şekli ödevlerinin miras hisselerince paylaşılması mümkün olmayacağından mirasçılar arasında müteselsilen sorumluluğun söz konusu olduğu belirtilmektedir⁷². Mirasçılar murisin tüm mirasını kabul ettiklerinden dolayı mirasın da hem hak hem de ödev ve yükümlülüklerinden sorumlu olacaklardır. Murisin kamu borcundan dolayı da sorumlulukları mevcut olmakla birlikte ödenmeyen kamu borcundan dolayı mirasçılar malvarlıklarıyla sorumlu olacaktır. Diğer kanuni temsilcilerden farklı olarak da murisin vefatı nedeniyle rücuyla asıl borçluya karşı kullanamayacaklardır. Mirasçılar bu nedenle de bazı yazarlar tarafından birinci derece fer'i kamu borçlusu olarak görülmektedir⁷³.

TMK' nın 606' ncı maddesine göre, “Miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar” hükmü mevcut olmakla ret süresi ve başlangıç zamanı açıkça hüküm altına alınmıştır. TMK' nın 610' uncu maddesine göre de; “Yasal süre içinde

⁷¹ Gerçek Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi*, AÜHFD, C. 54, S. 3, Y. 2005, s. 172; Öncel/Kumrulu/Çağan (2005), s. 74; Karakoç (2004), s. 151.

⁷² Gerçek (2005), s. 171, Kızılot Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C. 1, Ankara 1995, s. 328.

⁷³ Gerçek (2005), s. 171.

mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kayıtsız şartsız kazanmış olur” hükmü mevcuttur. Verilen bu sürede ret hakkını kullanmayan mirasçı, mirası tüm hak, ödev ve yükümlülükleriyle kabul etmiş sayılmaktadır.

Üç aylık ret yasal süresi içerisinde reddedilmemesi halinde mirasçılar TMK’ nın 605’ inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; “*Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedен aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır*” hükmü ile murisin ölüm tarihi dikkate alınarak bu tarih itibariyle aczi tespit edilmesi önem arz etmektedir. Her ne kadar murisin ölümü itibariyle bu hüküm ile mirasın hükmen reddedilmiş sayılacağı belirtilse de bu husus özel borçlar için geçerlidir. Kamu borçları açısından bu husus geçerli olmayacağından aczin zamanı sadece kanuni temsilcilerin sorumluluklarının başlangıcı açısından önem arz etmektedir⁷⁴.

2.1.5.4. Vergi Yükümlüsü (Mükellefi)

VUK m. 8’ e göre, “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi mükellefi kavramı, vergi yasaları kapsamında vergi ödemesi gereken ve sadece yükümlülük yüklenen bir kişi olarak anlatıldığı görülmektedir. Bu tanımın devamında aynı usul yasasının 157 ila 257 maddeleri arasında mükellefe ait olan tüm ödev ve yükümlülükler yer almaktadır. Birçok yükümlülüğün yer aldığı yasalarda mükellefin vergisini zamanında vermesinin yanı sıra her durum değişikliğinin bildirimini yapılması gerektiği, defterin tutulması, beyanname verilmesi, gibi birçok ödev ve yükümlülükler yer almaktadır. Bu nedenle mükellef vergisini ödeyen ve vergi

⁷⁴ **Budak Tamer/Er Selami**, *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumlulukların Değerlendirilmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2, Y. 2013, s. 98, 99; aynı makalede atfen; Yargıtay HGK, 16.4.2008, E.2008/4-332, K.2008/336 Sayılı kararında; “*Eğer mirasçı olabilecek kişi sarih irade beyanıyla ya da Türk Medeni Kanunu'nun 610. maddesinin ikinci cümlesinde açıklanan davranışlarla mirası kabul etmiş ise, zaten yapılabilecek bir işlem kalmamıştır. Mirası hükmen red etmiş sayılan kişi, tereke alacaklıları aleyhine husumet yönelterek bu durumun tespitini isteyebileceği gibi, bunu def'i yolu ile de ileri sürebilir. Açılan bu davada miras bırakanın ödemedен aczinin açıkça belli olduğunu dile getirmişlerdir. İşte bu halde mirasın reddedilmiş olduğunun kabulü gerekir. Bu açıklamalardan anlaşıldığı gibi, miras bırakanın taşınır, taşınmaz hiçbir malı olmadığı gibi, maaşının da bulunmadığı, herhangi bir işte de çalışmadığı belirlenmiştir. Yani miras bırakanın ödemedен aczi açıkça bellidir*”.

yasalarındaki usullere riayet ederek yükümlülüklerini yerine getiren kişi olarak belirtilmektedir⁷⁵. Yükümlülük yasadan doğmakla birlikte sözleşme ile yasalara aykırı olarak değiştirilemez⁷⁶.

Mükellef olunabilmesinin bir şartı da vergiyi doğuran olayın var olması ve bu husus ile de mükellefin ilgisi olması gerekmektedir⁷⁷. Aynı yasanın 9. Maddesinde; “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmüne yer verilmektedir. Hükme göre mükellefiyet için yasal ehliyet şart değildir. Yasal ehliyet şartının var olmaması vergi alacağı açısından önemli ve pozitif bir şart olarak görülmektedir⁷⁸.

2.1.5.5. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu; “*Gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişiye*”⁷⁹ denilmektedir. Vergi sorumlusu VUK m.8’ de de “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlanmaktadır.

Kanunda vergi sorumlusunun geniş kapsamlı tanımlaması yapılmakla birlikte, bazen mükellefe kesilmiş olan vergiden sorumlu şahıs, bazen de borçlu ile beraber kendi malvarlığı içinden ödeyen şahsı, bazen de vergi ödevlerinin zamanında ve düzgün şekilde yerine getirilmemesinden sorumlu olacak şahsı belirtmektedir⁸⁰.

⁷⁵ **Öncel** Mualla, Vergi Hukukunda Sorumluluk, Prof. Dr. Fadıl H.SUR’ un Anısına Armağan, Ankara 1983, s.39; **Tıgılı** Pınar, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Mütessesil Sorumluluk, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004, s.3; **Gerçek** (2005), s.158; **Öncel/Kumrulu/Çağan** (2005), s. 71-72.

⁷⁶ **Tıgılı**, s. 4.

⁷⁷ **Gerçek** (2005), s. 159; **Öncel/Kumrulu/Çağan** (2005) s.4; **Karakoç** (2004), s. 141.

⁷⁸ **Gerçek** (2005), s. 159; **Kırbaş** Sadık, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara 2004, s. 89.

⁷⁹ **Kırbaş** Sadık, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2003, s. 80; **Tıgılı**, s. 4.

⁸⁰ **Gerçek** (2005), s. 160.

Vergi sorumluluğunun amacı vergi idaresinin kamu ve vergisel alacaklarının kolaylıkla ve en az masrafla tahsil edilmesini sağlamaktır. Sorumluluğu fer'i nitelikte olup, asıl yükümlüden alınmadığı takdirde vergi sorumlusuna gidebilecektir. Vergi sorumlusu ödediği vergiyi vergi mükellefinden daha önceden kesmemişse her zaman mükellefe rücu edebilecektir. Ancak vergi sorumlusu tarafından vergi kesintisi yapılmış ancak kesintisi yapılan verginin ödenmemesi halinde ise tüm sorumluluk vergi sorumlusu üzerinde olup vergi mükellefine rücu edemeyecektir. Böylelikle sorumluluk genişletilerek vergiden sorumluluk anlamında asıl mükellefin yerine veya onunla birlikte başka kişiler de sorumlu tutulabileceklerdir⁸¹.

2.1.5.6. Kefil

AATUHK' nın 11. maddesine göre, “*teminat sağlayamayanlar bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilecekleri*” hüküm altına alınmıştır. Maddenin devamında “*şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli sözleşme*” ile kabul edilebilecektir. “*Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı dairesinin yetkisi*” mevcuttur. “*Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verileceği*” ilgili hükümde açıkça yazılmıştır. Bir diğer anlatımla vergi borcunun teminat kapsamına alınması amacıyla noterden tasdikli sözleşme dışında bir kefalet kabul edilmemektedir. Verilen kefalet sözleşmesi kapsamında alınamayan kamu alacağının kefilden alınabilecektir. TBK' nın 484' üncü maddesi kapsamında özel alacaklar için kefilden yazılı belge alınması yeterliyken, kamu alacağı kapsamında ise sadece yazılı olması yeterli olmamakta noterden yapılması şekil şartı olarak öngörülmektedir⁸². Kefilin sorumluluğu hususunda ise asıl kamu borçlusu ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır. Nitekim AATUHK' nın 57' nci maddesinde, “*kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur*” şeklinde belirtilmektedir. Kefilin sorumluluk açısından

⁸¹ Erginay Arif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara 1998, s. 70; Tıǧlı, s. 4, 5; Sarılı Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul 2004, s. 42; Gerçek (2005), s. 163.

⁸² Gerçek (2005), s. 173; Şimşek Edip, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi, 2. baskı, İstanbul 1996, s. 443-444.

bakıldığında şahsında verginin doğmadığı ancak vergi borcunun ödenmemesi halinde ise şahsi malvarlığından tahsil edilecektir. Kefilin ödediği vergi için asıl mükellefe rücu edebilecektir. AATUHK' nın 11' inci, 57' nci maddelerine göre kamu alacağı için kefaletin kabulü halinde, mükellef ile kefilin müteselsil sorumluluğu olacaktır. Kefilin konumu ise ikinci derece fer' i sorumlu olacaktır. Bunun sonucunda da kefilin kefalet sözleşmesine göre teminata konu olacak borçlarından dolayı kamu borçlusu konumunda mükellefin tabi olduğu usule göre takip edilecektir⁸³. Kefilin kefalet sözleşmesinde kararlaştırılan üst sınır var ise üst sınır, belli tutar var ise belli tutardan dolayı müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu sebeple de kefilin bu hususlara riayet eden sözleşme hükümlerini yazılı gerçekleştirmesi geçerlilik şartıdır.

2.1.5.7. Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri

AATUHK' nın 3' üncü maddesinde belirtilen “*yabancı şahıs ve kurum temsilcileri*” de kamu borçlusu olarak sayılmışlardır. Ödenmeyen kamu borçlarından dolayı söz konusu kişi ve kurumlardan alınamaması durumunda yükümlü veya sorumlunun malvarlığından da alınamaması durumunda, sorumlu olan kişiler ise bu kurumların Türkiye Cumhuriyeti' ndeki temsilcileridir. Söz konusu düzenleme ile yabancı şahısların veya tüzel kişilerin borçlu buldukları kamu alacaklarını ödenmesinden ve bu kanun kapsamında Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin söz konusu görevi yerine getirmesi bakımından kanuni temsilci olarak görülmüş ve bu ödevlerin yerine getirilmemesinden bu kişilerin sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre AATUHK' nın mük. 35' inci maddesi ve VUK' un 10' uncu madde uyarınca yasal temsilci olarak kabul edilerek ilgili kanunların sistemine göre kamu alacakları ve vergi alacakları bakımından sorumluluk atfedilmiştir⁸⁴.

⁸³ Gerçek (2005), s. 173, 182, 183.

⁸⁴ Koban, s. 11, 33, 141.

2.2. ANONİM ŞİRKETTE YÖNETİM VE TEMSİL

2.2.1. Genel Olarak

Anonim şirketlerin yönetimi ve temsili, mülga Türk Ticaret Kanununun 317. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyelerince gerçekleştirilir. Bu durum nedeniyle Kanun, yönetim kuruluna birçok önemli görev ve yetki vermiş bulunmaktadır⁸⁵. Mülga Türk Ticaret Kanununun 312-346. maddelerinde yönetim kurulunun oluşum biçiminden başlayarak, yönetim kurulunun görev ve yetkileri, yönetim kurulu üyelerinin hukuki durumları ve sorumlulukları gibi konular ayrıntılı düzenlemelere konu edilmişti. 6102 Sayılı yTTK' da da anonim şirketlerin yönetim ve temsiline yönelik ayrıntılı hükümler yer almaktadır. TTK' nın 359' uncu maddesinin birinci fıkrasına göre; “*Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur*” yönetim kurulunun seçim usulü ve sayısı hakkında önemli bilgiler sunmaktadır. Artık tek kişilik yönetim kurulu oluşturulabilmektedir. Anonim şirketlerde temsil yönetim kurulu aracılığı ile yapılmaktadır. Bu sebeple yönetim kurulu üzerinde temsil yetkisi kapsamında değerlendirmeler yapılmıştır.

2.2.2. Yönetim Kurulu Kavram ve Yapısı

Yönetim kelimesi, Türk Dil Kurumunun Türkçe Sözlüğünde “*yönetmek işi, çekip çevirmek, idare*” olarak tanım verilmektedir. Almandadaki “*Geschäftsführung*” kelimesi, Türkçe “*iş görme, işlerin idaresi*”, kısaca yönetim ve etimolojik olarak aynı kökten gelen “*Geschäftsführer*” kelimesi de “*işgören, iş yapan kimse*” kısaca yönetici demektir. Türk hukuk lügatında ise yönetim kurulu “*idare heyeti/meclisi*”, “*cemiyetlerde, anonim şirketlerde, iktisadi devlet teşekküllerinde idare ve temsil görevini haiz olan organ*” tanımı verilmekle almanca olarak “*Verwaltungsrat*,

⁸⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: **Taştan** Yusuf Ziya, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin İstifası Ve Vergisel Sorumluluk*, Yaklaşım Dergisi, S. 145, s. 143; **Pulaşlı** Hasan, *Şirketler Hukuku*, Konya 1995, s. 242 vd; **Kızılot Şükrü/Eyüpgiller** Saygın, *Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara 1999, s. 863 vd.

Vorstand”, fransızca olarak “*conseil d’ administration*” ve ingilizce olarak da “*board of directors*” tanımı verilmektedir⁸⁶.

Anonim şirkette yönetim kurulu, yasal ve zorunlu organlardan biri olup (TTK. m. 359) şirketin yönetim ve temsil organıdır. Şirketin kanuni temsilcisi yönetim kurulu üyeleridir. Yönetim kurulunun bulunmaması durumunda şirket sona erer(TTK. m. 530). Yönetim Kurulu, süreklilik arz eden bir organ olmasının yanı sıra şirketin işlerinin gerektirdiği her durumda karar almak ve şirketin işlerini devam ettirmekle mükelleftir. Bu durum tüzel kişiliğin kazanılmasından sona ermesine kadar devam etmektedir. Anonim şirket yönetim kurulunun, işlevsel yeteneğe sahip yönetim organları olarak düzenleme olanakları da çok sınırlıdır. Yönetim Kurulunun organizasyon ve yapısı ile ilgili olarak esasa dayanan iki farklı modeli mevcuttur; bunlar ‘tek organ’ (*Eingliedrige, one-tier Leistungsorgan*) ve ‘ikili organ’ (*Zweigliedrige, two-tier Leistungsorgane*) şeklindedir. Bunlardan birincisi Alman Hukukunda kuvvetler ayrılığı ilkesine dayanan ‘ikili sistem’ (*dualistisches System*)dir. Anonim şirketin yönetim ve temsili, gözetim kurulu (*Aufsichtsrat*) tarafından seçilen yönetici kurula (*Vorstand*) aittir. Gözetim kurulunun üyeleri ise genel kurul tarafından seçilmekle birlikte denetimi ise yönetim kurulu tarafından yapılmaktadır. Bu sistem de Fransız Hukukunda da 1966 yılından itibaren ikili organ, ‘*alternatif yönetim şekli*’ ‘*directoire*’ ve ‘*counseil de surveillance*’ olarak uygulanmaktadır⁸⁷. Diğer sistem ise, İsviçre-Türk Hukukunda uygulanan ve Amerikan Hukukunda uygulanan ‘*Board System*’ benzeri ‘*Yönetim Kurulu Sistemi*’ (*Verwaltungsratssystem*), ‘*Tek organ sistemi*’ (*monistisches System*)’ dir. Yönetim kurulu kurul halindeki yapısı ilke olmakla birlikte, tek üyeli yönetim de oluşturulabilmektedir. Bu da tek kişilik anonim şirketlerde mevcuttur⁸⁸.

Anonim şirket yönetim kurulunun en önemli görevlerinden birisi de şirketi ortaklara ve üçüncü kişilere karşı temsil etmektir. Buna dayanak olarak da TTK. m. 365’ te yer alan; “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır*” şeklindeki hükmüdür. Buna göre

⁸⁶ **Pulaşlı** Hasan, Şirketler Hukuku Şerhi I, Ankara 2011, s. 872, §21; **Türk Hukuk Kurumu**, Türk Hukuk Lûgati, Ankara 1991, s. 144.

⁸⁷ **Pulaşlı** (Şerhi I), s. 872, §21.

⁸⁸ **Pulaşlı** (Şerh I), s. 872, §21; **Tekinalp** Ünal (2012), Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları, 2. Bası, İstanbul 2012, s. 113 vd.

anonim şirkette yönetim ve temsil yönetim kuruluna aittir. TTK' nın 367' nci maddesinin ikinci fıkrasına göre de, “*Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir*” şeklinde hüküm altındadır. Yönetim Kurulu o şirketin hacmine göre yönetimi kurul olarak yönetmesinde zorluk yaşayabilir. Bu konuda büyük ölçekli şirketlerde yönetim kuruluna yardımcı olmak amacıyla yöneticiler atanmaktadır. Bu durum da aynı maddenin birinci fıkrası ile mümkün olabilmektedir. Bu konuda yöneticilerin dışında komite, komisyon ve yönetim kurulunun kurullara bölünerek yetkilendirilmesi de büyük ölçekli şirketlerde karşılaşılmaktadır. Bu durumların oluşması için bir dizi yetkilerin şirket nezdinde bulunması gerekmektedir. Esas sözleşmede yönetim yetki devrinin bulunması, yönetim kurulu kurum yönergesi hazırlanması, yönetim kurulunun sadece devredilebilir ve devralınabilir yetkileri devretmesi, organ niteliğine haiz olan ve sorumluluk devredilebilen kişilere yetki devri yapması gerekmektedir. Bu şartların tamamının birlikte gerçekleşmesi halinde yönetim kurulu yetki devri yapabilmektedir⁸⁹.

TTK' nın 370' inci maddesine göre; “*esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması ise şart*” olarak öngörülmüştür. Yönetim kurulunun anonim şirketi temsil yetkisi haksız fiiller açısından da mevcuttur. TTK' nın 371/5' e göre de, temsil yetkisi bulunan kimselerin görevlerini yerine getirirken üçüncü kişilere karşı işledikleri haksız fiillerden şirketin sorumluluğu esas olmakla birlikte kişilerin sorumluluğuna kural olarak gidilemeyecektir. Ancak pek tabii şirketin rücu hakkı ise saklı tutulmuştur. Aynı maddenin yedinci fıkrasına göre de, “*bu kişilerin, şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her tür zarardan dolayı yönetim kurulu müteselsilen sorumlu*” tutulmuştur.

2.2.3. Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

2.2.3.1. Yönetim Görevi ve Yetkisi

⁸⁹ **Doğan** Beşir Fatih, Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu Ve Yönetim Yetkisinin Devri, İstanbul 2011, s. 113-116.

Türk Medeni Kanunu m. 49 uyarınca; *“tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar”* hükmü çok açık düzenlenmiştir.

Aynı yasanın 50’ nci maddesine göre, *“tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır”* hükmü mevcuttur. Bu sebeple de anonim şirkette organ bulunması zorunludur. Bu nedenle aynı maddenin iki ve üçüncü fıkralarında; *“Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar”* hükmü mevcuttur. Anonim şirkette hem şirket içi yönetim hem de şirket dışı temsil edebilecek organın bulunması şart olarak görülmektedir. Organın tanımı yapılmamış ise de doktrinde farklı tanımlamalar yapılmaktadır⁹⁰. Bunlardan biri ise, *“şirketin yönetimine ilişkin görevleri şirketin diğer organları ile irtibat halinde ancak onlardan doğrudan talimat almaksızın bağımsız olarak karar alabilen ve yine diğer organların denetim ve gözetimi altında faaliyetlerini yürüten kişi/ler”* şeklinde tanımlanmaktadır⁹¹.

Şirket iş ve işlemlerinde genel kurulun karar alarak şirketi yürütmesi beklenemeyecektir. Yılda iki kez toplanan genel kurul ile şirketin idamesine yönelik anlık ve hızlı kararların alınması da beklenemeyecektir. Bu sebeple genel kurul kararı ile şirketin iş ve işlemlerinde yetkin kimselerin seçilerek şirketi yönetmesi doğal bir süreç olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple söz konusu bu zorunluluk karşısında bu görevi üstlenebilecek daimi nitelikte bir organa ihtiyaç duyulmuştur. Sonuçta sorumluluğu sahip tek organ olan yönetim kurulunun içte idare dışta ise temsili yetki ve görevleri mevcuttur⁹². Bu yetki ve görevleri olan organın kaynağının

⁹⁰ **Oğuzman Kemal/ Selici Özer/Oktay Saibe**, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul 1999, s. 164-166; **Ekecik Nurgül**, Bağlı Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul Şehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2017, s. 15; **Helvacı Mehmet**, Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası, İstanbul 2001, s. 4; **Özsunay Ergun**, Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, İstanbul 1982, s. 61.

⁹¹ **Ekecik**, s. 15; **Tekinalp, Ünal**, Anonim Ortaklıkların Yönetim Kurullarında Tüzel Kişilerin Temsili, Ankara 1965, s. 127.

⁹² **Ekecik**, s. 15, 16; **Güney Akdağ Necla** (Sorumluluk), Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 2010, s. 11; **Poroy Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu**

ise yasalar ve şirketin esas sözleşmesidir. 6102 Sayılı TTK m. 359’ da ise; “*anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur*” denilmektedir. En az bir kişi ile de oluşabilen kurula pay sahibi olmadan da seçilenebilecektir. Ayrıca kurula tüzel kişilerin de seçilebilmesinin yolu açıktır. Tüzel kişi adına ise ticaret siciline ilan edilen temsilcisinin kurul toplantısına katılabilecektir⁹³. Hatta Danıştay’ ın bir kararında da anonim şirkette kanuni temsilci olan tüzel kişinin kamu alacakları bağlamında sorumluluğunun bulunmadığı, sorumluluğun bu tüzel kişiliği temsil eden gerçek kişide olduğu yönünde bir görüş ileri sürülmüştür⁹⁴.

Anonim şirkette iki adet mecburi organ bulunmaktadır. Bu kurullar ise genel ve yönetim kuruludur. TTK’ nın 359’ uncu maddesine göre, “*Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur*” hükmü gereği yönetim iki halde görev başına gelebilmektedir: atanma ve seçilme. Bu nedenle de şirketin temsilinin sadece yönetim kurulu tarafından gerçekleştirileceği anlaşılmaktadır. Yukarı kısımda da anlatıldığı üzere kurulun hem yönetime yönelik hem de dışarıda temsile yönelik görevleri mevcuttur. Bu görevleri hem kurul halinde hem de yetki devri ile başka kişiler eliyle de yürütmesi mümkündür⁹⁵. Bunların kaynağı da yasa veya şirket esas sözleşme hükümleridir⁹⁶.

Ersin (Ortaklıklar-I), Ortaklıklar Hukuku – 1, 13. Basım, İstanbul 2014, s. 337; **Tekinalp**, (2012), s. 107; **Güney Akdağ**, (Sorumluluk), s. 11.

⁹³ **Ekecik**, s. 16; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 331; **Reisoğlu Seza**, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirketlerle İlgili Başlıca Yeni ve Farklı Düzenlemeleri*, Abant 22.11.2011, s. 15-16.

⁹⁴ D.9.D. E: 2007/834, K: 2009/1270, T: 10.03.2009 Tarihli Kararının yanı sıra Anonim şirket borçlarından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla AATUHK Mük. 35’ inci maddesi gereğince tüzel kişiliğin hem ortak hem de kanuni temsilci olmasına karşın takibin dahi olanaklı bulunmadığına yönelik kararı onamıştır. Bu kararı için de bkz: D.6.D. E: 2000/3048, K: 2002/3067, T: 02.10.2002 Tarihli kararı, her iki karar için bkz: **Kızılot Şükrü/Kızılot Zuhal**, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara 2012, s. 758, dn. 1654, 1655.

⁹⁵ **İmregün** Oğuz, Anonim Ortaklıklar, İstanbul 1989, 4. Bası, s. 205.

⁹⁶ **Güney Akdağ** Necla, Anonim Şirket Yönetim Kurulu, 1. Bası, İstanbul Ekim 2012, s. 119.

Ancak kurul, yasa veya şirket esas sözleşmede yer alan hükümler nedeniyle birçok işlemlerin yapılmasındaki yetkisini devredebilecektir. Ancak devredilemez yetkiler bundan müstesnadır⁹⁷.

2.2.3.2. Temsil Görevi ve Yetkisi

TTK m. 370 kapsamında, “*esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir*” şeklinde düzenlenmiştir⁹⁸. Devamında yer alan ikinci fıkrasına göre de “*yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır*” düzenlenmektedir⁹⁹. Söz konusu düzenlemeye göre yönetim kurulundan en az bir kişinin temsile yetkili olmasının şart olduğu belirtilmektedir. İki kurul olan yönetim ve genel kurulun ilişkisinin işlevlerinin ayrılığına yönelik ilkenin¹⁰⁰ söz konusu yasa tarafından kabul edildiği varsayıldığında, işlevsel olarak ayrı olan yönetimin devredilemez yetkilerinin de olacağı bunun da aynı yasa tarafından 375’ inci maddede açıkça düzenlendiği görülmektedir¹⁰¹. Bunun yanı sıra diğer kurul olan genel kurulun da devredilemez yetkilerinin aynı yasanın 408’ inci maddesinde düzenlendiği belirtilmektedir¹⁰².

TTK’ nın 374’ üncü maddesine göre; “*yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için*

⁹⁷ **Ekecik**, s. 17.

⁹⁸ **Ekecik**, s. 17; **Güney Akdağ** (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 119.

⁹⁹ **Güney Akdağ** (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 57; **Yüce**, Mehmet, Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Bursa 2014, s. 42; **Tekinalp** (2012), s. 132; **Dal Seniha/Çalış** Yıldırım Ercan, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Muhasebe ve Finans Denetim Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi*, İSMMO Mali Çözüm Dergisi, Kasım- Aralık 2012, s. 74; **Ekecik**, s. 17.

¹⁰⁰ **Ekecik**, s. 18; **Kırca** İsmail, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirket Yönetim Kurulu-Başlıca Yenilikler*, EÜHFD, C. XVI, S. 3-4, Y. 2012, s. 135.

¹⁰¹ **Kırca** (TTK’da Yönetim Kurulu), s. 135; **Ekecik**, s. 18.

¹⁰² **Kırca** (TTK’da Yönetim Kurulu), s. 135.

gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir” hükmü mevcuttur. Söz konusu düzenlemeye göre bu hususlarda yetkiler tek el olarak yönetim kurulunda olmaktadır. Madde metninde özellikle genel kurulun yetkileri dışında denilerek işlevsel ayrılığın önemine dikkat çekildiği görülmektedir. Özellikle işletme konusu içerisinde yer alan yetkilerin hepsi yönetime verilmekle bu kurulun genel kuruldaki daha üstün yetkilerle donatıldığı da görülmektedir¹⁰³. TTK’ nın 367’ nci maddesine göre; “yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir” hükmü uyarınca yönetim yetkisinin devri düzenlenmiş olup devredilemez yetki dışındaki yetkilerin devrinin konu edildiği anlaşılmaktadır¹⁰⁴.

2.2.3.3. Kamu Alacakları Yönünden Görev ve Yetkisi

Yönetim kurulu yukarıda anlatıldığı üzere tek bir heyetten oluşması gerekmektedir. Bu heyet şirketin tüm görevlerini yerine getirmede yetkisi bulunmaktadır. Her toplantıda salt çoğunluk karar almaktadırlar. Ancak büyük yapıda bulunan şirketlerin Yönetim Kurulları birden fazla oluşabilmektedir. Bu nedenle büyük yapıda şirketlerin mali yönden yetkili temsilcileri ayrı yönetim kurulu üyelerinden seçilebilmektedir. Bu durum ise şirket açısından finansal yapılanma ve denetimi ilgilendirdiğinden üst düzey yöneticilerden seçilmektedir. Söz konusu bu yetki ise, finansal yapılanma, muhasebe düzeni ve finans denetiminin yapılması olarak gruplandırılmaktadır. Bu nedenle gruplandırılan üç finansal konularda kurulun devredemeyeceği ve devralamayacağı yetkiler içerisinde sayılmaktadır. Bu husus TTK’ nın 375’ inci maddesinde de açıkça hüküm altına alınmıştır¹⁰⁵. Bu hükümlerle birlikte kamu alacakları bakımından şirketin iç işleyişinde yetki ve temsili farklı gruplara verilebilmekle birlikte AATUHK ve VUK kapsamında tüm yönetim kurulu

¹⁰³ **Dal/Çalış**, s. 72; **Yüce**, s. 30; **Reisoğlu** Seza, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirketlerle İlgili Başlıca Yeni ve Farklı Düzenlemeleri, Abant 22.11.2011; **Ekecik**, s. 18

¹⁰⁴ **Helvacı** Mehmet, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu (Organı) Konusunda Getirdiği Yenilikler, Avrupa Birliği Perspektifinden Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Piyasasına Etkileri, Uluslararası Konferans, Ankara 2010, s. 205; **Yüce**, s. 30; **Dal/Çalış**, s. 71-83; **Ekecik**, s. 18, 19.

¹⁰⁵ **Doğan**, s. 185-190.

üyeleri hem yetkili hem de temsilci olarak kabul edilerek sorumlulukları eşit tutulmuştur. Şirket iç işleyişinde ve ticaret sicil gazetesine derç edilerek diğer özel kurumlarla ilişkilerde bu yönde yetkilendirme geçerli olacaktır.

2.2.4. Kamu Alacaklarından Sorumluluk Bakımından Özel Durumlar

2.2.4.1. Fiili Yönetim Kurulu Üyeleri

Fiili yönetim kurulu üyelerinin bilinmesi için fiili organın bilinmesi gerekmektedir. Fiilî organ, kanunun öngördüğü şekilde seçim veya atama suretiyle göreve gelmeyen, şirketin resmî organı olmamasına rağmen, *de facto* bazı görevleri yerine getiren, şirketi yöneten veya gerek konumuyla gerekse kullandığı yetkilerle şirket iradesinin oluşumunda etkili olan kişilerdir¹⁰⁶. Bununla birlikte bir karara danışmanlık yapmak fiilî organ sıfatının kazanılması için yeterli görülmemektedir¹⁰⁷. Bir kişinin fiilî organ sıfatını kazanabilmesi için şirketin kararlarına etki edebilecek bir görevi uzun bir süreden beri yerine getirmesi gereklidir. Yoksa şirket iradesine bir defaya mahsus olarak iştirak edilmesi fiilî organ olarak kabul edilemez. Fiilî organ ise çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Örnek verilmesi gerekirse, kurul üyelerinden birine takdir hakkı tanımayacak derecede talimatın verilmesi ve bu talimatın da bir pay sahibi tarafından verilmesi hallerinde, hâkim şirket, yönetim kurulu toplantılarına katılmaya hakkı olmamasına rağmen katılan ve kararların alınmasında etkili olan kişiler veya Devlet, fiilî organ olabilecektir. Bu kapsamda, kanunî usulde göreve gelmemesine rağmen, gördüğü işlev sebebiyle organ olarak nitelenebilen kimseler fiilî yönetim kurulu üyesi olarak adlandırılabilir¹⁰⁸.

Fiili yönetim kurulu üyelerinin TTK anlamında bir yetki taşıyıp sorumluluk aldıklarına yönelik bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. TTK' nın 553' üncü

¹⁰⁶ **Kalender** Emre, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Bilgi Alma Hakkı (TTK m.392), Ankara 2017, s. 102; **Kırca** İsmail/**Şehirli Çelik** Feyzan Hayal/**Manavgat** Çağlar, Anonim Şirketler Hukuku C. 2/2, Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, Ankara 2016, s. 389; **Korkut**, Ömer: Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği, Ankara 2007, s. 202.

¹⁰⁷ **Akdağ Güney** (Sorumluluk), s. 148.

¹⁰⁸ **Kalender**, s. 102.

maddesinde; “*Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde*” yönetim kurulu yanında yöneticiler kelimesinin tercih edilmesi söz konusu hükmün mehz kanununda ise İsvBK’nin 754. maddede “*yönetim kurulu üyeleri ile yönetim ve tasfiye ile uğraşan kişiler*” demek suretiyle fiilen yönetim işleriyle uğraşan kimseleri de açıkça sorumlu kıldığı bazı yazarlar tarafından savunulmaktadır¹⁰⁹. Türk Ticaret Kanunu’nda ise “*uğraşan*” sözcüğü gibi geniş kapsamlı bir kelimenin kullanılması yerine, yöneticiler sözcüğünün tercih edilmesi yönetici vasfı ile hareket edenlere yönelik bir düşüncüyü karşılamaktadır. Zira İsviçre Borçlar Kanununda “*uğraşan*” kelimesi daha geniş anlam içeren bir kelimedir. Uğraşan içerisinde fiili olarak yer alan yönetim kurulu üyelerini kastettiğinden sorumluluk fiili yönetim kurulu üyelerini de kapsamaktadır¹¹⁰. Ancak TTK’ da bu kelime yerine yöneticiler kelimesinin tercih edilmesi ile fiili yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağı bağlamında TTK anlamında sorumluluğu getirmemektedir.

VUK kapsamında ise bakılacak olursa 10. maddeye göre Temsilciler veya teşekkülü idare edenler olarak kategorize edilen iki farklı kanuni temsilci modeli olduğu görülecektir. Ancak VUK m.10 kapsamında geçen bu teşekkülü idare edenler birinci fıkradaki düzenlemede “*tüzel kişiliği olmayan*” olarak ifade edilen teşekkülü kullanmayı tercih ettiği görülmektedir. Tüzel kişiliği olan anonim şirket için ise kanuni temsilci terimi kullanılabilir. Bu nedenle kanuni temsilcinin TTK anlamında bir yetkisi bulunmuyor ise sorumluluğu da bulunmaması gerekmektedir. Bu durumda genel yasal düzenleme olan TTK vergi ve bağlantılı alacaklar için hazırlanan yasal düzenleme olan VUK’ a sirayet ettiği ender durumlardan birisi olarak gözetilebilir. Sonuç olarak fiili yönetim kurulu üyelerinin kanuni alt yapısı bulunmadığından kamu alacaklarından sorumluluğu da söz konusu olamayacaktır.

2.2.4.2. İcra Yetkisi Olmayan YK Üyeleri

¹⁰⁹ **Kalender**, s. 103; Aynı yazar tarafından görüşe göre, gerek doktrinde gerek uygulamada, geniş anlama sahip “*uğraşan*” sözcüğü sebebiyle, şeklen organ olarak atanmayan fiilî organların da sorumluluklarının olacağı kabul edilmiştir.

¹¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz: **Kalender**, s. 103, 104.

Türk Ticaret Kanunu' nun 365. maddesine göre, “anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır” hükmü mevcuttur. İşte kanundaki istisnai hükme örnek verilmek gerekirse; 367. maddenin birinci fıkrası gösterilebilecektir. Söz konusu maddeye göre; “yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir” şeklindedir. Buradaki devirden maksat, kurulun aynı yasanın 375' inci maddesindeki sayılan devir ve vazgeçme yasağı olan yetki ve görevlerdir. Yetkiyi devralanlar, şirketin iradesini belirleyen organa özgü yetkileri kullanır ve organ sıfatını iktisap ederek idare görevini yerine getirecektir. Yetkiyi devredenler ise bu faaliyetleri gözetlemekle yetinecektir. Madde gerekçesinde de ifade edildiği üzere, yönetim yetkisinin devri ile yapılmak istenen, kurumsal yönetimin gereği, kurulun hepsinin yürütebilme yetkisi varolmayan üye konuma geçebileceği elastik bir sistemin getirilmesinin istenmesidir. Buradaki en büyük amacın kurulun gözetleme işini yapabilecek üst dereceli olarak yönetim mantalitesinin getirilmesidir¹¹¹. Böylece ortaklığın yönetimi uzman kişiler eliyle yürütülür ve kurulun yapılanmasından üst düzeyde profesyonelliğin sağlanacağı düşünülmektedir. Bunların yanında, icra yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerinin sayıca çok olması, şirketin yönetim kalitesini, kurumsal olarak sağlama alan bir “kalite güvenliği fonksiyonu” (*Qualitätssicherungsfunktion*) işlevine sahiptir¹¹². İşte, yönetim yetkisinin devredildiği kişiler dışında kalan ve şirketi idare yetkisi olmayan üyeler, icra yetkisi olmayan yönetim kurulu üyesi olarak ifade edilebilir¹¹³.

İcra yetkisine sahip olmayan yönetim kurulu üyeleri her ne kadar şirket idaresinde görevli olmasa da, yönetim yetkisine sahip üyelere şirketin geliştirilmesi için öneri ve fikir sunabilir, tavsiyelerde bulunabilir, strateji geliştirebilir. Bu üyeler icra kapsamında görev alan kurulun görevlerini ve yetkilerini esas sözleşme, yasaya ve iç yönergeye göre hareket edip etmediklerini gözetler; özellikle yönetim yetkisi bulunan kimselerin şirket menfaatini gözetip gözetmediğini kontrol edebilir¹¹⁴. Başka bir deyişle, bu üyeler şirketin öz kaynakları, yönetim kadrosu ve standartları gibi

¹¹¹ **Kalender**, s. 115, 116; **Pash Ali**, Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi, İstanbul 2005, s. 306.

¹¹² **Kalender**, s. 115.

¹¹³ **Kalender**, s. 115.

¹¹⁴ **Kalender**, s. 116; **Doğan**, s. 251.

konularda kontrol görevi yerine getirir, şirket politikasının oluşturulmasında katkıda bulunur. Ayrıca bu üyeler şirketin malî durumunun ve risk yönetiminin hukukî ve iktisadî açıdan olması gerektiği gibi olup olmadığını da denetler¹¹⁵. İcrada görevli olmayan üyelerin şirket örgütlenmesinin gözetimini yapan bu durumu, bilgi ve gücün aynı kişilerde toplanmasını engellemek açısından önemlidir.

İcra yetkisi olmayan veya olan yönetim kurulu üyeleri, murahhas üye kavramının bir sonucudur. Burada murahhas üye olarak adlandırılan kişiler de, herhangi bir iş için yetki verilen kişilerdir. Yetki kapsamında verilen işin niteliğinin yönetsel veya temsilen olabilmektedir. Her iki yetkinin de varlığı şart değildir. Herhangi bir yetki de verilebilmektedir. Bu kavramın kullanılması için kurulun yetkisini devretmesi yeterli olup kişinin sadece yetki devri alması gereklidir. Yukarıda belirtilen icraen görev alan kurul üyelerinin de sadece icrada yer alması değil aynı zamanda karar alınmasında da etki eden üyeler olarak kullanılmaktadır. Murahhas üye ile bu durum karşılaştırıldığında ise icraen yetkili olan üyelerin karar alırken de yetkili olması nedeniyle murahhas üye olarak da isimlendirilmektedir¹¹⁶.

İcra yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerinin TTK' dan kaynaklı bir hukuki alt yapısının olduğu görülmektedir. Bu sebeple yukarıda belirtilen şekilde doktrinde murahhas üye olarak dahi kabul edildikleri savunulmaktadır. Bu sebeple kamu alacaklarından sorumluluk bakımından özel durumlara girdiği aşıkardır. Bunun sonucunda kamu alacakları bakımından yetki devri yapılan ve sorumluluğu üzerinde teşkil eden bu yönetim kurulu üyeleri VUK m. 10 uyarınca kanuni temsilci sıfatına da haiz olduğu kabul edilmektedir. Aynı maddede iki farklı temsilci modeli öngörüldüğü daha önce de ifade edilmiştir: Temsilciler veya teşekkülü idare edenler. Kanun nezdinde sorumlunun sadece bir kişi olmadığını ifade edilmeye çalışılmıştı. Bu nedenle kanunun amacından ve ruhundan anlaşılması gereken bir şirket ve bu

¹¹⁵ **Kalender**, s. 116; **Özer** Işık, Türk ve Yabancı Hukuk Sistemlerinde Anonim Şirket Yöneticilerinin Mali Hakları, Ankara 2013, s. 50-51; **Doğan**, s. 68; **Korkut** Ömer, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin Şirkete Ait Belgelerin Kopyasını Alma Yetkisi*, EÜHFD, C. 10, S. 3-4, Aralık 2006, s. 94; **Tekinalp** Ünal (2003), Anonim Ortaklıklara İlişkin Yeni Hukuk Politikasının Dinamikleri ve Bunlar Arasındaki İlişki, Prof. Dr. Turgut Kalpsüz'e Armağan, Ankara 2003, s. 234.

¹¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Kalender**, s. 115, dn. 349; **Doğan**, s.67; Sadece yönetim yetkisi devredilen kişilere murahhas denemeyeceğini savunulan görüş de mevcuttur. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Tekinalp** (2003), s. 123, s. 138 vd.

şirketin idare edenlerinin mevcut olduğudur. Anonim şirket için kullanılan terim ise kanuni temsilcidir. Teşekkülü idare edenler ise tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar için kullanılmaktadır. İdare edenler nezdinde ise resmi ve gayri resmi yönetenlerin mevcudiyeti de tartışması konusuna dahil olmuştur. TTK nezdinde yönetimin yönetsel anlamda devredildiğinin hukuki altyapısının olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle hem resmi olarak yönetim kurulu hem de bu yetkiyi elinde bulunduran icra yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerinin VUK m.10 kapsamında kanuni temsilci olarak görülüp ödenmeyen kamu alacaklarından dolayı yine VUK m. 10/2 uyarınca ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünde sorumlu tutulabileceklerdir.

2.2.4.3. İstifa Eden YK Üyesi

Kurul üyeliğinden çıkma durumlarından birisi de üyenin istifasıdır. Bu durum tamamen kurul üyesine bahşedilmiş bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurul üyesine bahşedilen bu hak tek taraflı olarak yenilik doğuran haklardan bozucu nitelikte olanıdır. Yönetim içi yapıda bu hususta ifadenin temsil ettiği şirkete varmasıyla sonuçlanmaktadır. Burada sadece beyanın esas alınması nedeniyle de bu kararın alınmasında kurulların bir etkisi bulunmadığından kanunen etki tepki mekanizması düşünülerek, kurulların kabulüne bağlanmaktadır. Zira istifanın karşılık olarak muhatabı da kurul başkanıdır. Bu durumun iki istisnası mevcut olup kurulun tek kişiden ibaret olması veya bütün üyelerin istifası halinde muhatabın genel kurul olacağıdır. Bu işlemi tamamlayan işlem ve üçüncü kişilere karşı sirayet edecek işlem ise aynı yasanın 31' inci maddesi kapsamında ticaret siciline tescili gerekmektedir¹¹⁷. Hem kurula istifanın varması hem de ticaret siciline ilan yapılması farklı süreçler olup arada zamanın olmasına neden olabilmektedir. Bu zaman aralığında istifa edenin yasal temsilci olup olamayacağı, kamu alacaklarına yönelik ödevlerinin yerine getirilip getirilemeyeceği hususlarında görüş birliği yoktur. Bu hususta birbirinden farklı üç görüş vardır: birinci görüş; beyanın geçerli olabilmesinin ticaret sicile tescil ve ilanın yayınlanması anının baz alınması gerektiğini ve bu ilana kadar kişinin sorumluluğunun devam edeceğini belirtmiştir¹¹⁸.

¹¹⁷ **Koban**, s. 122.

¹¹⁸ **Ergenç Ömer**, *Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları Vergi Dünyası Dergisi*, S. 231, Y. 2000, s.

İkinci görüş ise; beyanın hemen akabinde görev ve yetkinin kalmaması nedeniyle vergisel alacaklar nedeniyle sorumluluğunun atfedilemeyeceğini belirterek, asıl dikkate alınacak zamanın şirkete verilen beyan dilekçesi olduğunu ifade etmiştir¹¹⁹. Bu hususta DVDDGK' nın vermiş olduğu bir kararda bu görüşe farklı bir boyut kazandırdığı görülmektedir¹²⁰.

Üçüncü görüş ise; birinci görüşe katılmamakla birlikte, ticaret sicile tescil ve ilanın bildirici nitelik taşıdığını, beyanı şirkete veren üyenin veya yasal temsilcinin bu beyanını tescil veya ilana verme yetkisinin kendiliğinden kalktığını, bu nedenle şahsi olarak gidip ilan yapamayacağından bahisle beyan ile vergi ve bağlı alacaklar kapsamında sorumluluğunun sona ermesi gerektiği ifade edilmektedir¹²¹.

Bu görüşe ise TTK' nın hükümlerine de cevaz verilmiştir. TTK' da, “*Tescil ve ilanın 3. kişilere etkisi*” başlığında yer alan 36' ncı maddeye göre; “*Ticaret sicili*

90; **Ateşli Erkan**, *Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu*, Yaklaşım Dergisi, S. 94, Y. 2000, s. 164; **Ürel Gürol**, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul 2003, s. 89; Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.20.01/294-505: “*Kanuni temsilcilerin şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi borcundan sorumlu oldukları dönemlerin tespitinde ticaret sicili gazetesi bilgilerinin esas alınacağı*”; görüşü paylaşan Gelir İdaresi Başkanlığı ile aynı görüşte olan Danıştay kararları için bkz: D.4.D. E:2006/1547, K:2007/175, T:22.09.2005 tarihli kararı. Aynı görüş için bkz; D.3.D. E: 1991/1661, K: 1992/1218, T: 26.03.1992 (görüş ve kararlar için bkz: **Koban**, s. 122 vd.).

¹¹⁹ D.7.D. E: 1987/4324, K: 1991/3123, T: 18.12.1991: “*adı geçen in istifa tarihinden sonra yönetim kurulu üyesi olarak toplantılara katılıp katılmadığı hususlarının incelenmesi*” şeklinde değerlendirme yaparak istifa beyanının şirketteki yetkisine etkisinin araştırılması gerektiği görülmektedir. Ayrıca aynı görüşte başka bir karar için bkz: D.9.D. E: 1994/1114, K: 1994/3639, T: 27.09.1994 (**Koban**, s. 129); **Candan Turgut**, Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Ankara 2006, s. 128.

¹²⁰ D.V.D.D.G.K. E: 1995/21, K: 1995/116, T: 31.03.1995: “*Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır*” (kararın ayrıntılı hali için bkz: **Koban**, s. 130, 131).

¹²¹ Görüş için bkz: **Koban**, s. 131; **Barlass**, s. 145.

kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilanının tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Bu günler, tescilin ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olan sürelerle de başlangıç olur.....Tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir” şeklindedir. Bu düzenlemeye göre bu durum sadece beyanın kabul edilmesiyle geçerlilik sağlanabilecektir. Beyanın kurucu olması, tescilin ise ilan gibi değerlendirilerek bildirme vasfının olduğu kabul edilmektedir¹²². Bir diğer anlatımla tescil sorumluluğa etki eden bir durum değil bildirim etkisi yaratan bir durumdur. Neticede, anonim şirketten istifa eden yönetim kurulunun veya üyesinin bu ayrılmanın gerçekleşmesiyle birlikte herhangi bir şekilde tescil ve ilanı beklemeden artık vergi ve vergisel alacaklar açısından VUK’ un 10’ uncu maddesi anlamında bir sorumluluğa tabi olmayacaktır.

2.3. LİMİTED ŞİRKETTE YÖNETİM VE TEMSİL

2.3.1. Genel Olarak

Limited şirket, sermaye şirketi olarak değerlendirilmesine karşılık, hem anonim şirket hem de şahıs şirketlerinin niteliklerini içermesi nedeniyle karma tür bir şirket olarak bazı yazarlarca değerlendirilmektedir. İsviçre Borçlar Kanununda limited şirketler için ‘*personenbezogene Kapitalgesellschaft*’ terimi kullanıldığı belirtilmektedir. Bu sebeple şirketin hukuki durumu bu duruma uygun bir yapılanma ile donatılmıştır¹²³.

2008 Yılında yürürlüğe giren yeni İsviçre Borçlar Kanununa göre geçerli olan ‘*özden organ*’ yerine TTK’ da ‘*seçilmiş yönetim organı*’ tercih edilmiştir. Bu sebeple de limited şirketin yönetim ve temsili ortaklarına tam anlamıyla hak ve yükümlülük yer verilmeyip, seçilen kişilere yer verilerek TTK’ da bu anlayışın benimsendiği görülmektedir. TTK 623’ üncü maddesine göre; “*şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili,*

¹²² **Koban**, s. 132.

¹²³ **Pulaşlı Hasan**, Şirketler Hukuku Şerhi II, Ankara 2011, s. 2025, §61.

müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir” demekle seçilmiş organ içerisinde bir ortağın bulunması gerekliliği de düzenlemeye eklenmiştir. Bu durumda müdür sayısının birden fazla olması halinde de bunlar çoğunlukla karar alacağı TTK 624’ üncü maddesinde düzenlenmiştir. Eşitliğin olması durumunda ise müdür oyunun diğer oylara nazaran daha üzerinde kabul edildiğinden ayrıca şirketin esas sözleşmesinde, bu hususta da karar alma mekanizmasında farklı düzenlemeler de öngörülebileceği belirtilmiştir¹²⁴.

Limited şirketlerde yönetim ve temsil organı, anonim şirketlere benzer şekilde profesyonel olarak düzenlenmiş ve seçilmiş organ yönetimi benimsenmiştir. Bu durumda ortaklar için, artık şirketin yönetim ve temsili bir hak ve görev olmaktan çıkmış ve sadece yönetimi oluşturacak kişileri seçmek hususunda bir katılım hakkı mevcuttur. Bu duruma göre limited şirkette müdür olmak için, iki seçenek mevcuttur; şirket sözleşmesi ve seçimdir. Bu sebeple de TTK 623’ üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre; *“Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler”* hükmüyle müdürlerin etki alanının geniş tutulmaya çalışıldığı da görülmektedir¹²⁵. Bilindiği üzere yTTK ile yürürlüğe giren tek ortaklı limited şirketin var olması halinde şirket, fesih davası tehdidi ile karşı karşıya kalmayacaktır. Ayrıca birden fazla ortağı bulunan limited şirket ile tek ortağı olan limited şirket arasında çok fazla fark olmasa da organizasyon olarak bazı kişisel özelliklere de haizdir. Yukarıda birden fazla ortaklı şirket için konuşulan seçilmiş müdürlerin sistemi tek ortağı bulunan şirket için de uygulanacaktır. Ortakların tek ortaklığa düşme halinde TTK’ nın 574’ üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre müdürler tarafından tescil ve ilan zorunluluğu mevcuttur¹²⁶. Bu durum da TTK tarafından çok ortaklı ile tek ortaklığının üçüncü kişiler nezdinde bilinirliğinin müdürler açısından sorumluluk kapsamında olduğunu göstermektedir.

¹²⁴ **Pulaşlı** (Şerh II), s. 2126, §62.

¹²⁵ Açıklama devamı ve şirket sözleşmesi ve seçimle müdürlüğün kazanılması hakkında daha fazla bilgi için Bkz: **Pulaşlı** (Şerh II), s. 2127 vd., §62.

¹²⁶ **Tekinalp** (2012), s. 333, §18.01-06.

TTK' nın 623' üncü maddesi yönetim ve temsilin oluşma ve temsil ilişkisini açık bir şekilde ifade etmiştir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına göre; “*Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler*” hükmüyle birlikte tüzel kişinin hem müdür olabileceği hem de müdür olduktan sonra gerçek bir kişiyi belirlemesinin zorunlu olacağını ifade etmektedir. TTK' nın 624' üncü maddesi ise birden çok olan müdürlerin yapısının nasıl olacağını belirlemektedir. Adı geçen maddenin birinci fıkrasına göre; “*Şirketin birden fazla müdürünün bulunması hâlinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır*” hükmü ile birden çok olan müdürlerin kurul başkanı olması için ortak olduğuna bakılmadan genel kurul ile belirleneceği belirtilmektedir. Bu şekliyle de adaletli bir biçimde seçimin öngörüldüğü görülmektedir. Devam eden ikinci fıkraya göre ise; “*Başkan olan müdür veya tek müdürün bulunması hâlinde bu kişi, genel kurulun toplantıya çağırılması ve genel kurul toplantılarının yürütülmesi konularında olduğu gibi, genel kurul başka yönde bir karar almadığı ya da şirket sözleşmesinde farklı bir düzenleme öngörülmediği takdirde, tüm açıklamaları ve ilanları yapmaya da yetkilidir*” hükmüyle de müdürlerin üzerinde yer alan başkanın yetki alanının esas sözleşmeyle sınırlandırılmadığı ölçüde geniş tutulmaya çalışıldığı görülmektedir. Maddenin son fıkrasında ise; “*Birden fazla müdürün varlığı hâlinde, bunlar çoğunlukla karar alırlar. Eşitlik hâlinde başkanın oyu üstün sayılır. Şirket sözleşmesi, müdürlerin karar almaları konusunda değişik bir düzenleme öngörebilir*” şeklindeki düzenleme ile de karar alma mekanizmasında başkan oyunun üstün olduğu belirtilmiş olmakla bu hususun da esas sözleşmeyle değiştirilebileceği belirtilmiştir.

TTK' nın 629' uncu maddesi ise müdürlerin temsil yetkisi ve yetki kapsamalarını düzenlemiştir. Bilineceği üzere limited şirketin sorumluluğu tüm malvarlığını kapsayacak şekilde sınırsızdır. Limited şirket ortaklarının ise sorumluluğu sınırlı olup bu konuda ayırımın gerçekleştirilmesi gerekmektedir¹²⁷.

¹²⁷ **Tekinalp** (2012), s. 337-338; Limited şirketin ortaklarının sorumluluğunun başlangıcı ise asıl borçlu olan şirketin malvarlığından tahsil olanağının kalmadığının ispatlanması gerekmektedir. Bu hususta ise D.4.D. E: 1991/162, K: 1991/2203, T: 10.06.1991 tarihli kararına göre “*temsilci sıfatıyla ve Vergi Usul Kanununun 10.maddesi uyarınca yükümlüden takip ve tahsili cihetine gidilebilmesi için, öncelikle amme alacağının zamanaşımına uğramamış olması veya*

Aynı maddenin birinci fıkrasına göre; “Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır” belirtilmiştir. İkinci fıkrasına göre de; “Sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu zorunluluk, piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelere uygulanmaz” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Devam eden üçüncü fıkrasında ise; “Müdürler tarafından şirkete hizmet akdi ile bağlı olanların sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atanması hususunda 367 nci madde ile 371 inci maddenin yedinci fıkrası kıyasen limited şirketlere de uygulanır” hükmüyle birlikte söz konusu kişilerin atanmasında TTK’ daki Anonim Şirkete ilişkin hükümler kıyasen¹²⁸ limited şirketlere de uygulanacaktır.

2.3.2. Müdürler ile İlgili Kavram ve Nitelikler

2.3.2.1. Müdürler Kavramı

zamanaşımının asıl borçlu nezdinde yapılacak bir uygulama ile kesilmiş ve amme alacağıının asıl borçludan tahsili olanağının kalmadığının usule ve esasa ilişkin muamelelerle açıkça kanıtlanmış olması gereklidir” ilgili kararın ayrıntılı hali için bkz: Karagöz Berkan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008, s. 194, dn. 806.

¹²⁸ Anayasamızın 73’ üncü maddesine göre vergi hukukunda yasalar temel kaynak niteliği taşımaktadır. Vergi hukukunda kıyas yasağının yasallık ilkesinin ve hukuki güvenilirlik ilkesinin bir başka sonucu olarak bakıldığına yönelik görüşler de mevcuttur. Bu görüşlerin nedeni de vergilemedeki keyfiliğin önlenmesidir. Bu sebeple de TTK’ daki hükümlerin genel anlamda vergisel sorumluluğu doğurabilecek bir kıyaslama olmadığı, bahsi geçen kıyasın sadece dar anlamda tacir yardımcıları veya ticari vekillerin atama işlemine yönelik olarak algılanması gerekmektedir (Erdem Serpil, İhracatta Örgütlenme Modelleri ve Türkiye Uygulaması Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ile Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003, s. 49; Genç Yıldray/Özmen Mehmet Akif, Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları, İstanbul, 2011, s. 25).

Müdür kelimesi arapça kökenli olup ‘*mudir*’ kelimesinden türetilmiştir. Sözlük anlamı ise, “idare eden, yöneten, yönetmen” şeklinde ifade edilmektedir. Diğer anlam olarak; “*bir işletme, kurum ve kuruluşun yönetim ve organizasyonunda yönetici konumunda olan*”¹²⁹ dır.

2.3.2.2. Müdür Olabilme Şartları, Sıfatının Kazanılması ve Yapısı

Müdür olabilecek kişiler ortak olup olmaması ve gerçek veya tüzel kişi olup olmamasına göre değişkenlik arz etmektedir. MK m. 10’ a göre müdürlerin temyiz kudretine sahip, reşit olmaları ve kısıtlı bulunmayan herkes müdür olabilir. Müdür olmak için meslek sahibi ye da herhangi bir konuda uzmanlık aranmamaktadır. Müdür olmak için Türk vatandaşı olma şartı bulunmadığı gibi yabancılar da limited şirkete müdür olarak seçilebilirler. Küçükler ve kısıtlılar ise limited şirkette müdür olamayacaklarından bu kişilerin kanuni temsilcisi ve vekillerinin de bu kişiler adına müdür olmayacakların ifade edilmektedir¹³⁰. Tüzel kişiler açısından ise bazı yazarlara göre müdür olabilecekleri ifade edilmektedir¹³¹. Bu görüşün aksini savunan yazarlar da mevcuttur¹³². TTK m. 623/2 ise tüm tartışmalara son vererek; “*Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler*” hükmünü getirmiştir. Bu nedenle yasal düzenlemeye göre tüzel kişiler müdür olabilir ancak müdür olacak tüzel kişinin gerçek kişi yetkilisinin olması gerekmektedir.

Tüzel kişinin müdür olarak seçilmesi durumunda, tüzel kişi adına müdürlük yapabilecek yetkili temsilcinin ise bu tüzel kişinin organları tarafından seçilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tüzel kişi kendi organları tarafından bir tane kanuni temsilcisini seçerek ve ticaret siciline ilan ettirerek söz konusu limited şirketin

¹²⁹ **Türk Dil Kurumu**, Türkçe Sözlük, C. II, 9. Baskı, Ankara 1998, s. 1602; **Karaca** Bedir, Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları, İstanbul 2010, s. 3.

¹³⁰ **Yaralı**, s. 66, 67.

¹³¹ **Yaralı**, s. 67; **Doğanay** İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C.II, 2. Baskı, Ankara 1981, s. 1159; **Karayalçın** Yaşar, Ticaret Hukuku II - Şirketler Hukuku, 2. Bası, Ankara 1973, s. 362; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 1722; Tekinalp (1965), s. 22.

¹³² **Domanıç/Arslanlı**, s. 661; **Eriş** Gönen (TTK II), Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Ticari İşletme ve Şirketler, C. II, 3. Baskı, Ankara 2004, s. 2840.

müdürlüğüne başlayacaktır¹³³. Bu durumda iki farklı şirketin kanuni temsilcilerinin aynı kişi olması durumu ortaya çıkmaktadır.

Ortak olanlar anonim şirket ortaklarından farklı olarak limited şirket ortakları, TTK m. 623/3' e göre; “Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler” hükmü mevcuttur. Hükme göre müdürlerin birçok hususta geniş yetkileri mevcut olmakla birlikte bunun sınırlayıcısı ise esas sözleşme ve kanundaki hükümlerin olduğu özellikle belirtilmiştir.

Ortak olmayanlar yönünden ise TTK' nın m. 623/1' e göre; “Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir” hükmü uyarınca özellikle üçüncü kişilere verilebileceği açıkça ortaya çıkmaktadır. Bu durum ortak olan ve olmayanlar arasında sorumluluk hususunda farklılık yaratabilmektedir. İlgili ortağın müdür olması halinde de AATUHK m. 35 uyarınca taahhüt ettiği sermaye ile sorumlu olduğu, ortak olmayan üçüncü kişinin müdür olması halinde de hem AATUHK m. 35 hem de VUK m.10 gereği şirketin kamu borçlarından sorumlu olduğu görüşleri mevcuttur¹³⁴. Şu durum da da ortak olmayan üçüncü kişilerin esas sözleşmeye veya şirket içi iç sözleşmeye sorumluluğunu sınırlandırabilmesine yönelik bir madde koyması halinde, kamu alacaklarından sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Ancak iç ilişkide rücu mekanizmasına yarayacak bir durum olmasına karşın sorumluluğunun asıl kamu borcuna etki etmemesi ise bizce büyük tartışma konusu olmaktadır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun çok yakın zamanda adlıği kararda “... limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani kurtuluş beyyinesi göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır. ... limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır” şeklinde değerlendirme yapılarak ortak ile kanuni temsilcinin vergi

¹³³ Yaralı, s. 69.

¹³⁴ Yaralı, s. 69, 70.

borcu kapsamında aynı anda takip edilmesi gerektiğini belirterek tüm tartışmalara son noktayı koymuştur. Kanuni temsilcilerin “*kurtuluş beyyinesi*” getirerek vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirildiğini ispat ederek sorumluluktan kurtulabileceği de söz konusu hükümde ifade edilmiştir¹³⁵.

Müdürlük sıfatının kazanılması ise üç yolla olabilmektedir. Bu hususu TTK m. 623 hükmü düzenlemektedir. Bunlar; esas sözleşme ile esas sözleşmeyle tayin edilmemiş ise genel kurul kararı ile bunlarla da belirlenmemişse kanun düzeni gereğince müdürler tayin edilmektedir.

Müdür veya müdürlerin belirlenmesinde kanun tarafından kabul edilen esas yol esas sözleşmede tayin edilmesidir. Bu hususu ise TTK m. 576/1-d’ ye göre; “*Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları*” şirket sözleşmesinde yer alması gerektiği bendinden ve 586/2’ ye göre şirket esas sözleşmesinin başvurusunda; “*Başvuru, müdürlerin tümü tarafından imzalanır*” 586/3-c, 587/1-h, 598/1 hükümlerinden anlamaktayız. Ancak bu durum pek tabii zorunlu bir unsur değildir. Esas sözleşmede tayin edilmemiş ise ilk yapılacak genel kurulda müdür veya müdürler tayin edilmelidir. TTK m. 623 hükmünden söz konusu müdürlerin temyiz kudretine sahip ve reşit kimselerin olabileceği anlamı çıkmaktadır. Esas sözleşme ya da genel kurul kararı tayin edilen müdürlerin istifası ya da azli durumunda yeni müdür seçilmemişse ortaklığa sonradan giren ortak dışında esas sözleşmeyi imzalayan ve mevcut tüm ortaklar kanuni düzen gereği müdürlük sıfatını kazanarak kanuni temsilci olarak kabul edilmektedir¹³⁶.

Limited şirketine sonradan ortak olarak giren kişilerin kanundan doğan müdür olma yetkileri bulunmamaktadır. Bunun sebebi ise doktrinde tartışm konusu olmuştur. Kurucu ortakların kanundan doğan idare ve temsil yetkisinin başlangıçta bilmeleri ve diğer kurucularla birbirlerini tanımaları olarak ifade edilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle sonradan ortak olan veya ortak mecburiyetinde olan; mirasçıların ve cebri icra yolu ile ortak olunması mümkün olabilmektedir. İleride kimin ortak olacağı bilinmediğinden kim olduğu da belli olmayacak kişiye otomatik

¹³⁵ Danıştay İBK Kararı, E: 2013/1, K: 2018/1, T: 20.06.2019 Tarih ve 30807 Sayılı R.G.

¹³⁶ D.3.D. E: 2004/2405, K: 2005/241 sayı ve T: 31.05.2005 Tarihli karara göre; “*tarihine kadar müdür atanmadığı anlaşılmaktadır. Bu dönemde ortaklık ilişkisi devam eden davacının şirket işlerini müdür sıfatıyla idare ve şirketi temsile zorunlu olması*” görüş ve karar için bkz.: **Yaralı**, s. 70, 71, dn. 157.

olarak bu hakkın verilmesi kanunen sakıncalı bulunduğu belirtilmektedir. Ancak bunun ayrıca esas sözleşmeye bir madde eklenerek irade gösterilebileceği de görüş olarak belirtilmiştir. Zira bu durumda yeni ortağın kabulüne mahal bırakılmamış olacaktır¹³⁷.

Yeni müdürün veya müdürlerin atandığı genel kurulun mahkeme kararı ile iptal edildiği durumlarda da daha farklı bir yol ortaya çıkmaktadır. Mahkeme kararının geçmişe etki edeceği ve yeni atanan müdürün yetkisinin sona ereceği ve yaptığı tüm işlemlerin de iptal edildiği düşünüldüğünde, yönetim ve temsilin kimde olacağı hususu gündeme gelecektir. Bu durumda da bir önceki genel kurulda seçilen müdürün yeni genel kurul yapılana dek temsil, ilzam ve yönetime devam edeceği görüş olarak belirtilmektedir¹³⁸. Bu durumun istisnası ile mahkeme tarafından kayyım atanması halidir.

2.3.2.3. Müdürlerin Görev ve Yetkileri

Limited Şirketlerde TTK m. 623 ve Anonim Şirketlerde de TTK 365' inci maddenin ana başlığı aynı olmakla birlikte “*Yönetim ve Temsil*” olarak yer almıştır. Yönetim ve temsil kavramları aynı gibi gözükse de bu kavramlar birbirlerinden oldukça farklıdır. Yönetim kavramı, ortaklığın konusunu ve amacını gerçekleştirmek için yönelmiş her kararı, önlemi, faaliyeti ve işlemi ifade etmektedir. Bazı yazarlar bu yönetimi iki farklı şekilde belirtmiştir. Bu hususlar ise iç ve dış cephedir. İç cephede, karar alma; dış cephede ise yürütme işlevlerinin mevcut olduğunu belirtmiştir. Temsil kavramı ise, limited şirketin üçüncü kişilerle ilişkileri ile hak ve borç sahibi olmasına yönelik işlemler bu kavram içerisindedir. Bu yetki de sadece dış

¹³⁷ **Yaralı**, s. 71, 72; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), N. 1719; **Tekil** Fahiman, Limited Şirketler ve Kooperatifler, 2. Baskı, İstanbul 1978, s. 11; bu konuya ilişkin D.7.D. E: 2000/6726, K: 2002791, T: 27.02.2002 Tarihli kararına göre; “*veraset yoluyla şirket ortağı olan ve kanuni temsilci sıfatı bulunmayan davacının 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10' uncu maddesi uyarınca Şirket borçlarından sorumlu tutulması olarak bulunmadığından; düzenlenen ödeme emirlerinde isabet bulunmamaktadır*” şeklindeki kararı ile de bu görüşler desteklendiği görülmektedir. Kararın ayrıntılı hali için bkz: **Yaralı**, s. 72, dn. 159.

¹³⁸ **Yaralı**, s. 72; **Kendigelen** Abuzer, Ticaret Hukuku Kürsüsünde Onbeş Yıl Hukuki Mütalaalar (Mahkeme Kararlarıyla Birlikte) Ortaklıklar Hukuku Kararları, 2. Bası, C. II, İstanbul 2003, s. 397.

ilişkide kullanılmaktadır. Yönetim ve temsil yetkisinin bütün ortaklara sadece bir hak değil aynı zamanda yükümlülük olarak verilmesi özden organ sistemi olarak adlandırılmaktadır¹³⁹.

Limited Şirket ortaklarına kanunen tanınan yönetim ve temsil yetkisi, bu ortakları sadece sermayeye katılma borcu ile yükümlü olan anonim şirket ortaklarından ayırmaktadır. Limited şirket ortakları bu nedenle şirket yönetiminde aktif bir duruma geçirmektedir. Hatta yukarı kısımda anlatıldığı üzere, aksi kararlaştırılmamış ise tüm ortaklara kanunen müdür olma yetkisi verilirken, bu yetkilerin ise hep birlikte kullanılması esas kabul edilmiştir¹⁴⁰.

Ortaklığa kuruluşta girmeyip sonradan giren ortaklara sadece genel kurul kararı ile yönetim ve temsil yetkisi verilebilecektir. Ancak esas sözleşmede ortaklığa sonradan girenlere yönelik yönetim ve temsil yetkisine haiz olacaklarına yönelik bir hüküm var ise bu halde sonradan giren ortakların ortaklığa girdiği andan itibaren yönetim ve temsil yetkisinin var olacağı kabul edilmelidir. Hem ortakların hem de müdürlerin birlikte temsil mi yoksa birden fazla kişi ile temsil mi hususlarına yönelik genel kurul kararı ve esas sözleşme ile tüm ortaklar tarafından belirlenebilecektir¹⁴¹.

2.3.2.4. Organ Kavramı ve Müdürlerin Organ Niteliği

TTK m. 616 ve 635 arasında limited şirketlerin organları ve bu organların tanımlamaları, yetkileri ve sorumlulukları hakkında düzenleme mevcuttur. Söz konusu düzenlemelere göre limited şirket üç farklı organ yapısına sahiptir; genel kurul, yönetim ve temsil, sermaye kaybı ve borca batıklık olarak sıralanmıştır. Genel kurul ortakların söz sahibi olduğu müdürün atanması dahil birçok iş ve işlemde yetkili olan organdır. Temsilin oluşturduğu organ ise müdürlerin kurulundan ibarettir. Müdürlerin yapısı içerisinde yasal düzenlemede yönetim ve temsil organı altında alt organ olarak yer aldığı görülmektedir. Kanunen müdürlüğü direkt olarak organ sayılmamıştır. Yönetim ve temsilin alt başlığı olarak kullanılması müdürün

¹³⁹ **Yaralı**, s. 73,77; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), N. 1719, 1720.

¹⁴⁰ **Yaralı**, s. 74; **Üçışık** Güzin, Limited Şirkette Ortağın Ortaklıktan Çıkarılması, Prof. Dr. Fahiman Tekil ' in Anısına Armağan, İstanbul 2003, s. 189; Karayalçın (Şirketler Hukuku), s. 362; **Tekil**, s. 11.

¹⁴¹ **Yaralı**, s. 74, 75.

organ yapısı içeriğinde yer almasını ve organ olarak nitelendirilmesini etkileyeceği düşünülmemektedir.

Anonim şirketi idare ve temsil etmek üzere kanun tarafından görevlendirilen yönetim kurulunun fonksiyonu ise limited şirketlerde müdür ve müdürler almıştır. Limited şirketlerde müdürler, tüzel kişilerin organ kavramına dahildir¹⁴². Ortak olmayan müdür ile ortak olan müdür arasında da TTK anlamında bir fark da bulunmamaktadır.

2.3.2.5. Müdürlerin Limited Şirket İle Olan Hukuki İlişkisinin Niteliği

ETTK' da *“aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdur”* düzenlemesi mevcut iken, TTK m. 623' te ise; *“Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir”* şeklinde hüküm altına alınmıştır¹⁴³. Bir önceki düzenlemede ortakların müdür olması yer almışken mevcut düzenlemede ise müdür sıfatını taşıyan ortaklara veya ortak olmayanlara verilebileceği hüküm altına alınmaktadır.

Müdür ile şirket arasında bağı yönelik TTK' da ayrıntılı bir hüküm ise bulunmamaktadır. Anonim şirket ile yönetim arasındaki akdi ilişkiyi vekalet olarak sayılmaktadır. Bu görüşe göre de limited şirket ile müdür arasındaki ilişkinin vekalet sözleşmesine dayandığı kabul edilmektedir. Bu nedenle limited şirket ve müdür arasında farklı bir sözleşme yapılmadığı takdirde vekaletle ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Müdür ile limited şirket arasındaki ilişkinin vekalet

¹⁴² **Yaralı**, s. 55; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), N. 1720; **Öztan** Bilge, Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Sorumluluk, Ankara 1970, AÜHF, Yayın No:272, s. 74; doktrinde bazı yazarlar; ortak olmayan müdürlerin ticari mümessil olmasından bahisle organ niteliğinin bulunmadığını savunmaktadır. Karşıt görüş için bkz: **Arslanlı Halil/Domaniç** Hayri, Limited ve Hisseli Komandit Şirketler, Türk Ticaret Kanunu Şerhi III, İstanbul 1989, s. 658; **Eriş** (TTK II), s. 2852.

¹⁴³ **Budak/Er**, s. 77.

ilişkisi olarak kabul edilmesi halinde de, müdürün özen borcu ve kusurunun tayini ile ilgili olarak vekile ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir¹⁴⁴. Bu nedenle de yakın zamanda verilen Ankara Bölge İdare Mahkemesi kararında “*kanuni temsilcilerin amme borçlusu sıfatı kazanması, asıl borçlu hakkında gerekli takip işlemlerinin yapılmasına rağmen alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasına bağlı olduğundan, bu tarihten önce amme borçlusu sıfatları bulunmamaktadır. Kanuni temsilcilerin asıl borçluların vergi borçlarından sorumluluğu, ikincil nitelikte olup, asıl borçlulardan farklı olarak, adlarına ödeme emri düzenlenmesiyle muhatap alınabileceklerinden, kanuni temsilciler adına ihtiyati haciz uygulanmasına olanak bulunmamaktadır*”¹⁴⁵ hükmü ile de belirtilmek istenen yukarı kısımda bahsedildiği gibi kanuni temsilci olan müdürün temsil görevinin yanı sıra şirket ile olağan durumunda çok dışında bir hukuki ilişkisi mevcuttur. Zira şirketin ödenmeyen ve ödenemeyeceği de anlaşılan borçları sebebiyle potansiyel kamu borçlusudur. Ancak öncesinde ise herhangi bir kamu borçlusu hüviyetinde de değildir. Hukuki ilişkinin varlığının yanı sıra birçok durumun gerçekleşmesi ile şirket borçlarından sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

2.3.2.6. Kanuni Temsil ve Kanuni Temsilci

Temsil, kaynağını iradeden alması ve kanundan alması yönünde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi olan iradi temsil kaynağını iradeden alan temsil

¹⁴⁴ **Yaralı**, s. 56, 57; **Çamoğlu** Ersin, Anonim Ortaklık yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk ile), 2. Bası, İstanbul 2007, s. 109-111; **Teoman Ömer**, “*Anonim Ortaklığın Temsili II*” Yaşayan Ticaret Hukuku, C. I, Hukuki Mütalalar, Kitap. 7, İstanbul 1997, s. 83; **Akdağ Güney** (Sorumluluk), s. 81-87; **Ansay** Tuğrul, Anonim Şirketler Hukuku Dersleri, 3. Baskı, Ankara 1970, s. 92-94; **Atan** Turhan, Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967, s. 10-12; **Mimaroglu** Said Kenan, Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967, s. 98-108; **Ayhan** Rıza, Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, İstanbul 1992, s. 114; vekalet sözleşmesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Tandoğan** Haluk, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C.II, 4. Baskı, İstanbul 1989, s. 355 vd.; **Yavuz** Cevdet/**Acar** Faruk/**Özen** Burak, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 8. Baskı, İstanbul 2009, s. 607 vd.; **Bilge** Necip, Borçlar Hukuku Özel Borç Münasebetleri, BTHAE Yayını, Ankara 1971, s. 284 vd; **Sarı** Suat, Vekalet Sözleşmesinin Tek Taraflı Olarak Sona Erdirilmesi, İstanbul 2004, s. 4 vd.

¹⁴⁵ Ankara BİM 3.V.D.D.’ nin E: 2017/450, K: 2018/299, T: 28/03/2018 tarihli kararı (UYAP).

olarak tanımlanmaktadır. Diğeri olan kanuni temsil ise kaynağını kanundan alan temsil olarak tanımlanmaktadır. Limited şirketin temsili açısından her iki temsil türü de kabul edilmektedir. Organ ve temsilci açısından bakıldığında ise limited şirket müdürlerinin şirketin organı ve parçası olduğundan açıkladıkları irade ise temsilciden farklı olarak kendilerine ait değildir. Açıkladıkları irade şirkete ait sayılmaktadır. Örnek verilmesi gerekirse, limited şirkete yönelik bir dava açıldığında, limited şirketin avukatı iradi temsilci olabilir; limited şirketin müdürü ise şirketin kanuni temsilcisi olabilecektir. Avukatın beyanları aynı zamanda kendi beyanı olurken; müdürün beyanları ise tamamen limited şirketin beyanı olmaktadır¹⁴⁶.

Kanuni temsil kanunen temsil yetkisi doğuracak şekilde düzenlendiği takdirde söz konusu olmaktadır. Kanuni temsilcilerin temsilci olabilmesi için bazı yasalarda bulunan birtakım şartları bünyesinde taşıması gerekmektedir. TMK, TTK, TBK' da kanuni temsilciliğe ilişkin şartlar düzenlenmiştir. Kanuni temsilci olabilmek için hak ehliyetine sahip olmak gerekmektedir. Kanuni temsilci ile temsil olunan arasındaki temsil ilişkisi, yargı kararı, kan bağı ve sözleşme gibi farklı nedenlere dayanmaktadır. Kanuni temsilcinin temsilciliğinden dolayı kusurlu davranışlarından kaynaklanan sorumluluğu da kanunda düzenlenmiştir. Kamu borçlarına ilişkin olarak ödevlerin yerine getirilmesinde hem irade yönüyle hem de yasal temsil yönüyle mevcut olabilmektedir. İradi temsil açısından vergi dışında kalan kamu borçlarının ve bunlara ilişkin olan ödevlerin yerine getirilmesi açısından da geçerli kabul edilmektedir. Kanuni temsilciler, vergi hukuku yönüyle VUK m. 10 açısından kamu alacaklısı kurumlara karşı muhatap olmaktadır. Yukarıda Ankara Bölge İdare Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere muhataplığın başlangıcı şirket borçlarının oluşumu anında değil, temsilcilerin ödevlerini gerçekleştirmemesi akabinde şirket

¹⁴⁶ **Yaralı**, s. 57, 58; **Öztañ**, s. 83; **Sarı**, s. 202; **Helvacı** Mehmet, Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası, İstanbul 2001, s. 29; **Ansay** Sabri Şakir, Hukuk Yargılama Usulleri, 7. Baskı, AÜHF Yayını No:142, Ankara 1960, s. 108-109; **Arıcı** Mehmet Fatih, Ticaret Ortaklığınca Avukata Vekâlet (Temsil Yetkisi) Verilmesi ve Bu Vekâlete Organ Temsilcisinin Yetkisinin Sona Ermesinin veya Sınırlanmasının Etkisi, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen' e Armağan, C.I, İstanbul 2007, s. 127-170; **Deliduman** Seyithan, *Tüzel Kişilerin Davada Temsili*, EÜHFD, C.II, S.1, 1998, s. 177, 178; **Önen** Ergun, Medeni Yargılama Hukukunda Sulh, Ankara 1972, s. 69

tarafından kamu borcunu ödenmemesi ve ödenmeyeceğinin anlaşılması durumunda kamu borçlusu olarak muhatap olmaktadır¹⁴⁷.

2.3.2.7. Temsil Yetkisinin Sınırlandırılması

2.3.2.7.1. Genel Olarak

Limited şirketin organları olarak ikiye ayrılarak tarif edilmektedir. Bunlar; iç organlar ve dış organlardır. İç organlar olarak ifade edilen limited şirketin gerçek iradesini göstermektedir. Dış organ ise içeride oluşturulan iradenin dışarıya açıklanmasıdır. Dış organ olarak nitelendirilen iradenin dışı vurumu temsilin içinde değerlendirilmektedir. TTK' nın 623' üncü maddesine göre; *“Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler”* hükmü mevcuttur. Temsil ile yapılan iş ve işlemlerde ise müdürlerin neden olabileceği haksız fiillerde temsil kavramının içinde değerlendirilmektedir ve şirket bu fiillerden sorumlu tutulmaktadır. Bu durum da TTK' nın 632' nci maddesinde; *“Şirketin yönetimi ve temsili ile yetkilendirilen kişinin, şirkete ilişkin görevlerini yerine getirmesi sırasında işlediği haksız fiilden şirket sorumludur”* şeklinde düzenlemede yer almaktadır. Şirket adına dava açmak, açılan davayı takip ve temsil etmek de müdürlerin görev tanımı içerisindedir¹⁴⁸.

¹⁴⁷ **Yaralı**, s. 60-62; **Ayhan**, s. 97; **Çamoğlu** (Yönetim Kurulu), s. 43; **Öncel/Kumrulu/Çağan** (2005), s. 74; **Kırbaş Sadık**, *Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 119, Temmuz 1991, s. 55; **Kaneti**, s. 87, 88.

¹⁴⁸ **Yaralı**, s. 76-78; **Köprülü** Bülent, *Medeni Hukuk Genel Prensipler Kişinin Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul 1984, s. 420, 421; **Özsunay**, s. 74, 75; **Öztan** (Medeni Hukuk), s. 103, 104; **İzmirli**

Birden çok müdürün tayini durumunda TTK m. 624' e rağmen hangi müdürün kanuni temsilci olacağı belirlenmemiş, sicile bildirilmemiş ise bu hususta limited şirketlerde bir çözüm getirilmemişse de TTK 629' uncu maddesine göre;

“Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır”. Bu durumda da TTK m. 370 uyarınca; *“Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir”* hükmü uyarınca, müdürler arasındaki herhangi ikisinin imzası ile limited şirketin kanuni temsilcisi olunabilecektir.

Limited şirketlerde *“Temsil yetkisinin kapsamı, sınırlandırılması”* ve *“Görevden alma, yönetim ve temsil yetkisinin geri alınması ve sınırlandırılması”* başlıklarıyla TTK m. 629-630' da düzenlenmektedir. 629' uncu maddenin birinci fıkrasında ise; *“Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır”* hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple anonim şirketler yönetim kurulu hakkında düzenlenen TTK 370' inci madde ve devamı hükümleri cari olacaktır. Maddenin üçüncü fıkrasında; *“Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülediğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir”* hükmü mevcuttur. Ortak ile şirket arasında bir sözleşme var ise bu sözleşmenin yazılı olması şekil şartı olarak belirlenmiştir. TTK m. 629/3' e göre; *“Müdürler tarafından şirkete hizmet akdi ile bağlı olanların sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atanması hususunda 367 nci madde ile 371 inci maddenin yedinci fıkrası kıyasen limited şirketlere de uygulanır”* hükmü ve 630/2' ye göre de *“Her ortak, haklı sebeplerin varlığında, yöneticilerin yönetim hakkının ve temsil yetkilerinin kaldırılmasını veya sınırlandırılmasını mahkemeden isteyebilir”* hükmünü birlikte değerlendirildiğinde bu durumda hem limited şirket hem de anonim şirket hükümleri incelendiğinde dış ilişkide iki farklı halin geçerli olacağı görülmektedir; Birlikte temsil ve temsil

Yadigar, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Hukuki Sonuçları, Ankara 2001, s. 20; **Önen**, s. 71; **Tekil**, s. 11.

yetkisinin merkez veya şubelere münhasır tutulmasıdır. Bu iki halin de geçerli olabilmesi için tescil ve ilanı da zorunlu olmaktadır. Aksi durumda ise bu sınırlamaların durumu bildirilen ve bu bildirilen kişiler nezdinde ispat edilebilen kişilere karşı ileri sürülebilecektir¹⁴⁹.

2.3.2.7.2. Birlikte Temsil

Limited şirketlerde temsil yetkisi birlikte temsil yoluyla sınırlandırılması TTK 370' inci maddesi uyarınca mümkündür. Anonim şirketlerde esas sözleşmede hüküm bulunmadıkça “çift imza” kuralı geçerli sayılmaktadır. TTK' nın 629' uncu maddesi ile “*Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır*” hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle söz konusu “çift imza” kuralı limited şirket için de birden fazla müdür olması halinde geçerlidir. TTK m. 371/2 uyarınca; “*Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir*” hükmü ile yasal düzenleme üçüncü kişinin iyiniyetini işletme konusu dışındaki işlerde kullanmasına cevaz vermektedir. Temsilcilerin birlikte hareket etmek kaydıyla şirketin işletme konusunda dahil olarak yapabilecekleri her türlü işlemi, tek başlarına yapılabilmesi için temsile yetkili kişilerden birine genel yetki verilemeyeceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla limited şirkette müdürlerin şirket adına işlem yapma yetkilerini genel bir temsil yetkisi ile başkasına devredemeyeceklerdir. Ayrıca birlikte temsilde yetkili kişilerin belirli işlemleri yapması için diğerlerinden birine yetki vermeleri, yetki verenlerin yetki konusu

¹⁴⁹ Yaralı, s. 78, 79.

işlemler dolayısıyla kontrol yükümlülüğünü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır¹⁵⁰.

2.3.2.7.3. Temsil Yetkisinin Merkez veya Şubelere Münhasır Tutulması

Temsil yetkisinin yer itibariyle sınırlandırılması tescil ve ilan edilmesi şartına bağlanmıştır. Üçüncü kişiler nezdinde bu temsil usulü ve sınırlandırılmasının geçerli olabilmesi ancak bu şartın gerçekleşmesi ile mümkün olabilecektir. Temsil yetkisini sınırlanması sadece bir şube nezdinde veya merkez nezdinde ise sınırlamanın üçüncü kişilerin işlem ehemmiyet açısından tescil ve ilanın gerçekleşmesi şart olarak belirtilmektedir. Bununla birlikte temsil yetkisinin üyeler arasında konuya göre bölünmesi mümkün değildir¹⁵¹.

2.3.2.8. Kanuni Temsilin Müdürler ve Kamu Borçları Açısından Değerlendirilmesi

TTK m. 135' e göre; "134 ilâ 194 üncü maddelerin uygulanmasında; ... yönetim organı, anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri ... ifade eder" TTK m. 195/6' ya göre de; "Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında yönetim kurulu terimi limited şirketlerde müdürleri ... ifade eder" Hükümleri mevcut olmakla yönetim ve organ olarak limited şirkette müdür anlaşılması gerektiği ifade edilmeye çalışılmıştır. Kanuni temsilci müdürlük kurumu limited şirketlere tanınan hak ve fiil ehliyetini kullanan bir kurumdur. Limited şirketlere tanınan hak ehliyetinin kullanılabilmesi için fiil ehliyeti şarttır. Limited şirket de sahip olduğu fiili ehliyetini kullanabilmek için onu temsil edecek organa ihtiyacı bulunmaktadır. Bu organ da kanuni temsil

¹⁵⁰ **Yaralı**, s. 80; **Kırca İsmail**, *Ticaret Şirketlerinde Birlikte Temsile Yetkili Kişilerin Birbirlerine Tek Başına İşlem Yapma Yetkisi Vermeleri*, AÜHFD, C. 57, S. 3, Y. 2008, s. 456; **Domaniç/Arslanlı**, s. 665.

¹⁵¹ **Yaralı**, s. 80, 81; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 539; **Teoman** (Yaşayan Ticaret Hukuku), s. 72; **Kalpsüz Turgut**, *Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Üyelerinin Şirketle Rekabet Teşkil Eden Davranışları*, Prof. Dr. Hüseyin Cahit Oğuzoğlu' na Armağan, Ankara 1982, s. 352, 353.

vazifesi ile limited şirketinin fiil ehliyetini kullanmasının temel şartı olan müdürlük kurumudur. Limited şirketine irade ve temsil organı olma yetkisi kanuni temsilciliğe verilmiştir. Limited şirketin temel idare ve temsil organı da müdürlerdir. VUK m. 8/3' e göre; “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmü mevcut olmakla, limited şirkette sorumluluğu devreden veya sorumluluk hususunda özel hükümler taşıyabilecek özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı şeklinde detaylandırılmaktadır. Bir diğer anlatımla, müdür olmanın kanuni temsil açısından özel düzenleme olması bu hususu değiştirmeyecektir. Zira müdürün kanuni temsilci olması yasalardan kaynaklanmaktadır. Ancak bu durum pek tabii yapılan özel sözleşmelerin iç ilişkide tarafları bağlayacağı gerçeğini de değiştirmeyecektir. Birden çok müdürün görev yaptığı bir limited şirkette, müdürler arası yapılan görev tanımı gereği, bir müdüre vergi sorumluluğunun yüklenmesi diğer müdürlerin de diğer sorumlulukları üstlenmesi durumunda ise, bu yasal düzenleme çerçevesinde tüm müdürlerin sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Ancak bu hususun yapılan görev tanımı çerçevesinde müdürlerin birbirlerine rücu edebilmesine engel bir durum bulunmamaktadır. TTK m. 625' inci maddesinin son fıkrasına göre de; “*Genel kurulun onayı müdürlerin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz, sınırlandırmaz*” hükmü de ayrıca sözleşme dışındaki organın müdürlerin sorumluluğunu kaldırmayacağını açıkça belirtmiştir. En nihayetinde AATUHK Mük. m. 35, VUK m. 10 kapsamlarında vergi ve bağlı alacaklar ile kamu alacakları bakımından kanuni temsilci olarak müdürlerin şartları var ise sorumlu tutulmaktadır¹⁵².

2.3.2.9. Müdürlük Sıfatının Kaybedilmesi

Şirketin Organları üst başlıklı ve “*Genel kurul I – Yetkiler*” alt başlıklı TTK m. 616/1' inci maddesine göre “*Genel kurulun devredilemez yetkileri*” sayılmıştır.

¹⁵² **Yaralı**, s. 62-64; **Öztañ** Bilge, Şahsın Hukuku – Hakiki Şahıslar, 3. Baskı, Ankara 1990, s. 51; **Öçal** Akar, Kollektif Şirkete Sonradan Giren Ortağın Sorumluluğu, Prof. Dr. Hayri Domaniç' e 80. Yaş Günü Armağarı, C.I, İstanbul 2001, s. 429; **Barlass**, s. 89; **Bozkurt** Tamer, *Vergi Yükümlülüğü Vergi Sorumluluğu kavramları çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil ve İtzama Yetkili Olanların (Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu*, Batider, C.XXIV, S.4, Aralık 2008, s. 249 vd.

Bu yetkiler arasında (b) fıkrasına göre “Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları” sayılmıştır. Bunun yanı sıra 630’ uncu maddeye göre müdürlerin görevlerinin sonlanmasına yönelik hükümler getirmiştir. Bunlardan birincisi; “Genel kurul, müdürü veya müdürleri görevden alabilir, yönetim hakkını ve temsil yetkisini sınırlayabilir”, ikincisi; “Her ortak, haklı sebeplerin varlığında, yöneticilerin yönetim hakkının ve temsil yetkilerinin kaldırılmasını veya sınırlandırılmasını mahkemeden isteyebilir” üçüncüsü de; “Yöneticinin, özen ve bağlılık yükümü ile diğer kanunlardan ve şirket sözleşmesinden doğan yükümlülüklerini ağır bir şekilde ihlal etmesi veya şirketin iyi yönetimi için gerekli yeteneği kaybetmesi haklı sebep olarak kabul olunur” hükümleri mevcuttur. Müdürleri hem atama hem görevde alma hem de yetkilerini kısıtlama yetkisi limited şirket genel kuruluna aittir. Bunun yanı sıra her ortağın açacağı dava ile mahkemeden müdürlerin görevden alınması talep etme hakkı mevcuttur. Ayrıca müdürün, TTK m. 630/3 maddesine göre; “Yöneticinin, özen ve bağlılık yükümü ile diğer kanunlardan ve şirket sözleşmesinden doğan yükümlülüklerini ağır bir şekilde ihlal etmesi veya şirketin iyi yönetimi için gerekli yeteneği kaybetmesi haklı sebep olarak kabul olunur” demekle müdürün sıfatının kaybedeceği haklı sebepler belirtilmektedir. Yargıtay’ a göre haklı sebebin mevcut olması halinde her bir ortak müdürün azli için dava açma hakkına haizdir¹⁵³. Müdürün görevinin sona ermesi TTK dışında birçok çeşitli yollarla olabilmektedir. Bunlar ise; müdürlerin azli ya da istifası, ortak sığata dayalı müdürün ortak sıfatının kaybedilmesi, görev süresinin dolması, ölüm, fiil ehliyetinin kısıtlanması hususlarında müdürün görevinin sona ermesine örnek olarak gösterilmektedir. Yenilik doğurucu olan ve tek yanın irade beyanı ile ortaya çıkan istifanın ise yazılı istifa beyanının şirkete ulaşması yeterli kabul edilmektedir. Ayrıca istifa beyanının tescil ve ilanına gerek görülmemektedir¹⁵⁴.

TTK’ da 623’ üncü maddede “Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir” denilmektedir. Bir diğer anlatımla ortağın payını devretmesi durumunda müdürlük sıfatının da sona erdiği anlamına gelmemektedir. Ortak payını

¹⁵³ Yargıtay TD. E: 1963/3723, K: 1965/3263 sayı T: 13.02.1965 (Yaralı, s. 296-301).

¹⁵⁴ Yaralı, s. 82-84; Karayalçın (Şirketler Hukuku), s. 362, 363; Poroy/Tekinalp/Çamoğlu (Ortaklıklar-I), s. 1721; Eriş (TTK II), s. 2840; Domaniç Hayri, Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK Şerhi II, İstanbul 1988, s. 480; Özcan Seyit, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliklerinden İstifa ve Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, S. 117, Eylül 2002, s. 224; Ateşli, s. 163-168.

devretse de yukarıda belirtilen nedenler olmadan müdürlük sıfatı sona ermeyecektir. Genel kurul kararı ile atanan ortak müdürün ortaklık sıfatı sona erse de müdürlük görevi de devam edecektir¹⁵⁵.

Müdürlük sıfatını sona erdiren sebeplerin vuku bulması halinde müdürlük sıfatı tabii olarak kaybedilecektir. Bunun sonucunda da o kişinin şirketi idare ve temsil yetkisi de ortadan kalkacaktır. Yine bunun neticesinde de sıfatı sona eren müdürün şirketin maddi ve şekli vergi veya kamu ödevlerini yerine getirme imkanı ortadan kalkacaktır. Müdürlerin şirketten tahsil edilemeyen vergi ve vergiye bağlı alacakla ile kamu alacakları nezdinde takibi açısından şirket kanuni temsilcisi olarak bu görevin sona erme anı kusurların tespit ve tayini açısından önem arz edecektir¹⁵⁶.



¹⁵⁵ **Yaralı**, s. 84, 85.

¹⁵⁶ **Yaralı**, s. 85; D9D, E:2007/92; K:2007/584 sayı ve 22.02.2007 Tarihli kararı: “*davacının kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra görev yapan yöneticilerin defter belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulmayacağı açık bulunmamaktadır*” (**Yaralı**, s. 85, dn. 243) hükmü ile Danıştay görevi sona eren müdürlerin istifa ettikten sonra yapılan işlemlerden sorumlu olmayacağını hükme bağlamıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU ALACAĞI VE SORUMLULUK KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE KAPSAMI

3.1. GENEL OLARAK

Kamu alacağı kişiler ile idare arasında kamusal borç ilişkisinden idare adına doğan ve idarenin talep edebileceği alacağı nitelendirilmektedir. Kamu alacağı idare açısından talep edilen alacak, ödemeleri gereken kişiler bakımından da kamu borcunu itfa edilmektedir. Kamu alacağı “devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik haklarından doğan ayrıcalıklı ve özellikleri bünyesinde taşıyan alacak” olarak görülmektedir. Bilindiği üzere kamu alacağının büyük kısmını vergi alacağı kapsamaktadır¹⁵⁷. Ancak vergi ve vergiye bağlı alacaklarının tahsili usulü VUK kapsamında düzenlenmektedir. Bu alacak dışında olan tüm kamu alacakları ise AATUHK’ ta düzenlenmektedir.

Kamu alacağının özellikleri ise özel alacaklardan farklı bir hukuki statüye bağlıdır. Bu farklılık özel ve idare hukuku arasındaki farktan kaynaklanmaktadır.

Kamu hizmetleri için büyük bir finansman olması gerekmektedir. Söz konusu finansmanı kaynağını ise kamu alacaklarından sağlanmaktadır. Bu kaynağın kullanılış amacı gereği özel takip usulü benimsenmesi devletin kuruluş politikalarından sayılmaktadır¹⁵⁸. Kamu alacaklarının ayrıcalıklı özellikleri arasında, haczedilmezlik, hacze iştirak, rehinli alacaklarda imtiyaz, takas edilememe gibi birçok önemli özellikte bulunmaktadır¹⁵⁹. Diğer önemli özelliği ise tahakkukun alacaklı idarenin beyanı ile gerçekleşmesidir. Diğer ifade ile de kamu alacağının

¹⁵⁷ **Yaralı**, s. 116, 117.

¹⁵⁸ **Yaralı**, s. 117; **Onar**, s. 1649; **Çelik**, s. 44; **Tuncer Selahattin/Şanver Salih**, *Vergi Mükellefiyeti Vergi Borcu-Vergi Mesuliyeti*, İktisat ve Maliye Dergisi, C. V, S.11, Şubat 1959, s. 526, 527.

¹⁵⁹ **Yaralı**, 118; **Çelik**, s. 45; **Söyler İlhami**, Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, Ankara 2005, s. 47-59; **Postacıoğlu İlhan**, İcra Hukuku Esasları, 4. Bası, İstanbul 1982, N. 393; **Kuru Baki**, İcra Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2013, s. 498, 537; **Öncel Mualla**, *Türk Vergi Hukukunda Takas*, AÜHF, C.35, S.1-4, s. 9-16; **Bıyan Özgür**, *Vergi Hukukunda Takas*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S.27, Mart 2006, s. 25-33; **Oğuzman Kemal/Öz Turgut**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul 2009, s. 461.

hukuken varlık gösterebilmesi için borçlunun iradesi ya da mahkeme kararına ihtiyaç bulunmamaktadır. Sadece idarenin beyanının yeterli olmasıdır. İdarenin bu alacak üzerinde kendisi tarafından tasarrufta bulunmak yetkisi de bulunmamaktadır. Sadece kanunlarla belirlenen sınırlar çerçevesinde tasarruf yetkisi, af yetkisi, taksitlendirme yetkisi gibi yetkileri kullanabilmektedir. İdarenin AATUHK' tan kaynaklanan ayrıcalıklı tahsil yetkisi zorunlu da değildir. İdare isterse 2004 Sayılı İİK yoluyla da alacaklarını tahsili yoluna gidebilmektedir. Zaten idarenin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklı alacaklarını İİK yoluyla borçludan talep edebilmektedir. Hakikaten İİK m. 47' ye göre; *“Para cezasiyle diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmü mahfuzdur. Şukadar ki, Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu kanunun hükümleri cereyan eder”* hükmü ve AATUHK m. 1' de geçen *“akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur”* hükmü mevcuttur. Her iki usul yasasının da birbirine paralel olarak düzenlemesi uygulamanın düzenli yürümesini sağlamaktadır. Bu durumun tek istisnası ise iflas yoluyla takip olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira kamu alacağının türü ne olursa olsun borçlu hakkında iflas yoluyla takip yapılacağı zaman uygulanacak usul AATUHK değil İİK' dur. Bunun da dayanağı AATUHK m. 100' göre; *“Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir”* hükmü mevcut olmakla bu istisnayı AATUHK bünyesine derç ettiği görülmektedir¹⁶⁰.

3.2. KAMU ALACAĞI VE SORUMLULUK KAVRAMI

Amme alacağı kavramı AATUHK' nın hem isminde hem de içeriğinde yer almaktadır. Ancak birçok yasanın sadeleşerek günümüzde yenilenmiş hali bulunduğu nazara alındığında amme alacağı olarak yasal düzenleme devam etse de bu kavram kamu alacağı olarak dile getirilmeye başlamıştır. Kavramsal olarak kamu hukukunun dışındaki özelden kaynaklı alacaklardan farklılık arz ettiği birçok durum mevcuttur.

¹⁶⁰ Yaralı, s. 118, 119; Kaneti, s. 80; Tuncer Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, C.II, Ankara 2006, 23; Kuru (El Kitabı), s. 54, 55; Candan (AATUHK), s. 20.

Öyle ki kamu alacağı içerik ve genişlik olarak vergi alacağının çok dışında kapsamlı bir alacağı içermektedir¹⁶¹.

Kamu alacağının mevzuatta herhangi bir açık tanımlaması bulunmamaktadır. Ancak AATUHK m. 1' de kamu alacağının alacaklı tarafı ile asli ve fer'i kamu alacaklarının ayırımına giderek tahsilindeki önceliği ve alacaklıdaki tekelliği belirtmeye çalışmıştır. Esasen kamu alacağı kavramı hakkında yukarıdaki bölümlerde açıklamalar yapılmıştı. Söz konusu AATUHK m.1' e göre kamu alacağından sorumluluğun da tanımı verilmeye çalışılmıştır. Zira kamu alacağının neler olduğu ve alacaklı olan tarafın belirtildiği hususta, söz konusu kamu alacaklardan herhangi birine taraf olanların da kamu borçlusu olduğu düşünüldüğünde, bu kamu alacağından sorumlu olan kişilerin de bu alacaklar nezdinde yükümlüler veya mükellefler olacağı görülmektedir.

Sorumluluğun hukuktan genel olarak taşıdığı anlamlar olarak “...den sorumluluk” ve “...ile sorumluluk” olarak karşımıza çıkmaktadır. “...den sorumluluk” kısmını açıklamak gerekirse, genel davranış kurallarına ya da borca aykırı davranışların, bu davranışları ile verdikleri zararı tazmin etme yükümlülüğünü doğuran sorumluluk biçimi olarak kabul edilmektedir¹⁶². Bu kısmı vergi açısından ise şu şekilde tanımlanması gerekmektedir; “*özel ya da kamu hukukundan kaynaklanan genel davranış kurallarına veya vergi borcuna aykırı davranışların, bu davranışlarından vergi alacaklısının uğradığı zararı tazmin etme yükümlülüğünü ifade eder*”¹⁶³ şeklinde tanımlanmaktadır.

“...ile sorumluluk” ise asıl borçlunun borcunu ifa etmemesi halinde fer'i borçlu kapsamında yer alan kişinin malvarlığına başvurulmasını ifade etmektedir¹⁶⁴. Bu kısmı da vergi açısından şu şekilde tanımlama yapılmaktadır; “*kamu borçlusunun malvarlığının, kamu alacağının teminatını teşkil etmesi ve kamu borçlusunun kamusal ilişkiden doğan borcunu ifa etmemesi durumunda malvarlığına*

¹⁶¹ **Koban**, s. 73.

¹⁶² **Yaralı**, s. 161, 162; **Oğuzman/Öz**, s. 14; **Eren** Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, İstanbul 2009, s. 444; **Tekinay Selahattin/Akman Sulhi/Burcuoğlu Sermet/Altıp** Atilla, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 1993, s. 18 vd.

¹⁶³ **Yaralı**, s. 161, dn. 635.

¹⁶⁴ **Yaralı**, s. 161, 162; **Oğuzman/Öz**, s. 13; **Eren**, s. 444; **Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp**, s. 18 vd.; **Saban** Nihal, Vergi hukuku, İstanbul 2009, s. 94, 95.

*başvurularak alacağın cebri icra yolu ile yerine getirilmesi imkanıdır*¹⁶⁵ şeklinde tanımlanmaktadır.

Kamu alacakları ve vergi alacakları açısından ise kanuni temsilcilerin sorumluluğu değer taşımaktadır. VUK m.10’ da geçen “*bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*” ifadesinde geçen sorumluluk biçimi “*...den sorumluluk*” kısmına dahildir. Ayrıca aynı fıkranın devamında “*...kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*” ifadesi ile diğer sorumluluk kısmı olan “*...ile sorumluluk*” şeklindeki sorumluluğun yer aldığı görülmektedir. AATUHK mük. m. 35’ te ise “*teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından*” demekle sadece “*...ile sorumluluk*” şeklindeki sorumluluğu benimsediği görülmektedir. Bunun nedeni de AATUHK mük. m. 35’ in kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından kusursuz sorumluluk öngörmesi olarak ifade edilmektedir¹⁶⁶.

3.3. KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.3.1. AATUHK Mük. M. 35 Düzenlemesi

3.3.1.1. AATUHK Mük. M. 35’ in İlk Hali

Limited şirkete hâkim olan ilkelerden olan ortakların sınırlı sorumluluğu ilkesi uyarınca “*ortanın şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye payı oranında sorumluluğu*” mevcuttur¹⁶⁷.

¹⁶⁵ **Yaralı**, s. 161, dn. 656.

¹⁶⁶ **Yaralı**, s. 162; **Saban**, s. 94.

¹⁶⁷ Y.11.H.D. E: 2008/2927, K: 2009/1223, T: 01.12.2009 Tarihli kararda; “*Bir sermaye şirketi türü olan limited şirketlerde, ortaklar açısından sınırlı sorumluluk ilkesi geçerlidir. Ortanın asıl borcu, taahhüt ettiği sermayeyi ödemektir. Sermaye borcunu tam olarak yerine getiren ortanın sorumluluğu sona ermektedir. Ortaklar, limited şirketin borçlarından şahsen sorumlu değildirler. Sorumluluk, sermaye payı oranıyla sınırlıdır. Fakat, bahse konu borcun doğabilmesinin ön koşulu, amme borcunun limited şirketten tahsil imkanının bulunmamasıdır. Başka bir anlatımla, amme borcunun, muhatabı olan şirketten tahsili yoluna gidilmesine rağmen, tahsilinin mümkün olmaması halinde ortakların sorumluluğu söz konusu olur. Kamu borcundan dolayı ortakların sorumluluğu, belli koşulların varlığı halinde, sermaye miktarı ile değil, sermaye payları oranında olup, somut olayda şirketin hiçbir mal varlığının*”

Limited şirkette ortakları belirlenen paylarını şirkete karşı ifa ettiklerinde özel hukuktan kaynaklı borçlarda sorumlulukları kalmamaktadır. Ancak bu hususun istisnası mevcut olmakla birlikte kamu alacakları kapsamında ise paylarının oranları nispetinde sorumlulukları doğmaktadır. Sermaye olarak ödenen tutarların bir geçerliliği kalmamaktadır. Bizce bu durum ortakların sermaye borcunu ifa etmemesi yolunda onlara başkaca yollara tevsih etmesine neden olmaktadır. AATUHK mük. M.35 değişiklik yapılmadan evvelki hali şu şekildedir; “*Madde 35 - Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz`ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar*” şeklindedir. Daha sonra ise 4369 sayılı yasanın 21. Maddesi ile değiştirilen madde şu şekilde; “*Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*” şeklinde değiştirilmiştir¹⁶⁸. Yukarıda da değinildiği üzere önceki düzenleme sermaye pay miktar hesabı iken günümüzdeki düzenleme ise pay oranı ile ilgilidir. Çok büyük farklılık olan bu halde, ortaklar sermayesini ödese de ödemesi de kamu alacaklarından sorumluluğu gündeme gelmektedir. Bu nedenle önceki düzenlemede sadece vaad edilen miktar ile üst sorumluluk mevcut iken mevzuatta yer alan düzenlemede artı üst sınır kamu alacağı olarak belirlenmiştir. Bu durumda kamu alacağından sorumluluğun dağıtımını pay oranı ile ilgili olmaktadır.

Danıştay’ın 28.04.1969 Tarihli bir kararında; “*ortaklar açısından AATUHK madde 35’ de öngörülen bir vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğu değil, bir tahsil sorumluluğudur*”¹⁶⁹ şeklindeki yorumu ise günümüzde de devam ettiğinin kanıtı ise Ankara Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen kararda; “*kanuni temsilcilerin amme borçlusu sıfatı kazanması, asıl borçlu hakkında gerekli takip işlemlerinin yapılmasına rağmen alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasına bağlı olduğundan, bu tarihten önce amme borçlusu sıfatları*

bulunmadığının anlaşılması karşısında davacının şirketin ödemiş olduğu amme borcunu davalı diğer ortağa payı oranında yansıtmasında bir usulsüzlük yok” (Koban, s. 112, dn. 364).

¹⁶⁸ Koban, s. 112, 113.

¹⁶⁹ D.7.D. E: 1967/3042, K: 1969/914, T: 28.04.1969 Tarihli kararı (Yaralı, s.668).

*bulunmamaktadır*¹⁷⁰ hükmü ile de aynı anlayışın devam ettiği görülmektedir. Zira yakın zamanda verilen bu kararda hatta anlayışın bir tık üstüne çıkarak müdürlerin vergi sorumlusu olamamasının yanı sıra kamu borçlusu dahi olabilmesi için tüm şartların yerine getirilmesine bağlamıştır. Şirketin kamu borcunun doğumu esnasında dahi kanuni temsilciyi borçlu olarak kabul edilmemektedir.

3.3.1.2. AATUHK Mük. M. 35' te Yapılan Değişiklikler

213 sayılı Kanununun 10. Maddesi kusura dayalı sorumluluk¹⁷¹ içerdiği halde AATUHK mük. 35' inci maddesi ile kusursuz sorumluluk içerdiği¹⁷² bu nedenle de görevinde herhangi bir kusuru bulunmadan da ödenmeyen kamu borcundan sorumlu olacağı anlaşılmaktadır¹⁷³. Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından 6183 Sayılı yasanın mük. 35' inci maddesinde bulunan 5. ve 6. fıkraları hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığından iptal edilmiştir. Söz konusu iptal kararın gerekçesinde ise *“her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır”* denilerek iptal edilmiştir¹⁷⁴. Söz konusu 04/06/2008 Tarihli ve 5766 Sayılı yasanın 4' üncü maddesi ile yürürlüğe giren ve AYM Kararı ile iptal edilen fıkralar ise şu şekildedir;

5.fıkra: *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur”*.

¹⁷⁰ Ankara BİM 3.V.D.D.' nin E: 2017/450, K: 2018/299, T: 28/03/2018 tarihli kararı (UYAP).

¹⁷¹ **Yaralı**, s. 176-178; aynı yönde birçok görüş için bkz: Dn: 714-715.

¹⁷² **Yaralı**, s. 180.

¹⁷³ Bazı yazarlara göre anıldığı sıfatı taşımalarının sorumluluk açısından yeterli görülmesi bir diğer anlamda kusursuz sorumluluğun kamu alacaklarında sakıncalı bir hal alabileceğini belirtmiştir. Ayrıca ceza hukukunda kusur sorumluluğun daha sert bir şekilde uygulanma eğiliminde olması, kusursuz sorumluluğun ise borçlar hukukunda tercih şansının artması değerlendirilerek vergi hukukunda kusur prensibinin asıl olması kanaatinin yüksek olduğunu göstermektedir (**Başaran Yavaşlar** Funda, *İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar Ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim*, Mükellefin Dergisi, S.87 (Mart 2000), s. 119).

¹⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, E: 2014/144, K: 2015/29, T: 19.03.2015 Tarihli kararı 03.04.2015 Tarih ve 29315 sayı numaralı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

6.Fıkra: “*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz*”

Mülga hükümleridir. Bu konuda iki farklı fıkranın farklı sebeplerle iptal edildiği de gözlerden kaçmamalıdır. 5. Fıkranın iptal sebebi; “*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır*” şeklinde sebeplerle iptal edilmiştir.

İptal edilen diğer hüküm olan 6. Fıkranın iptal sebebi ise, “*213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır*” şeklindeki sebeplerle ilgili fıkranın iptaline kararına verildiği Yüksek Mahkeme'nin gerekçesinde açıklanmaktadır¹⁷⁵.

Anayasa Mahkemesinin iki farklı iptal sebebine dayandığı görülmektedir. Bunlardan birincisi kusursuz sorumluluğun olamayacağı, ikincisi belirlilik ilkesine aykırılığın olamayacağıdır. Yukarı bölümlerde yer alan doktrin görüşleri de vergi

¹⁷⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: Anayasa Mahkemesi, E: 2014/144, K: 2015/29, T: 19.03.2015 tarihli kararı gerekçesi.

yasalarında kusursuz sorumluluğun yerine kanunda yer alan ödeve ve kusura dayalı bir sistemin devam etmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu içtihadî kararlarla, hukukî belirlilik ilkesini hukuk devletinin ana yapı taşlarından biri olarak görmektedir¹⁷⁶. Smith'in düşüncesine göre; “*vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi, eşitlik ilkesinden bile daha önemli olduğu söz konusu ilkeye uyulmaması halinde eşitsizlikten bile daha kötü sonuçlara yol açabileceği*” hususunda öngöründe bulunduğu görülmektedir¹⁷⁷. Özellikle Anayasada yer alan vergi ilkelerinden olan yasallık bir diğer anlamda belirlilik ilkesinin yorumu, kıyasa ve ispata yönelik genişletici şekilde genişletilmesi mümkün olmamaktadır. Verginin özü itibarıyla ekonomik bir olay olması ve konulması ve kaldırılmasının hukukî olması en tabii Anayasal güvence altında olması akıllardan çıkarılmaması gereken bir durumdur. Bu hususta hakimin takdir yetkisinin de yorum kapsamında değerlendirilip Anayasal güvencenin dışına çıkarak takdir yetkisinin kullanılmayacağı açıktır. Bu sebeple vergi hukukundaki yorumun ticaret kanunundaki yorumdan daha dar olması gerektiği görüşü önem kazanmaktadır. Kuralın lafzî anlamının ne kadar açık ise sınırı da o kadar dar olmaktadır¹⁷⁸. Bu sebeple hem Anayasa hem de kanun sebebiyle yorumlanmasının dar olacağı kanaatindeyiz. VUK m.3-A fıkrasına göre; “*Vergi kanunları lafzî ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzî açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır*” hükmü gereği yoruma yer vermese de lafzî yoruma yönelik çıkarım yapılabilecektir. Belirliliğin vergide sorumluluğu dahi etkileyen bir mekanizma olmasından dolayı son yıllarda Anayasa Mahkemesi bu ilke üzerinden kanun maddelerini iptal etmektedir.

Anayasa mahkemesinin 6183 Sayılı yasanın mükerrer 35' inci fıkrasının 5 ve 6' ıncı fıkralarının iptali sonrası 2008 yılı öncesi sisteme geri dönmüş olmakla

¹⁷⁶ Bkz. AYM E: 2006/61, K: 2007/91, T: 20.11.2007; AYM, E: 2007/21, K: 2008/40, T: 17.1.2008 (kararlar ve görüş için bkz: **Geçer** Ahmet Emrah, *Kanunî Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk*, Türkiye Barolar Birliği, Y. 2017, S. 129, s. 116, dn. 32).

¹⁷⁷ **Turhan** Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 1998, s. 191-192; **Genç/Özmen**, s. 16-17.

¹⁷⁸ **Birsenoğlu** Hakan, *Vergi Hukukunda Yorum*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2001, s. 8-12, 236-238.

kusursuz sorumluluğun kaldırıldığı ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur sorumluluğuna dayandığı ve VUK m.10' un geçerli olacağı hususunda herhangi bir şüphe kalmamıştır.

3.3.2. VUK. M. 10 Düzenlemesi

3.3.2.1. VUK. M. 10/2' nin İlk Hali ve Yapılan Değişiklikler

VUK' un 10. maddesine göre kanuni temsilciler için kusura dayalı sorumluluk düzenlenmiştir. Maddenin ilk düzenleniş durumuna bakıldığında “*kasıt ve ihmalleriyle*” şeklindeki ifadeyle sorumluluk yönünden kusuru baz aldığı kabul edilmektedir. İspat yükünün hususunda ise bir belirleme bulunmamaktaydı. 3505 Sayılı yasa ile söz konusu ifadeler çıkarılmıştır. İfadeler yasal düzenlemede yer almasa da kusurlu/kusursuzluk sorumluluğunun vergi kapsamında tartışmalar devam etse de ağırlık görüş kusur sorumluluğunun varlığı yönündeydi. Ancak getirilen düzenlemelerde ispata yönelik değişiklikler yapılma amacı güdülmüştür¹⁷⁹.

Bazı yazarların görüşlerine göre VUK m. 10 lafzi itibariyle kusursuz sorumluluğun olduğu yönündedir¹⁸⁰. Bu görüşün dayanakları arasında ispat yükü hususunda değişikliğin açık düzenlemeyle mümkün olabileceken bu şekliyle yapılmasının lafzi göstermediğini ifade etmektedir¹⁸¹. Bu sebeple sadece kasıt ve ihmalleriyle kelimelerinin çıkartılmış olması kusursuz sorumluluğun var olduğu anlamına gelmeyecektir.

Literatürde “*kusur, mevcut bir ödevin yerine getirilmesindeki eksiklik veya gerektiği gibi davranmama*”¹⁸² şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımın Vergi hukukundaki karşılığı ise kusurun en alt derecesi olan taksirin adı olanı dahi yeterli görülmektedir¹⁸³. “*Riayetsizlik taksiri*” olarak ifade edilen kusurun anlamına karşılık gelen tamlama da vergide yine kusur ile eşdeğer tutulmaktadır. VUK' un yasal temsilcilere yönelik kusursuzluk olduğu görüşünün TTK kapsamında da karşılık

¹⁷⁹ **Koban**, s. 34, 188.

¹⁸⁰ **Karahasan** Mustafa Reşit, Sorumluluk Hukuku, 6. Baskı, İstanbul 2003, s.159

¹⁸¹ **Koban**, s. 35, 36.

¹⁸² **Koban**, s. 36; **Gözler** Kemal, İdare Hukuku, C. II, Bursa 2003, s. 978.

¹⁸³ **Mutluer** Mehmet Kamil, Türk Vergi Sistemi, Eskişehir 2000, s. 381.

bulmadığı görülmektedir. Bu hususa ilişkin TTK bölümünde ayrıntılı şekilde açıklama da yapılmıştır. TTK' nın 553' üncü maddesinde de kusurluluğa ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hükme göre; *“Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar”* şeklinde olup kusur prensibi bu maddede derç edilmiştir¹⁸⁴.

TTK' nın 553' üncü maddesinin ikinci fıkrasında ispat yüküne yönelik olarak; *“Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hali hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar”* denilmekle ispatın fiil olarak özenin gösterilmemesine bağlandığı görülmektedir. Aynı yasanın 644' üncü maddesindeki düzenleme ile de 553' üncü maddesindeki hükmün anonim şirketler dışında limited şirketlere de geçerli olması sağlanmıştır¹⁸⁵.

3.3.2.2. VUK. M. 10

Kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı VUK Madde 10' uncu maddesine göre; *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”*. Fıkra da vergi mükellef ve sorumlularına düşen ödevleri yerine getirme görevinin temsilcilerin ve idare edenlerin olduğunu ifade etmektedir. Asıl tartışma konusu olan ve 3505 Sayılı yasa ile değişikliğe konu olan ikinci fıkra ise şu şekildedir; *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır”*. Söz konusu değişikliğe uğramış ve tartışılan fıkra da ise ödevlerin yerine getirilmemesi

¹⁸⁴ **Koban**, s. 36, 37.

¹⁸⁵ **Koban**, s. 37.

hususunu üzerinde durduğu görülmektedir. Ödevlerin yerine gelmemesi nedeniyle vergi ve alacaklarının tamamının veya bir kısmının tahsil edilememesi durumunda ise ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmektedir. Bu durum dahi ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin kusurunun bahsedildiği görülecektir. Diğer fıkralarda ise kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin(tasfiye dönemlerine yönelik ifadeler hariç) olarak düzenleme içermediğinden ayrıca inceleme gereği duyulmamıştır.

3.3.3. TTK’ daki Düzenlemeler

Yönetim Kurulu yelerinin sorumluluğu kusura (Verschulden) dayanan sorumluluktur. Bu sebeple kurul üyelerinin sözleşme veya yasadan kaynaklı ödevlerini kusurundan dolayı ihmal etmeleri gerekmektedir. Kusur olarak bahsi geçen sorumluluk TTK’ nın 553’ üncü maddesinin birinci fıkrasında “*kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri*” ifadeleriyle kusurlu davranılması, aynı maddenin ikinci fıkrasıyla “*makul derecede zen göstermediklerinin*” hükmü ve 369’ uncu maddesinin birinci fıkrasına göre “*tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü*” hükümleriyle birlikte değerlendirildiğinden meşru Yönetim Kuruluna gözetim, tedbir ve zen yükümlülüğü de getirildiği açıktır. Ayrıca Kollektif şirketlere ait hükümlerden TTK’ nın 219’ uncu maddesinin birinci fıkrasında “*Görevini yerine getirilmesinde basiretsizlik, ağır ihmal veya yönetimde iktidarsızlık gibi hller*” hükmü ve Anonim şirketlerde Denetçiler için ngrlen TTK’ nın 404’ üncü maddesinin birinci fıkrasında “*Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar*” hükmü ile de ihmalin de sorumluluklar kapsamında olduğu ve kanun koyucu tarafından benimsendiği ortadadır. Kusurun, ihmalin veya gerekli özenin gösterilmediğinin tespitleri halinde ise TTK’ ya göre sorumluluk izafe edilecektir¹⁸⁶. Ayrıca eTTK’ da yer alan kasten ve ihmal kavramları yerine “*kusur*” sözcüğü ile yetinilmiş olup, TTK’ nın 553’ üncü maddesinin gerekçesinde “*...İsviçre’de kasıt ve ihmlle denilerek kusurun derecesinde ayırma vurgu yapılarak mahkeme yönünden bir rehber hüküm*

¹⁸⁶ Pulaşlı (şerh II), s. 1927, 1928, ř58.

oluşturulmuş olmasına rağmen, 557 nci madde zaten bu ayrımı yaptığı için hükmümüzde kusur sözcüğü ile yetinilmiş olmasıdır” ifadeleriyle aslında ‘kusur’ un üst kavram olarak (kastı ve ihmali kapsayıcı olarak) kullanıldığı da anlaşılmaktadır¹⁸⁷.

Kusurun niteliği hususunda ise doktrindeki çoğunluk yazarlara göre objektif kusur ilkesi benimsendiği¹⁸⁸ açıktır. Bazı yazarlara göre ise (her ne kadar eTTK için söylenmiş olsa da) yönetim kurulu ile anonim şirket arasında akdi ilişki olduğunu ve asli sorumluluğun anonim şirkette olacağını ve şirketin yönetim kuruluna rücu edebileceğini ve yönetim kurulunun vekil sıfatıyla sorumlu olabileceğini ifade etmektedir¹⁸⁹.

Yukarıda ifade edilen görüşler ve TTK’ da anonim şirket yönetim kurulunun sorumluluğu objektif kusur sorumluluk olarak benimsendiği açık bir şekilde yer almaktadır. Bu konuda objektif kusurun bir üst kavram olarak yer almak suretiyle içerisinde kast ve ihmali barındırmaktadır. Ayrıca tedbirli yönetici düşüncesi olarak tedbir ve özen yükümlülüğünün de yer aldığını ifade etmek gerekmektedir¹⁹⁰.

Anonim şirketlerde görüldüğü üzere sorumluluğa ilişkin olarak büyük değişiklik yaşanmış ve organ sorumluluğu kaldırılıp, yerine ise tamamen yönetim kurulunda görev alan kişilere dayanan bir sorumluluk ihdas edilmiştir. Bu konuda fiili yönetim kurulu üyesi dahi olsa yapmış oldukları görevlendirmelerden doğan tüm zararlardan sorumluluğu mevcuttur¹⁹¹.

¹⁸⁷ **Akdağ Güney**, s. 208, Aynı Yazar Hafif İhmalin Dahi Kusurun İçerisinde Yer Aldığını Belirtmektedir. Ancak Başka Bir Yazara Göre Hafif İhmalin Akit Yoluyla Sözleşmede Sorumsuzluk Anlaşması Yapılabileceğini İfade Etmektedir(**Tekinalp** (2012), s. 306, §16-132).

¹⁸⁸ **Pulaşlı** (Şerh II), s. 1928, §58; **Akdağ Güney**, s. 208; **Tekinalp** (2012), s. 282, §16-81; **Eriş** (TTK II), s. 2269.

¹⁸⁹ **İmregün**, s. 372-392.

¹⁹⁰ TTK’ da tedbirli yönetici tercih edilmiştir (**Tekinalp** (2012), s. 282,283, §16-81).

¹⁹¹ **Pulaşlı** (Şerh II), s. 1857-1865, §55, aynı yazara göre yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi temsilcisinin herhangi bir sorumluluğun olmadığı ve tüm sorumluluğun doğrudan tüzel kişiye ait olduğu belirtilmektedir(s. 1862).

3.3.3.1. TTK M. 553

Yasal temsilcilerden olan anonim şirket yönetim kurulunun sorumluluk kapsamında TTK’ da ise kusurlu sorumluluk düzenlenmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere TTK’ nın 553’ üncü maddesine göre yasadan veya sözleşmeden kaynaklanan ödevlerin ihlali nedeniyle sorumlu olacaklardır. Yasal düzenlemenin gerekçesinde ise “*kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlerin ihlali*” denilmekle sorumluluğun kaynağına işaret ettiği görülmektedir¹⁹².

3.3.3.2. TTK M. 369

Şirket ile yönetim kurulu ilişkisi vekalet ilişkisi olarak görülmektedir¹⁹³.

Bu ilişkiden kaynaklı olarak TTK’ nın 369’ uncu maddesi kapsamında özen borcunun yer aldığı görülecektir. Bu sebeple vekil olan yöneticinin tedbirli ve özenli bir şekilde görevini yerine getirme yükümlülüğü mevcuttur¹⁹⁴.

Aynı maddenin gerekçesinde ise; “*madde, özeni, tedbirli bir yönetici ölçüsü ile tanımlamış ve aynı zamanda şirketin menfaatlerinin gözetilmesine vurgu yapmıştır. Hüküm bunun ölçütü olarak dürüstlük kuralını kabul etmiş*” şeklinde belirtilerek düzenlemenin de neden yasal düzeyde yer aldığını da açıklamıştır¹⁹⁵.

Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere TTK “*tedbirli yönetici*” den bahsetmektedir. Bir önceki yasal düzenlemede ise bunun karşılığında “*basiretli tacir*” olarak yer almaktaydı. Basiret terk edilerek yerine tedbir kelimesinin tercih edilmiş sebebi ise yükümlülüğün daha az yüklenmesi olarak tarif edilmektedir. Tedbirin karşılığı olarak da özen kelimesinin yasal düzenlemede yer verildiği

¹⁹² Ekecik, s. 23.

¹⁹³ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu (Ortaklıklar-I) s. 352; Pulaşlı (Şerh I), s. 1052; Kırca/Çelik/Manavgat, Anonim Şirketler Hukuku, C. 1, Ankara 2013, s. 656; Bozkurt, Tamer, *Türk Ticaret Kanunu ve Tasarısı Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukukî Sorumluluğu: Üyelerin Özellikle Doğrudan Doğruya Verdikleri Zararlardan Doğan Sorumlulukları ve Yargı Uygulaması*, TBB Dergisi, S. 83, 2009, s. 155; Ekecik, s. 25.

¹⁹⁴ Pulaşlı (Şerh I), s. 1052; Kırca/ Çelik/ Manavgat, Anonim Şirketler Hukuku, s. 656; Bozkurt (TBB Dergisi), s. 155; Ekecik, s. 25.

¹⁹⁵ Güney Akdağ (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 128; Boztosun Odman, Ayşe, *Hukuksal Açından Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği*, Ankara 2013, s. 146; Ekecik, s. 25, 26.

görülmektedir¹⁹⁶. “*Tedbirli yönetici*” ile yasal düzenlemede yer verilen özen kriterinin örnek kişi verilerek normal hayat şartlarında bu şekilde davranması beklenen kişi olarak sunulmasıdır¹⁹⁷. Davranışın olağan hali belirterek bu işi yapanların da bu şekliyle davranması beklenilmiş ve buna aykırı davranışların sorumluluğuna gidilmiştir.

Gerekçenin devamında “*Tedbirli yönetici ölçüsü, yönetim kurulu üyesinin kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak işadamı kararı (business judgment rule) verilebileceğini kabul eder ve riskin bundan doğduğu hallerde üyenin sorumlu tutulmaması esasına dayanır. Genel kabul gören kural uyarınca, duruma uygun araştırmalar yapıp, ilgililerden bilgiler alınıp yönetim kurulunda karar verilmişse, gelişmeler tamamen aksi yönde olup şirket zarar etmiş olsa bile özensizlikten söz edilemez. Bu kurallar 553 üncü maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hukuk kuralı ile somuta bağlanmıştır. Özen borcunun sözleşme ile ağırlaştırılabileceği şüphesizdir*” şeklinde değerlendirme yaparak Yargıtay tarafından “*basiretli tacir/yönetici*” hali olarak gösterilen ve çok ağır yükümlülükler yükleyen kararların yanı sıra dü “*işadamı kararı*” şeklinde yöneticinin takdirine bırakılan bir hususta aldığı kararla mahkemelerin de doğrultuda sadece bu alınan karar neticesinde sorumlu tutulmasının önüne geçilmeye çalışıldığı ifade edilmektedir¹⁹⁸.

Şirket ortaklarının uğradığı zararlarla direkt yönetim kuruluna karşı dava açabilecekleri de düzenlenmiş olması sebebiyle üyelere takdir hakkı tanınması üyelerin hakları açısından da önem arz etmektedir.

¹⁹⁶ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 435-436; TTK m. 369/1 Gerekçesi; **Altaş**, Soner, *Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri*, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2011, s. 99; **Çeker** Mustafa, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, Adana 2013, s. 333-334; **Tekinalp** (2003), İstanbul 2013, s. 442; **Kervankıran** Emrullah, Alman Hukuku’nda Business Judgment Rule’nin Kodifikasyonu Türk ve Amerikan Hukuku ile Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, C. I, İstanbul 2007, s. 261; **Ekecik**, s. 26.

¹⁹⁷ **Bozkurt Yaşar** Sevgi, Anonim Şirketlerde İşadamı Kararı İlkesinin (Business Judgment Rule) Uygulanması, İstanbul 2015, s. 169; **Tekinalp** (2003), s. 442; **Ekecik**, s. 26.

¹⁹⁸ **Tekinalp** (2003), s. 439, 440; **Bozkurt Yaşar**, s. 4; **Ekecik**, s. 26.

Yukarıda belirtildiği üzere “işadamı kararı” şeklinde belirtilen durum objektif olarak değerlendirilecek genel davranış biçimidir. Bu durum da elbette ki sorumluluğun dışına çıkartılarak yöneticinin tamamen sorumluluğunu sona erdirmeye düşüncesi taşımamaktadır. Objektif kriter olarak belirtilen bu durumun karşılığında somuta indirgenerek söz konusu şirketin karşılığında aynı iş ile uğraşan ve aynı büyüklükte olan başkaca örnek şirketin alacağı kararın baz alınmak istenmesidir. Yönetim kurulu tarafından, şirket yönetiminin başkaca kişi veya kurumlara devri de üyelerin sorumluluğunu başka bir duruma gelmesine neden olacaktır. Şirketin olası zararında bu zarar sebebinin de üyelerin sorumluluklarını, gözetim yükümlülüklerini, şirketin mevcut gidişatını incelemek, gözlemlemek ve gerekirse çözümler üretmek zorundadır. Bunları da iddia olması halinde ispatlamakla mükelleftir. Üyelerin bu durumu ispatlaması halinde ise sorumluluğuna gidilemeyecektir. Yönetim devrini alan diğer kişiler de bu sorumluluk altında olduğu bu nedenle onlara karşı yapılacak iddia durumunda ispatlamaları gerekecektir. Aksi halde onların da sorumluluğuna gidilebilecektir¹⁹⁹.

3.3.4. SSGSSK M. 88 Düzenlemesi

6183 Sayılı Yasanın mükerrer 35. Maddesine göre; “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir” hükmü yer almaktadır. Burada bahsi geçen iki terim bulunmaktadır:

Tahsil edilemeyen amme alacağı 6183 Sayılı AATUHK m.3’te: “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 alacakları” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁹⁹ **Bozkurt Yaşar**, s. 9; **Kırca/Çelik/Manavgat**, Anonim Şirketler Hukuku, s. 657; **Çevik Orhan Nuri**, Uygulamada Şirketler Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2012, s. 429; **Ekecik**, s. 26, 27.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı ise aynı maddede; “Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağına 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 alacakları” şeklinde tanımlama yapılmıştır.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88’ inci maddesinin 16’ ncı fıkrasına göre; “Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır” hükmünün yanı sıra aynı kanunun 18’ inci fıkrasına göre; “Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere VUK m.10 ve AATUHK mükerrer m.35’ e göre kanuni temsilciler bakımından objektif sorumluluk yüklenmiştir. Bu durumda amme alacaklarından Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu olduklarının kanıtlanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak kurtuluş beynesi getirerek kusursuzluklarını ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilirler²⁰⁰. Bu kanundan doğan alacakların iptali için başvurulacak merci İş Mahkemeleri olmakla birlikte adli yargının yetkili olduğu ender alanlardan birisidir.

²⁰⁰ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar I), s. 418, §621d, Ayrıca aynı kaynakta yer alan Y11HD. T: 03.04.2007, E: 13956, K: 5265 Sayılı kararda; YK üyeleri aleyhine vergileri zamanında ödemeyerek zarara yol açtıkları savıyla açılan sorumluluk davasında, vergi borcunun muaccel olduğu tarihte kasada para bulunmadığını kanıtlayan yöneticileri kusursuz bulmuş ve sorumluluk davasını reddetmiştir.

3.4. SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ

3.4.1. Genel Olarak Kusur Kavramı

Borçlar hukuku anlamında kusur, bir kimsenin hukuk düzeni tarafından tasvip edilmeyen ve uygun bulunmayan davranış biçimi olarak tanımlanmaktadır. Kusur fiilin niteliği ile ilgili olmasından dolayı hukuk düzeni içinde davranışın bu şekilde olmamasını da ifade etmektedir²⁰¹. TTK' nın 553' üncü maddesine göre; “*Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar*” hükmü mevcuttur. Bazı yazarlara göre yasa hükmünün TTK' nın kusur sorumluluğu prensibini kabul ettiğini gösterdiği ifade edilmektedir. Ayrıca aynı yazarlara göre bahsi geçen kusur prensibi, kişisel sorumluluğu kastetmektedir. Kast veya ihmâl ibarelerinin de TTK' da yer almaması kusuru bir üst sorumluluk biçimi olarak öngördüğü kabul edilebilmesi yol açmaktadır²⁰².

TTK' nın 553' üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, “*kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar*” hükmü ile yönetim kurulu üyelerinin makul derecede özen yükümlülüğünün mevcut olduğu çıkartılabilecektir. Ancak bu özen sorumluluğunun kusursuz sorumluluğun içerisine dahil olmadığını düşünen yazarlar da mevcuttur²⁰³. Bu konuda murahhas müdürlerin yetkileri dahilinde olan sorumluluğu yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin kurallara tabi olduğuna yönelik yargı kararları da mevcuttur²⁰⁴.

²⁰¹ **Kılıçoğlu** Ahmet Mithat, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Ankara, s. 304.

²⁰² **Doğan**, s. 253, 254; Bazı yazarlara göre ise hafif kusurun dahi olması sorumluluk nedeni olarak görülmektedir: **Şener** Oruç Hami, Teorik Ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, 2. Bası, Ankara 2015, s. 414-415.

²⁰³ **Akdağ Güney** (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 200, 201.

²⁰⁴ **Şener**, s. 413, Y.11.H.D. E: 1104, K: 5001, T: 13.06.1994 Tarihli Kararı her ne kadar ttk döneminde verilmemiş olsa da yargı tarafından benimsenen bir görüş olarak yazar tarafından kabul görmüştür.

TTK' nın 553' üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre ise, “hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınmaz” hükmü de sorumluluğun sınırları çizilmiş ve yönetim kurulu üyelerinin kusur sorumluluğunu azalttığı ifade edilmektedir²⁰⁵.

TTK' da önceki yasaya göre ispat yükü yer değiştirmiştir. Yönetim Kurulu üyesinin kusurundan kaynaklanan ispat yükü artık iddia sahibi olan davacıya ait olacaktır²⁰⁶.

TTK' da müteselsil sorumluluğun terk edilerek kusur sorumluluğunun benimsendiği, “farklılaştırılmış teselsül (differenzierete Solidarität)” ilkesinin getirildiği görülmektedir. Bu ilke ise “aynı zararın ortaya çıkmasına sebep olan yönetim kurulu üyelerinden her birinin zarardan, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde diğer üyelerle birlikte müteselsilen sorumlu olması” şeklinde tanımlanmaktadır. Son derece hakkaniyetli bir düzenleme olan bu ilkede sorumluluk atfedilen herkesin sebebiyet verdiği zararlardan sorumluluğuna gidilebilmesi olanak sağlanırken, zarara sebebiyet vermeyen ve görevlerini yerine getiren diğer yöneticilerin sorumluluğuna gidilmemesi anlamı da taşımaktadır²⁰⁷. Bu ilke iç ilişkiyi düzenleyen bir hüküm olmamakla birlikte dış ilişkide kendisini göstermektedir. TTK' nın 557' nci maddesine göre; “Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir” hükmüyle müteselsilen sorumlu olduklarına yönelik bir iddia durumunda hakim tarafından bu kişileri kusur durumları dikkate alınarak karar

²⁰⁵ Doğan, s. 254.

²⁰⁶ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu (Ortaklıklar I), S. 389, §590; özellikle vergi yasalarına göre ispat yükünün yer değiştirmesi ve genel olarak ispat yükü hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Güngör Sağlık** Deniz, Türk Vergi Hukukunda İspat, Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2002, s.48 vd.

²⁰⁷ Akdağ Güney (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 254.

verilebileceği anlatılmaya çalışılmıştır. Başka bir husus ise şirkette görev alan ancak yönetim kurulu üyesi de olmayan kişilerin de sorumluluklarına gidilerek dava konusu edilebileceği belirtilmektedir²⁰⁸. Bu durumun bizce sakıncası ise yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun olduğu durumda şirketin diğer çalışanlarına sorumluluk atfedilmesi sorumluluktan kaçınılarak üçüncü kişilerin zararına yol açacak hareketlerine zemin hazırlayacak olması nedeniyle bu durumun çok sıkı denetlenmesi ve araştırılması gerekmektedir. Kusurun bu hususları karşısında kamu alacakları ve vergi alacakları içeriğinde ise TTK kapsamında değerlendirilmeyeceğinden sorumluluğun kusur nispetinde VUK, sorumluluğun kusursuzluk nispetinde de AATUHK' na göre değerlendirme yapılacaktır. Bu nedenle kusura yönelik değerlendirmeler VUK içeriğinde hakim tarafından tayin ve takdir edilecektir.

3.4.2. Fer'i Sorumluluk

“Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gereğine sorumluluğun fer'iliği” denilmektedir²⁰⁹. Limited Şirket ortaklarının ise kamu borçlarından sorumluluğu da yasal temsilciler ile aynı olup fer'i niteliktedir. Sorumluluğun fer'iliği ile ifade edilmek istenen husus kamu alacağı için asıl borçlu takip edilmeden ortağa başvurulmaması olarak ifade edilmektedir. Bu sebeple limited şirket ortakların ve kanuni temsilcilerin fer'i kamu borçlusu olmalarının doğal sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira kanuni temsilciler açısından hem AATUHK mük m. 35 hem de VUK m. 10 hükmü kapsamında yer alan sorumluluk fer'i niteliktedir. Burada da kastedilmesi gereken de kamu borcundan kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmalarının bir sıraya tabi olduğu ve öncelikle asıl kamu borçlusundan tahsil edilmeye çalışılması ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmalarıdır. Ancak bu hususta istisna olarak kabul edilen durum ise, limited şirket kanuni temsilcilerin yani müdürlerin Sosyal Güvenlik Kurumu primlerinin tahakkuk edip ödenmemesi veya tahakkuk ettirilmemesi durumunda 5510 Sayılı SSGSSK m. 88' in yirminci fıkrasına göre asıl

²⁰⁸ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar I), s. 390-391, §591a-591b.

²⁰⁹ **Tıgılı**, s. 5; **Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami**, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara 2004, s. 80.

işveren ile müteselsilen sorumlu olmalarıdır²¹⁰. Bu durum müteselsilen sorumluluk başlığında ayrıntılı değerlendirilecektir.

3.4.3. Müteselsil Sorumluluk

Kamu alacağının limited şirketten tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde müdürlerin de şirket kamu borçlarından sorumlu olacağı ifade edilmişti. Doğal olarak kamu alacağının karşısında birden fazla kamu borçlusu olabilmektedir. Bu kişiler müdürler ve limited şirket ortakları olmakla birlikte hep birlikte müteselsilen kamu borcundan sorumlu olmaktadır. Bilindiği üzere limited şirket kanuni temsilcisi olan müdürler, ATUHK mük. m.35 kapsamına giren kamu alacakları açısından kusursuz olarak her zaman, VUK m. 10 kapsamına giren vergi ve bağlı alacaklar açısından ise “kurtuluş beyyinesi” getirmediği, yani kusursuzluğunu ispat etmedikçe tahsil edilemeyen alacaklardan sorumlu tutulmaktadır. Müdürün aynı zamanda ortak olması halinde şirkete getirdiği sermaye kadar sorumlu olabileceğine yönelik bir yaklaşım da bulunamayacak olup şirketin tüm borçlarından sorumlu olacaktır²¹¹.

Sosyal Güvenlik Kurumu prim alacakları ile ilgili 5510 Sayılı SSGSSK m. 88’ in yirminci fıkrasına göre asıl işveren, yönetici, yetkili ve kanuni temsilcileri birlikte müteselsilen sorumludurlar²¹².

²¹⁰ **Yaralı**, s. 181, 182, 250, 251; **Akkaya** Mustafa, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHFD, C.46, S.1-4, 1997, s. 188; **Öncel** Mualla, *Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, Ankara AÜSBF Yay. No:552, 1983 s. 50 (Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk); **Çamoğlu** (Yönetim Kurulu), s. 261; **Gerçek** (2005), s. 170; **Şentürk** Akın Gencer, *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Kanuni Düzenlemelerin Hukukiliği Sorunu*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 326, Ekim 2008, s. 132; **Ağar**, s. 70; Ayrıca Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Karar E:2013/1, K:2018/1, 20.06.2019 Tarih ve 30807 Sayılı R.G. karara göre ise, limited şirkette ortak ile kanuni temsilci arasında herhangi bir fer’i sorumluluk derecelendirmesi yapılamayacağını ve ortak ile kanuni temsilcinin aynı anda sorumluluğu taşıdığı vergi borcunun tahsilinde ortağın takibe başlanılabilmesi için kanuni temsilciye takibinin gerekli olmadığını belirterek bu husustaki tartışmalara da son vermiştir.

²¹¹ **Yaralı**, s. 182, 183.

²¹² Y.21.H.D. E: 2008/17957, K: 2009/14758, T: 12.11.2009 Tarihli kararına göre; “borçlu şirketin iflasının ertelenmesine karar verilmiş olmasının tek başına davacı şirket genel müdürünü

3.4.4. Sınırsız Şahsi Sorumluluk

Anonim şirketlerin kurulduklarından beri en belirgin niteliklerinden biri, “*pay sahiplerinin, şirket borç ve taahhütlerinden, koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı sorumlu olmalarıdır*”. Bu durum ise Fransız ticaret yasasından başlayarak ticaret yasalarındaki düzenlemelerde de yerini almıştır. Türk hukukunda da 1807 tarihli Fransız ticaret yasasının tercümesi ile aynen kabul edilen 1850 tarihli Kanunname-i Ticaretin anonim şirketlere ilişkin bölümünde (Fasl-ı salis, nev-i salis md. 24) “*hissedarlar şirket sermayesine koydukları hisselerinden ziyade zarar ve ziyarı zamin değildir*” denilmek suretiyle, anonim şirket ortaklarının sınırlı sorumluluğunun ilke edindiği açıkça ifade edilmiştir. 1926 Tarihli ticaret yasamızda ise ticaret şirketlerini tarif eden 121. maddenin 4. bendinde ortakların sorumluluğu “*duyun ve taahhüdatı yalnız şirketin sermayesi ile müemmen ve her şerikin mes'uliyeti sermayesi ile mahdut*” ibaresi ile belirlenmiştir. 1956 Tarihli ticaret yasasının 269. maddesinin birinci fıkrasında anonim şirket hakkında “*borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mes'ul*” olduğu, ikinci fıkrasında ise “*ortakların mes'uliyetinin taahhüt etmiş oldukları sermaye ile sınırlı*” bulunduğu hükme bağlanmış²¹³ idi. YTTK’ da da birçok konuda özellikle anonim şirketler açısından yönetim kurulunun sorumlu tutulduğu görülmektedir. Bu sorumluluklar YTTK’ da sınırlı sayıda sayılmaya çalışılmış ise de Medeni Kanun, Bankacılık Kanunu, Borçlar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ile İcra İflas Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Türk

sorumluluktan kurtarmayacaktır. Davacının sorumluluktan kurtulması haklı nedenle ödememe koşulunun gerçekleşmesi halinde mümkündür” hükmü ile prim alacaklarından üst düzey yönetici veya yetkililerin sorumluluğu müteselsil olarak kabul edilmektedir. Başkaca bir güncel karar olan Y.10.H.D. E: 2016/8654, K: 2019/518, T: 30/01/2019 Tarihli kararında 506 Sayılı yasanın 80’ inci maddenin 13’ üncü fıkrasına atfen; “*Bu madde; üst düzey yönetici ve yetkililerin sorumluluğu için sigorta primleriyle sınırlı olan, ayrıca prim borcunun doğduğu dönemde tahakkuk ve tediyeye konularında yetkili olmayı, buna karşın haklı neden olmaksızın bu yükümlülükleri yerine getirmemeyi koşul olarak getirmiştir*” hükmünü vermiştir.

²¹³ **İzmirli** Yadigar, *Şirketler Hukukunda Sorumluluk İlişkileri Ve Anonim Şirketlerde Sınırlı Sorumluluk*, Mevzuat Dergisi, Y: 3, S: 33, Eylül 2000, Dn: 17, 18

Ceza Kanunu vs. birçok yasada da yönetim kurulu üyelerinin ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler bulunmaktadır²¹⁴.

Sınırsız Sorumluluk; “*Bu sorumluluğun geçerli olduğu şirketlerde ortaklar, şirket borçlarından dolayı, tüm malvarlıklarıyla sorumlu olabilmesi*” dir. Örneğin; adi şirket ve kollektif şirkette ortakların, komandit şirkette ise komandite ortağın sorumluluğu sınırsızdır²¹⁵.

Sınırlı Sorumluluk; Yukarıda belirtilen şirket dışındaki bazı şirketlerde ise ortakların sorumluluğu belirli bir miktar ile sınırlı tutulmaktadır. Örneğin; anonim ve limited şirkette tüm ortakların ve komandit şirketlerde komanditerin sorumluluğu, şirkete getirmeyi taahhüt etmiş oldukları sermaye miktarı ile sınırlıdır. Bu ortaklar şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye payını ifa etmişse, sorumluluğu da son bulacaktır. TTK. m.359/2’ de Anonim şirketlerde pay sahiplerinin sorumluluğu sınırlı olmasına karşın, bu sorumluluğun sadece şirkete karşı olduğunu açıkça hükme bağlamıştır. Aynı durum TTK. m.564’ de paylı komandit şirketler açısından da geçerlidir. Limited şirkette de, ortakların şirket borçlarından dolayı şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu, kural olarak yoktur. Ancak kamu alacakları açısından özel hükümlerde öngörülen şartlar gerçekleştiğinde sınırlı sorumluluk ortadan kalkacaktır. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun(AATUHK) “*Limited Şirketlerin Amme Borçları*” başlıklı 35’ inci maddesine göre, “*limited şirket ortakları şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından, sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*” hükmü ile de sınırsız sorumluluk tahsis edildiği ve ortaklıklar hukukunun sistematüğını bozduğu gerekçesiyle doktrindeki bazı yazarlar tarafından eleştirilmiştir²¹⁶.

²¹⁴ Diğer Sorumluluk Hallerinin Ayrıntılı Açıklamaları İçin Bkz: **Dinç** Serhan, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluk Halleri*, Ankara Barosu Dergisi, Y. 2016, S. 4, s. 141, 148 vd.

²¹⁵ **Bahtiyar** Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, 7. Baskı, Ankara 2012, s. 7.

²¹⁶ İlgili bu hükümler, vergiler ve diğer kamu alacakları açısından kolayca tahsili amaçlanmakta ise de öğretide şirketlerin sorumluluk sistemlerini bozduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir(**Bahtiyar**, s. 7, 8). Diğer eleştiriler için bkz: **Yanlı** Veliye, “*Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu*”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’ na Armağan, İstanbul 1999, s. 743-77.

Öğretide, bazı yabancı hukuk sistemlerinde yer aldığı üzere, tüzel kişilik perdesinin ve sınırlı sorumluluğun kötüye kullanılmasına çözüm önerileri geliştirilmekle, hakkaniyetin ve birtakım kanuni düzenlemelerin amaç ve ruhunun gerektirdiği hallerde, bu perdenin arkasına haksız şekilde sığınarak takipten kaçmaya çalışan kişilerin haksız şekilde yararlanmasının önlenmesi gerektiği savunulmaktadır²¹⁷.

3.4.5. Sorumluluk Hükümlerinin Kusur Esası Açısından Değerlendirilmesi

Anonim şirketin ödenmeyen kamu borçlarından dolayı sorumlu olunması temsilci adına bağlanmış olduğunu yukarıda kısımda anlatılmıştır. Şirket faaliyetlerini yöneten ve şirketi dış ilişkide temsil eden kişiler için “*kanuni temsilci*” ifadesi belirlenmiştir. Şirketin idare ve temsili yetkisine elinde bulunduran yönetim kurulu üyeleri, delege müdürler ve özleştirme sırasında tasfiye memurları anonim şirketin kanuni mümessilidir. Bağlı ortaklık veya paydaşlık şeklindeki bir anonim şirketin kuruluş mevzuatında 6183 sayılı Kanun’a göre haciz yoluyla takibe engel yoksa bu şirketin idare ve temsil yetkisine sahip yönetim kurulu üyeleri de şirketten tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı sorumlu olacaklardır ibaresi geçmektedir. Kamu alacağından sorumluluğa ilişkin farklı tarihlerde farklı maksatlarla gönderilmiş bahsi geçen AATUHK, VUK ve SSGSSK hükümleri özellikle kamu alacağından sorumluluğun hukuki niteliği ve kapsamı yönünden karışıklığa yol açmakta, bu nedenle de ödenmemiş kamu alacaklarının tahsilinde hukuki belirsizlikler meydana gelmektedir.

3.4.5.1. AATUHK. Mük. m. 35’in Kusursuz Sorumluluğa Dayanması

AATUHK mükerrer 35. maddeyle kurulan sorumluluğun kusurlu/kusursuz sorumluluk olduğu konusu önemli bir münakaşa konusu hale gelmektedir. AATUHK mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluğun kusura dayandığı görüşünü

²¹⁷ Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi, Yargıtay ve Danıştay kararları ve öğretici görüşleri için bkz: **Bahtiyar**, s. 8-10.

taşıyanlara göre, kanuni temsilci pozisyonundaki yöneticilerinin kusursuz sorumluluğunun olduğunu sav etmek kusursuz sorumluluk görüşleriyle bağdaşmamaktadır²¹⁸. Buna göre, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kusursuz sorumluluklarını sezmek şirket faaliyetlerinin sahibi olmayan ve bunlardan direkt olarak bir yarar da sağlamayan kişiler bakımından adil olmayan sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Ancak, AATUHK mükerrer 35. maddenin düzenlemesi ve gerekçesi karşısında, bu düzenleme belirsizlikler ve çelişkiler içerse bile, sorumluluğun kusura bağlı olduğunu söylemek hukuki bir tahlilden ziyade kişisel temenni ve yorumlara dayanmaktadır. Bununla birlikte şu tespitimizi belirtmeliyiz ki, AATUHK mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilciler için katı bir kusursuz sorumluluk halinin öngörülmesi hukuk ilkelerine ve Anayasa'ya aykırı bir yaklaşım olmuştur²¹⁹. Bu durum vergi adaletinde kayıt dışı ekonomiyle yapılan savaşın da karşısında olması nedeniyle eleştirilmektedir²²⁰. Ayrıca vergide uyuma yönelik ise yapılan örnek çalışmalarla araştırma yapılmasına zemin hazırlamış ve bu konuda sorumluluğun kusursuz olması karşısında yapılacak müdahalelerin vergi uyumuna ve vergi adaletine olumsuz yansımaları olacağı kuşkusuzdur²²¹. AİHS'nin 1 Nolu

²¹⁸ **Barlass**, s. 78. Yazara göre, VUK'ta kanuni temsilcilerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesi gibi bir konuda kusur sorumluluğunun öngörülmesi, fakat kanuni temsilcilerin iradesi dışında gerçekleşmesi pek muhtemel olan tahsil imkânsızlığı gibi bir konuda kusursuz sorumluluğun geçerli kılınması bir tutarsızlıktır.

²¹⁹ **Yaralı**, s. 182; Her türlü mali yükümlülük mülkiyet hakkına müdahale olarak görülse de dikkati gereken hususun ise kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengenin keyfi olarak bozularak hukuki güvenceden uzaklaşmasıdır(**Akdemir** Tuğçe, *Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Y: 2014, S: 111, s. 270); Anayasanın 73. maddesinin siyasal haklar ve ödevler arasında sayılması nedeniyle vergi ödevini de bu haklar içinde saymış olması karşısında mükellef haklarının azami sınırının bu madde ile güvence altına alındığı görülmektedir (mülkiyet hakkı ve ayrıntılı bilgi için **Yücedoğru** Recep, *Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007, s. 7).

²²⁰ **Yöndem** Sevil, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2005, s. VII-IX, ayrıca bu hususa ilişkin vaka çalışması için bkz: **Demir** Şeref, *A Tax Review Of Financial Statement Items And A Correlating Field Study To Determine Common Tax Evasion Issues*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Doktora Tezi, İstanbul 2007.

²²¹ **Tunçer** Mehmet, *Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2002, Tablo 1.1, s. 4 vd.

Protokolünün 1.maddesi ile Mülkiyet Hakkı teminat altına alınmıştır. Devlet tarafından mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesi için, müdahalenin kamu yararı kapsamında olmalı, müdahale yasal mevzuata ve uluslararası mevzuat ve genel ilkelere uygun olmalı, mülkiyete yönelik müdahalede, amaca ulaşmak için başvuru ile güdülen amaç arasında makul bir oran ve adil bir denge şartlarının hepsinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu AATUHK mük. 35 ile kusursuz sorumluluk ihdası AİHS 1 Nolu Protokol 1. Maddesi uyarınca sorumluluk addedilen kişilerin mülkiyet hakkının ihlal edilmektedir²²². Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) şirket ortakları ve yöneticilerinin kamu borçlarından doğan sorumluluklarını Lekić/Slovenya ([BD], 36480/07, 11/12/2018) kararında mülkiyet hakkı bağlamında inceleyerek Lekić/Slovenya, kararına konu olayda başvuru iç hukuka göre sınırlı sorumlu kabul edilen bir limited şirketin %11,11 payına sahip dokuz ortağından biridir. Başvuru, şirkette önce finans direktörü sonra da yönetici direktör olarak çalışmıştır. Başvuru, şirket yöneticiliğinden alındığı hâlde yenisi seçilemediği için bu görevine devam etmiştir. AİHM öncelikle şirketin borçlarından başvuru şahsen sorumlu tutulmasının mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini belirtmiştir. AİHM' e göre müdahale, her ne kadar tek başına mülkiyetin kullanımının kontrolü kapsamında kalmış olsa da daha geniş bir perspektifte şirketin tasfiyesi süreci de dikkate alındığında Sözleşmeye ek (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesinde öngörülen genel kural çerçevesinde incelenmelidir. AİHM kanunilik ölçütü yönünden ise Slovenya'da pasif durumda olup borçlu durumda çok sayıda şirketin varlığı sebebiyle 1999 yılında kabul edilen bir kanuni düzenlemeye işaret etmiştir. Bu kanuni düzenleme ve Slovenya Anayasa Mahkemesinin içtihadına göre borçlu şirketin aktif üyeleri şahsen de şirketin borçlarından sorumlu tutulmaktadır. AİHM müdahalenin amacı yönünden ise ticaret piyasasının çok sayıda pasif ve iflas etmiş şirket sebebiyle bozulduğu durumlarda

²²² **Çavuş** Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2006, s.58-59; AİHM, “*bir sınırlı sorumlu şirketin yalnızca maliklerinin veya yöneticilerinin hileli işlemleri için bir paravan olarak kullanıldığı hâllerde kurum örtüsünün kaldırılmasının devlet dâhil olmak üzere alacaklılarının haklarının korunması bakımından uygun bir çözüm olarak görülebileceğini*” kabul etmiştir. Bununla birlikte AİHM'e göre “*söz konusu müdahalenin keyfi olmaması isteniyorsa devletin çözüm getirmesine izin veren açık kuralların olması*” gereklidir (Khodorkovskiy and Lebedev/Rusya, B. No: 11082/06, 13772/05, T: 25/7/2013).

ekonomiye verilen onarılamaz zararların önlenmesi ve hukuki güvenlik ile piyasaya katılımcı güveninin sağlanması gibi amaçların devlet için olağan dışı bir gereklilik olarak ortaya çıkabileceğini belirtmiştir. Bunun sonucunda başvurucudan istenen borç miktarının da mütevazı bir tutar olduğunu ve bunların yanında başvurucuya şirketin haklarına da sahip olabilme ve şirkete karşı başlatılacak takipler yönünden bir yıllık zamanaşımı süresi öngörülmesi gibi bazı güvencelerin de öngörüldüğü ifade edilerek mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olduğuna karar verilmiştir²²³.

Bunun yanında Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan başvuruda ilgili AATUHK mük. m. 35 yanı sıra anonim şirket yönetim kurulunun üye sıfatıyla şirketin kanuni temsilcisi bulunduğu dönemde şirkete ait sosyal sigorta prim borçları ile gecikme zamlarının ödenmemiş olması nedeniyle doğan kamu alacaklarından sorumlu tutulmasının kişiye “aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeli başvuru aleyhine bozmadığı” kanaatine varmıştır. Diğer taraftan başvuru her ne kadar yerleşik Danıştay ve Yargıtay içtihadına göre kurum alacağından müteselsil sorumluluğun olabilmesi için sadece yönetim kurulu üyesi sıfatını taşımanın yeterli olmayıp prim alacağının tahakkuk ettiği ve ödenmesi gereken dönemde temsil ve ilzam yetkisini haiz üst yönetici veya kanuni temsilci olunması gerektiğini belirtmiş ise de bu içtihadın 5510 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önceki prim borçları için söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca şirket yönetim kurulu üyesi sıfatıyla primlerin ödenmesinden işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olan başvuru, hakkında yapılan takip nedeniyle takibe konu miktarı ödemiş olmakla külli halefiyet prensibi gereği idarenin yerine geçerek iç ilişkide diğer Şirket hissedarlarının payları nispetinde onlara rücu edebilecektir. Başvurucunun ayrıca kendi payına tekabül eden kısım için yaptığı ödeme için de şirket tüzel kişiliğine rücu edebilme imkânı mevcut olduğundan bahisle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine yönelik karar vermiştir²²⁴.

²²³ AİHM' in ilgili kararının tamamı için bkz: Leki/Slovenya ([BD], 36480/07, 11/12/2018).

²²⁴ Anayasa Mahkemesi, (Erol Kesgin, BN: 2015/11192) Karar Tarihi: 30/5/2019, 30836 Sayılı ve 19/7/2019 Tarihli R.G.

AATUHK mükerrer 35. maddesiyle kusura dayanmayan bir sonuç sorumluluğunun tesis edildiğini ileri süren görüşe göre, AATUHK mükerrer 35. maddesinin kanuni temsilcilerin kamu alacağı sorumluluğuna yönelik olarak bu alacağın tahsil edilememesini veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını yeterli görmüş olması ve başkaca bir şart aramaması kusursuz sorumluluğun getirildiğinin göstergesidir²²⁵.

3.4.5.2. VUK. m. 10'un Kusur Esasına Dayanması

VUK' un 10' uncu maddesinin ilk düzenlemesinde “*bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri*” şeklinde yer almaktaydı. 3505 Sayılı yasa ile “*kasıt ve ihmalleriyle*” ifadesi kaldırılmış ve “*vergi alacakları*” ifadesi yerine de “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” getirilmiştir. Küçük değişiklik gibi görülse de vergi mevzuatının kapsam ve sorumluluğun niteliğini değiştirdiği kabul edilmektedir. Değişiklikten sonra bu düzenlemenin kanuni temsilciler açısından kusur ve ihmalin kalktığı, kusursuz sorumluluğun ihdas edildiğine yönelik görüşler artmıştır²²⁶. Ancak doktrindeki hakim görüş olarak birçok yazar tarafından bu değişiklikten sonra da kusura dayanan sorumluluk olduğu düşünülmektedir²²⁷. Güncel düzenlemeden kalan

²²⁵ AATUHK Mük. m. 35'te ‘-den sorumluluk’ un yer almayıp ‘ile sorumluluk’ un öngörülmüş olması maddede kusursuz sorumluluğun getirildiği anlamına gelir.” Yaralı, s. 162; aynı yönde görüşler için bkz. **Candan** (2006), s. 56.

²²⁶ Özellikle o dönem Danıştay 4. Daire Başkanı olan Erol Çırakman tarafından bir sempozyumda bu yönde açıklamalarda bulunmuştur. Bu hususta bkz: **Çırakman** Erol, 3. *Gündem: Vergi Hukukunda Sorumluluk, Vergi Hukukundaki Gelişmeler*, Marmaris 1991, s. 174; Yine o dönemim Danıştay 7. Daire Başkanı olan Atıf Kösebalban, Danıştay 3. Daire Başkanı olan Yaşar Mermut ve Danıştay 9. Daire Başkanı Kemal Tarsuslugil tarafından aynı eserde aynı düşünceleri paylaşmışlar ve kasıt ve ihmalin çıkarılması objektif sorumluluğu kaldırmış ve kusursuz sorumluluğun geldiği kanısı paylaşmıştır(**Yaralı**, s. 176).

²²⁷ **Yaralı**, s. 177; **Candan** (Kanuni Temsilci), s. 108; **Yanlı**, s. 64; **Özdiler** Eda, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005; **Saban**, s. 98 vd.; **İzmirli**, s. 167, 168; **Özsüt** Tuğrul, 3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikle, Vergi Dünyası Dergisi, S. 90, Şubat 1989, s. 37, 38; **Barlass**, s. 56; **Kayır** Semra, “*Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu*”, Türkiye Barolar Birliği İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003, s. 462.

“getirmemeleri yüzünden” ifadesi ile kusura dayanan sorumluluk devam etmektedir. Buradaki değişikliğin ne anlam taşıdığına araştırılması gerekmektedir. Bu hususta “kasıt ve ihmâl” ifadesinin çıkartılmış olması ile kusur konusundaki ispatın yükü ters çevrilmiştir. Bunun sonucunda ispat yükü kanuni temsilciye yükletilmiştir²²⁸. İspat yükünün terse çevrilmesiyle kusurunun olmadığı ispatı getirilen kanuni temsilci için kurtuluş beyinnesi imkanı verilerek sorumluluktan da kurtulma şansı verilmiştir²²⁹.

3.4.5.3. TTK m. 553 ve 369’ un Kusur Esasına Dayanması

“Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu” başlıklı TTK’ nın 553’ üncü maddesine göre; “Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu sorumluluk bazı yazarlara göre dolayısıyla zararlardan sorumluluk olarak adlandırılmaktadır²³⁰. Ancak madde gerekçesinde ise kaynak kanunun İsv. BK m. 754 olduğu ve bu madde ile hem doğrudan hem de dolayısıyla zararın uygulanmak istediği açıkça ifade edilmiştir. Kaynak yasada “uğraşan” kelimesinin var olması ve bunun aslında fiili, gizli yöneticiler olduğu düşünülmüştür. Bu kelime yerine mevcut “yöneticiler” kelimesinin tercih edilmesi yargı kararları ve doktrin düşünceleri bağlamında yorumlamaya açık şekilde bırakılmak istenmiştir. Diğer bir durum da “kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlerin” yerine getirilmemesi denilerek sorumluluk doğuran sebepler somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Bu somutlaştırmaların bazı olası zararlarını ortadan kaldırmak için ise görevlerin ve yetkilerin TTK m. 374 ve 378’ inci maddelerin arasında yer alan düzenlemeler ile belirtilerek kapsamın ortaya çıkartılması ile bu kapsamın da kesin düzenlemeler neticesinde düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. İsviçre yasasında “kasıt ve ihmalle” ibaresi kullanılarak

²²⁸ **Yaralı**, s. 178, 179; **Barlass**, s. 61; **Candan** (Kanuni Temsilci), s. 108; **Özbalcı** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu, Açıklama ve Yorumlar, Ankara 2007, s. 141.

²²⁹ Bu hususta kararlar için bkz: D.V.D.D.K. E: 1990/67, K: 1991/27, T: 22.02.1991 Tarihli kararı ile D.3.D. E: 1998/3901, K: 2000/700, T: 23.02.2000 Tarihli Kararı. Her iki kararın ayrıntılı gerekçesi için bkz: **Yaralı**, s. 537-544.

²³⁰ **Pulaşlı** (Şerh II), s. 1872 vd.

kusur konusunda dikkat çekilmesine ve hakime yol açması sağlanmış iken, TTK' nın 557' nci maddesine göre ihmal kelimesi çıkartılarak “kusur” kelimesi ile düzenleme gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla zarar, “yönetim kurulunun şirketin malvarlığını kötüleştiren her türlü fiil ve işlemleri ile pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının zararları” olarak; doğrudan zarar ise, “şirketin gördüğü zarar” olarak ifade edilmektedir. Kamu alacakları bakımından değerlendirilmesi gerekirse, hem vergi ve vergiye bağlı alacaklar hem de diğer kamu alacakları açısından TTK hükümleri neticesinde dolaylı zararın kamu alacağına etki ettiği görülmektedir. Bu nedenle “kusurlarıyla ihlal ettikleri” ifadesiyle bu konuda kusur sorumluluğunun var olduğu görülmektedir²³¹.

Özen ve bağlılık yükümlülüğü başlıklı TTK' nın 369' uncu maddesine göre de, “Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar” hüküm çerçevesindedir. Hükmün gerekçesinde; “özeni, tedbirli bir yönetici ölçüsü ile tanımlamış ve aynı zamanda şirketin menfaatlerinin gözetilmesine vurgu yapmıştır” şeklinde belirterek amacı ortaya koymaya çalışmışlardır. Gerekçenin devamında “Hükmün bir yeniliği de, çağdaş düzenlemelere uygun olarak, üyelerin ve yöneticilerin görevlerini yerine getirirken özenle hareket ettikleri karinesinin açıkça belirtilmiş olmasıdır. Böylece, ispat yükü aksini iddia edenlere aittir” şeklinde belirleme yapılarak “özenle hareket etme” asıl, aksini iddia edecek olanın üzerine ispat yükü yüklenmiştir. “Nesnellik” kelimesi ile de yönetimi gerçekleştirecek kişideki yetkinliği ifade etmektedir. “Tedbirli yönetici” terimi de “Nesnellik” terimi ile birlikte değerlendirilerek soyut bir yaklaşımdan somut bir duruma indirgenerek hayatın normal akışında beklenen tepkiler yer almaktadır. Bu nedenledir ki 553/3' üncü fıkraya göre; “Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz” hükmü ile çizgisel sınırlar belirtilmiştir. Bunun sonucunda devam eden maddelerde 557' nci madde kapsamında “farklılaştırılmış teselsül (differenzieerte Solidarität)” dile getirilerek özen kavramının kişi bazında indirgenmesi sağlanmıştır. Ancak aynı “diligentia quam in suis” ilkesi olan “kendi işlerindeki özen” ilkesinin yeterli olamayacağı ve benzer

²³¹ Pulaşlı (Şerh II), s. 1872.

işlerde beklenen özenin gerektiği kabul edilmektedir. Yukarı kısımlarda da açıklandığı üzere “tedbirli yönetici” ilkesi “basiretli tacir” den çok farklılık arz etmektedir. Şirket lehine hareket etmek ve şirket zararına olan eylemlerden uzak durmak kendi başına özen kelimesinin karşılığı olarak kabul edilmemektedir. Bunların sebeplerinden birisi de ticari gelişmelerden haberdar olunması ve doğması muhtemel risklerin öngörülmesi basiret kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak bunun karşısında ise “tedbirli yönetici” ölçütü yer almakla birlikte “işadamı kararı” olarak değerlendirilerek riskin bu karar neticesinde olduğu hallerde sorumluluğun doğmaması olarak değerlendirilmektedir. Bu haliyle yasal düzenleme açık şekilde yer alsada esas sözleşme ile özen borcunun ağırlığı değiştirilebilecektir²³².

Sonuç olarak her iki madde de kusur esasına dayanarak VUK temelinde hareket ettiği görülmüştür. Bu sebeple kanuni temsilcilerin rücu etmesi durumunda VUK temelinde vergi ve vergiye bağlı alacaklar bakımından bir tezatlık yaşanmayacaktır. Ancak AATUHK kapsamında kusursuz sorumlu oldukların birbirlerine karşı rücu hususu tartışmalıdır.

3.4.5.4. SSGSSK m.88’ in Kusur Esasına Dayanması

5510 Sayılı SSGSSK’ nın 88’ inci maddesinin 16’ ncı fıkrasına göre; “Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanununun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır” hükmünün yanı sıra aynı kanununun 18’ inci fıkrasına göre; “Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup” hükmü caridir.

Yukarıdaki yasal düzenlemeye göre 5510 Sayılı kanundan doğan alacaklar kamu alacağı olup 6183 Sayılı AATUHK’ nın hükümleri uygulanacağı belirtilmektedir. 6183 Sayılı Kanunun uygulanacağı bir kamu alacağı için idare-vergi mahkemelerinde dava yolunun açık olacağı düşünülse de, 5510 Sayılı Kanununun 19’ uncu fıkrasında özel yargı yolu öngörülmüştür. Söz konusu kanununun 19’ uncu fıkrasına göre; “Kurumun prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme

²³² Pulaşlı (Şerh II), s. 1872, 1933.

Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun uygulamasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesi yetkilidir” hükmü ile bu kanundan doğan alacakların uygulanacağı usul yasası 6183 Sayılı kanun, görevli mahkemesi ise İş Mahkemeleri olarak belirtilmiştir. Aynı fıkranın devamındaki cümlede ise; *“Yetkili iş mahkemesine başvurulması alacakların takip ve tahsilini durdurmaz”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm de aslında 5510 Sayılı Kanun kapsamındaki kamu alacağının VUK ve AATUHK hükümlerinde ödeme emri vasfında tutulduğu ve İş Mahkemesinin tedbir kararı vermediği sürece idari işlemin durmayacağı düzenlenmiştir. Vergi Ceza İhbarnamesi olarak görülmediği ve yargı ağının farklı olmasından dolayı Yargıtay içtihatlarının uygulamada yol açacağı anlamına gelmektedir.

5510 Sayılı Kanunun 88’ inci maddesinin 20’ nci fıkrasına göre; *“Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur”* hükmü yer almakla birlikte kusura dayanan bir sorumluluk ihdası yapıldığı görülmektedir. Daha önce mülga olan 506 Sayılı yasadaki hükümde de kusura dayanan sorumluluk mevcut idi. Buradaki kusura dayanan durum *“haklı bir sebep olmaksızın”* ifadesi ile dile getirilmiştir. Dolayısıyla üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcilerin haklı sebep olmaksızın, kamu alacaklarından sayılan prim alacaklarını ödememeleri durumunda müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bu konuda primlerin tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesinde bir kusuru olmadığıın ispat yükü üst düzey yönetici, yetkili ve kanuni temsilcilerdedir²³³. Bu konudaki uygulamada Yargıtay’ ın eski tarihli kararlarında yönetim kurulu üyesi olan ancak temsil ve ilzama yetkili olmayan kişilerin kusurunda bahsedilemeyeceğinden sorumlu tutulmaması gerektiğini belirtmekteyken²³⁴ yeni tarihli kararlarında ve Yargıtay

²³³ **Yaralı**, s. 174, 175; ispat yükü hususunda aynı görüş için bkz: **Deynekli Adnan**, ‘*Sosyal güvenlik Kurumu Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanunun Uygulanması*’, Prof. Dr. Fırat ÖZTAN’ a Armağan, C. I, Ankara 2010, s. 754, dn. 33’ te anılan yazarlar.

²³⁴ Söz konusu Y.21.H.D. E: 2004/2820, K: 2004/5253, T: 01/06/2004 Tarihli Kararına göre; *“Davacının, takibe konu dönemde borçlu anonim şirketin yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte,*

Hukuk Genel Kurulu Kararında ise bu durumu terk ettiği ve 5510 Sayılı Kanunun somut anlatım şeklini öne çıkararak ve 6183 Sayılı Kanun ile birlikte değerlendirerek karar verdiği görülmektedir²³⁵. İşbu Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararına göre bir tüzel kişiliğin sosyal sigorta prim borcu kapsamında sorumluluğu kapsamında temsil ilzama gerek olmaksızın tüm yönetim kurulu üyelerinin de sorumluluğunun bulunduğunu ifade etmektedir. Ayrıca bu Hukuk Genel Kurulu kararı yönünde birçok Yargıtay kararı verilmiştir²³⁶. Belirtilen Yargıtay kararlarından da anlaşılacağı

şirketi temsil ve ilzama yetkili olmadığı dosya içerisindeki ticaret sicili gazetesi vs. gibi bilgi ve belgelerden açıkça anlaşılmaktadır. Hal böyle olunca da temsil ve ilzama yetkili olmayan davacının sırf yönetim kurulu üyesi diye anonim şirketin sosyal sigortalar primi borcundan sorumlu tutulması usul ve yasaya aykırıdır”(karar için bkz: Yaralı, s. 175).

²³⁵ Y.H.G.K. E: 2014/21-2313, K: 2017/152, T: 25/01/2017 Tarihli kararına göre; “5510 sayılı Yasanın 88 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten sonra oluşan prim borçları yönünden, işverenle birlikte müteselsilen sorumluluk koşullarının oluşması için, tüzel kişiliğe haiz işyerlerinde yönetim kurulu üyesi olması yeterli olup ayrıca yetkili üst düzey yönetici, yönetim kurul başkanı veya başkan yardımcısı gibi unvan taşımaya veya temsil ve ilzam yetkisine sahip olmasına gerek yoktur. Somut olayda, davacının 07.08.2007 tarihinde kurulan ... Denizcilik Teknik Yatırım Yapı A.Ş’ nin kurucuları arasında olduğu ve aynı tarih itibarıyla yönetim kurulu üyesi seçildiği, davalı Kurum tarafından şirketin 2008/4. ile 2009/3. ayları arasında ilişkin prim borçlarının tahsilinin istendiği, davacının 506 sayılı Yasanın 80. maddesinin yürürlükten kalktığı 01.07.2008 tarihine kadar sadece yönetim kurulu üyeliğinden dolayı prim borçlarından sorumlu olmayacağı konusunda Özel Daire ve Yerel Mahkeme arasında uyumsuzluk bulunmadığı ve dava dışı şirketin 5510 sayılı Yasanın 88 inci maddesinin yürürlüğe girdiği 01.07.2008 tarihinden sonra oluşan dönem borçları yönünden davacının sorumlu tutulabilmesi için yönetim kurulu üyeliğinin yeterli olduğu anlaşılmaktadır”(Corpus Yazılım E.T. 03.05.2018).

²³⁶ Y.10.H.D. E: 2016/699, K: 2016/4881, T: 05.04.2016 Tarihli Kararı; “Eldeki dava konusuna dair özel nitelikte düzenlemeler olması nedeniyle uygulanması gereken 506 s. Kanunun 80. ve 5510 s. Kanunun 88 inci madde içeriklerinden anlaşılacağı üzere, Kurumun prim alacağına ilişkin olarak işverenle birlikte müteselsilen sorumluluk koşullarının oluşması için, işveren kamu kurum ve kuruluşu ise, kamu görevlilerinin tahakkuk ve tediyeyle görevli olması, tüzel kişiliğe haiz diğer işyerlerinde ise üst düzey yönetici ya da yetkilisi ve kanuni temsilci sıfatıyla işveren tüzel kişiliği temsil ve ilzama yetkili bulunulması gerekir. Ancak, 5510 s. Kanunun 88 inci maddesi burada bir ayrıma giderek özellikle sadece şirket yönetim kurulu üyelerinin, temsil ve ilzam yetkisi aranmaksızın (haklı sebepleri olmazsa) müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarını ayrıca belirtmiştir” aynı yönde karar için bkz: Y.10.H.D. E: 2015/18642, K: 2017/669, T: 06/02/2017 Tarihli kararı (Corpus Yazılım E.T. 03.05.2018).

üzere Yargıtay köklü ve radikal değişiklik yaparak kanunun somut olarak ifade ettiği şekilde yönetim kurulu üyelerini de sorumlu tutmuştur.

Haklı neden ayrımının somut bilgi ve belgelere dayanması gerektiğini, ücret ödemeleri ile şirketin mali durumu hakkında inceleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca Limited Şirketi müdürlerinin fer'i kamu borçlusu olarak bazı doktrinde yazarlar tarafından ifade edilmektedir²³⁷. “*Sorumluluğun fer’iliği ilkesi*” şeklinde isimlendirilen bu halde borcun mevcudiyeti halinde asıl borçlunun takip edilmeden fer’i borçluya gidilememesi gereğidir. Kamu borçlarından kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmalarının bir sıraya tabi olduğu ve öncelikle asıl kamu borçlusunun takip edilmesi ve bu takibin sonuçsuz kalması (tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması) halinde kanuni temsilcinin sorumlu tutulabileceğidir. Bu durum kanuni temsilcilerin ve dolayısıyla limited şirket müdürlerinin fer’i kamu borçlusu olmalarının doğal sonucu olarak kaşımıza çıkmaktadır. 5510 sayılı Kanun kapsamında kamu alacağı olan prim alacakları açısından ise prim tahakkuk ya da ödenmesi ile görevli veya yetkili olmalarına karşın haklı bir nedene dayanmaksızın limited şirketin prim borçları tahakkuk ettirilmez ya da ödenmez ise asıl işveren ile birlikte müteselsilen sorumlu olan kanuni temsilciler doğrudan yasal takibata uğrayacaklardır²³⁸. Bir diğer anlatımla üst düzey yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilcilerin ve limited şirket müdürlerinin asıl prim borçlusu olan işveren hakkında AATUHK mük. m.35’ de öngörülen öncelikli takibin yapılması ve kamu alacağının kısmen veya tamamen şirketin malvarlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması şartı aranmadığı bazı yazarlar tarafından ifade edilmekle birlikte sorumluluğun doğrudan olduğu ikinci derece fer’i sorumluluğun 5510 Sayılı Kanunda yer alan kamu alacakları için gerçekleşmeyeceği ve birinci dereceden sorumluluğun var olduğu ifade edilmektedir²³⁹. Ancak bu hususta aksi yönde Yargıtay kararları yakın tarihte verilmiştir²⁴⁰. Biz bu hususa katılmamakla birlikte

²³⁷ **Yaralı**, s. 182; **Öncel** (Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk), s. 39-55; **Akkaya**, s. 185-208.

²³⁸ **Yaralı**, s. 182; **Ağar**, s. 70.

²³⁹ **Yaralı**, s. 182; **Ağar**, s. 70.

²⁴⁰ Y.21.H.D. E: 2017/879, K: 2017/8880, T: 06/11/2017 Tarihli kararında ayrıca “*Mahkemece yapılacak iş; söz konusu borcun tahsili için davacıya ödeme emri tebliğinden önce şirket hakkında takip yapıp yapılmadığı ve borcun şirketten tamamen veya kısmen tahsil imkanı bulunup bulunmadığı araştırılarak ve 506 sayılı Yasa'nın 80, 5510 sayılı Yasa'nın 88, 6183 sayılı*

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun yukarıda verdiğimiz örnek Yargıtay kararları neticesinde 5510 Sayılı Kanunun ve 6183 Sayılı Kanunun birlikte uygulanmasının şu anda kanunların birliği ve aynı hususta farklı yasal düzenlemenin varlığı neticesinde 5510 sayılı Kanunun bu hükmünün usul yasası olan 6183 Sayılı Kanuna aykırı olmasından dolayı iptali gerektiğini düşünmekteyiz.

3.4.5.5. AATUHK, VUK, TTK ve SSGSSK' nın Kusur Açısından Değerlendirilmesi

VUK m. 10' da geçen; “*getirmemeleri yüzünden*” TTK' nın 369' da geçen “*görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek*” aynı yasanın 553' üncü maddesinde geçen “*kusurlarıyla ihlal ettikleri*” ifadesi ile SSGSSK' nın 88/20 maddesinden geçen “*haklı bir sebep olmaksızın*” ifadelerinin ortak paydası kusuru sorumluluğunu belirtmektedir. Söz konusu düzenlemeler vergi ve vergiye bağlı alacakların usul yasası olarak nitelendirilen VUK temelinde hareket ettiği görülmüştür. Bu sebeple kanuni temsilcilerin şirkete ya da diğer kanuni temsilcilere rücu etmesi durumunda VUK temelinde vergi ve vergiye bağlı alacaklar bakımından bir tezatlık yaşanmayacaktır.

AATUHK ise bu üç kanunun tam aksinde kusursuz sorumluluk prensibini benimsediği görülmüştür. Bu hususun özellikle Anayasamız ve AİHS' e aykırı olduğunun ve değiştirilmesi gerektiğini önceki konularda bahsi geçmişti. Ancak AATUHK kapsam itibarıyla vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışındaki tüm kamu alacaklarına uygulanan usul yasası olduğundan bu hususun öncelikle irdelenmesi gerekmektedir. AATUHK kapsamında kusursuz sorumlu olan kanuni temsilcilerin, şirkete veya diğer kanuni temsilcilere karşı rücu edeceğinde kusurunun araştırılması gerekmektedir.

TTK' nın 334' üncü maddesinin üçüncü fıkrada ikinci cümlesine göre; “*Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim kurulundaki temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiillerden ve yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve onun alacaklılarıyla pay sahiplerine karşı sorumludur. Tüzel kişinin rücu hakkı saklıdır*” hükmü mevcut

Yasa'nın 35 ve mükerrer 35'inci maddeleri de göz önüne alınarak varılacak sonuca göre karar vermekten ibarettir” hükmü ile prim alacakları yönünden 6183 Sayılı Kanunun ve 5510 Sayılı Kanunun özellikle birlikte uygulanmasına karar vermiştir (Corpus Yazılım E.T. 03.05.2018).

olmakla birlikte aynı yasanın 371' inci maddesine göre de; “*Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır*” şeklinde belirtilmiştir. Bir diğer anlatımla TTK yalnızca şirketin kanuni temsilciye rücu hakkını düzenlemiştir. Bu rücu hakkı da kusur esasına dayandığı açıkça görülmektedir.

AATUHK' nın mük. m.35/4' e göre ise; “*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddede kusur bazlı olarak sorumluluk mevcut olmadığından kanuni temsilcilerin kusuruna bakmaksızın ödedikleri tüm tutarı asıl sorumlu olan tüzel kişiye rücu edebileceklerdir. Burada da görevli yargı yeri adli yargı yeri olacaktır²⁴¹.

Diğer konu olan kanuni temsilcilerin diğer kanuni temsilcilere rücuunda ise, eski kanuni temsilci olan kişinin ödediği kamu borcunun tamamı için yeni kanuni temsilcilere eşit miktarda olacak şekilde rücu edebilecektir²⁴².

3.5. SORUMLULUĞUN KAPSAMI

3.5.1. AATUHK. Mük. M. 35 Açısından Sorumluluğunun Kapsamı

AATUHK' nın mük. m.35 kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu sorumluluk kamu alacaklarından kaynaklanan sorumluluktur. Kamu alacakları ise daha önce ifade edildiği gibi VUK' tan geçen vergi ve vergiye bağlı alacakların dışında kalan tüm kamu alacaklarıdır²⁴³.

3.5.2. VUK. M. 10 Açısından Sorumluluğunun Kapsamı

VUK 1 ve 2. maddesi, kanunun kapsamına giren alacakları açıkça belirtmektedir. Hükme göre; “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel*

²⁴¹ **Yaralı**, s. 231.

²⁴² **Yaralı**, s. 232, 233.

²⁴³ **Yaralı**, s. 184.

idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar” ve “bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar; gümrük ve tekel vergileri hariç olmak üzere” VUK’ a tabidir. VUK m. 10/2’ ye göre; “tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” şeklinde düzenleme olup bu alacakları da tarif ettiği görülmektedir.

Bu kapsamda anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK çerçevesinde sorumlu tutuldukları durumlarda sadece VUK’a tabi vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı alacaklardan sorumlu olduklarını söyleyebiliriz. Vergiye bağlı alacakların neler olduğu hususu doktrinde ve yargı kararlarında tartışmalıdır. Özellikle gecikme zammının ve tecil faizinin vergiye bağlı alacak olup olmadığı noktasında farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre, AATUHK 1. maddede belirtilen fer’i alacak kavramıyla VUK 10. maddesinin 2. fıkrasındaki vergiye bağlı alacak kavramı aynı içerikte kavramlar değildir. Bu nedenle de, vergiyle doğrudan illiyet bağı içinde olan her alacak vergiye bağlı alacak değildir. Bir alacağın vergiye bağlı alacak olabilmesi için söz konusu alacağın “vergiyle birlikte doğmasının zorunlu olması” ölçütü aranmalıdır. Bu ölçüte göre, fer’i alacak olarak saydığımız “*gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderleri*” vergiye bağlı alacak olarak kabul edilemeyecektir²⁴⁴.

3.5.3. AATUHK. Mük. M. 35 Ve VUK. M. 10’ un Kapsamının Değerlendirmesi

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen temel kanun 6183 sayılı AATUHK’ dır. AATUHK 1. ve 2. maddelerinde nelerin kamu alacağı olduğu ve nelerin bu Kanun’a göre tahsil edileceği sayılmıştır. AATUHK mükerrer 35. maddesinin kapsamına giren ve şirketçe ödenmediği zaman yönetim kurulu üyelerinden tahsili söz konusu olan kamu alacaklarının AATUHK 1. ve 2. maddelerinde sayılan tüm kamu alacakları olmadığı, VUK’ a göre takip edilecek alacakların mükerrer 35. maddenin uygulamasında kapsam dışı olduğu ifade edilmektedir. AATUHK mükerrer 35. maddesinin vergi ve vergiye bağlı alacaklar

²⁴⁴ **Silahşör Mert**, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu*, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, Y. 2016, C. 2, S. 1, s. 72, 73; **Candan** (2006), s. 83; **Barlass**, s. 31-47.

açısından geçerli olmadığı görüşüne göre VUK vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından bir özel düzenleme olduğu ve bu alacakların kanuni temsilcilerden tahsili gündeme geldiğinde VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrası uygulanacağı yukarıdaki bölümlerde anlatılmıştır. Buna göre mükerrer 35. maddesinin uygulandığı durumlarda sorumluluğun kapsamı; idari para cezaları, harcamaya katılma payları, çeşitli fon alacakları, gümrük vergileri gibi VUK kapsamı dışında kalan diğer kamu alacaklarıyla sınırlıdır. Danıştay'ın yerleşik görüşü de AATUHK mükerrer 35. maddenin vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından uygulanmayacağı şeklindedir²⁴⁵. Mükerrer 35. madde uygulanma şartları bakımından VUK 10. maddesinin 2. fıkrasından ayrı bir yol çizdiği için kamu alacağının hangi kanuna tabi olacağının belirlenmesi önem arz etmektedir. Vergi ve vergiye bağlı alacaklar da tipik bir kamu alacağı olarak karışımıza çıkmakla birlikte bu alacaklar arasında sayılabilecek en önemlilerindendir. Belirtildiği üzere mükerrer 35. madde kapsamında bir belirsizlik söz konusudur ve bu durum kanun metninin yorumlanmasını gerektirmektedir. Bu açıdan baktığımızda; madde lafzının, vergi ve vergiye bağlı alacaklar da dâhil, tüm kamu alacaklarını kapsayacak şekilde olduğunu ve kanun koyucunun da maddeye ilişkin gerekçede VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına paralel ve onu tamamlayıcı nitelikte hareket ettiği görülmektedir. Bu doğrultuda yapılacak bir yorumla, sorumluluğun niteliği ve şartları açısından AATUHK mükerrer madde 35. maddesi ve VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının aynı içeriğe sahip olduğunu söylemek gerekirdi. Ancak, 2008 yılında eklenen 5 ve 6. fıkralarla AATUHK mükerrer 35. madde ile kusura dayanmayan bir sorumluluk halinin getirildiğinin kabulü gerekmektedir. Mükerrer 35. maddesinin kusursuz sorumluluk halini ve VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının kusurlu sorumluluk halini düzenlediği kabul edilince, AATUHK mükerrer 35. madde kapsamının VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının ayrıştırılması gerekmiştir. Bu doğrultuda, doktrin ve yargı kararları ağırlıklı olarak AATUHK mükerrer 35. maddenin vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları için uygulanması gerektiği yolunda görüş oluşturmuştur²⁴⁶. Eklenen

²⁴⁵ Bu yöndeki yargı kararları için bkz. D.V.D.D.K. E: 2006/27, K: 2006/174; E: 2002/610, K: 2003/319; E: 2002/611, K:2003/320; D.3.D. E: 1999/275, K: 1999/3287; D.4.D. E: 1997/2599 K: 1998/246, D.7.D. E: 2002/4619, K: 2003/3476; E: 2000/1486 K:2000/1520; D.7.D. E: 2000/2132, K: 2000/2378 sayılı kararlar (**Silahşör**, s.72, dn.15).

²⁴⁶ Bu görüşü destekleyen yargı kararları için ve AATUHK Mükerrer m. 35 ile VUK m. 10/f.2 çatışması ve bu hükümlerin birlikte nasıl uygulanacağı ile ilgili tartışma için bkz. **Silahşör**, s. 71-

maddelerin Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmesi 2008 öncesi döneme dönüş olarak yorumlanmaktadır. Bu durumda kusura dayanmayan düzenlemenin iptal edildiği kabul edilmektedir.

3.6. MÜDÜRLERİN VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN SORUMLULUK HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI

3.6.1. Sorumluluğun Kapsamı Açısından

İdarenin kendisine ait bir alacağı takip ederken ilk olarak değerlendirmesi gereken bilindiği üzere alacağın bir kamu alacağı olup olmadığıdır. Devamında ise kamu alacağının hangi temele dayandığı, hangi kanundan kaynaklandığı önem kazanacaktır. Aynı alacağa ilişkin AATUHK ve VUK kapsamında oluşturulmuş iki farklı hukuki rejimin uygulanması hukuk sistemimizde karmaşaya yol açtığını yukarıdaki bölümlerde anlatılmıştı. Yürürlük maddeleri anonim şirketi idare ve temsil eden yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kapsamının belirlenmesi noktasında açık ve net sınırlar çizmemektedir. Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağı sorumluluğu belirli bir oranla sınırlanmış da değildir. Sorumlu yönetim kurulu üyeleri, murahhas üye ve müdürler kamu alacağının tamamından bütün malvarlıklarıyla sorumlu olacaklardır. Kamu alacaklısı, şirketten tahsil edilemeyen borç için yönetim kurulu üyesinin herhangi bir malvarlığı değeri üzerine haciz koyarak takip edebilir²⁴⁷.

3.6.2. Sorumluluğun Taşındığı Anlam Ve Ödev Öngörmesi Açısından

VUK m.10 düzenleniş şekli ile hem sorumluluk hem de ödev yüklemektedir. AATUHK mük. m. 35 ise kanuni temsilciler açısından sadece sorumluluk yüklemektedir. Herhangi bir ödev ise yüklememektedir. VUK m. 10' da geçen “*ile sorumluluk*” ve “*... -den sorumluluk*” bir arada iken, AATUHK mük. m. 35' te ise sadece “*... -den sorumluluk*” mevcuttur. Sorumluluğun kökeninde verdiği

71; Candan (2006), s. 67-76; AATUHK Mükerrer m. 35' e 2008 yılında eklenen fıkralar öncesinde maddede öngörülen sorumluluğun kusurlu sorumluluk olduğu yönündeki görüş için bkz. Barlass, s. 77-81.

²⁴⁷ Silahşör, s. 71, 72.

ifadelerde ekleme görevi ile ne anlam taşıdığı hususunda değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu söz konusu ekler ise hem sorumluluğu hem de ödevi göstermektedir²⁴⁸.

3.6.3. Sorumluluğun Koşulları Açısından

VUK m. 10 açısından şart, asıl kamu borçlusu hakkında tüm takip yolları tüketilerek, vergi ve vergiye bağlı alacakların asıl kamu borçlusundan tahsil imkansızlığının olması gerekmektedir. AATUHK mük. m. 35 açısından ise, kamu alacağının tahsil imkansızlığının gerçekleşmeden de bu durumun anlaşılması hali yeterli kabul edilmektedir. Bu durumda tahsil imkansızlığının anlaşılması olmasından sonra kanuni temsilcinin asıl kamu borçlusunun borcundan dolayı takip edilebilecektir²⁴⁹.

3.6.4. Dayandıkları Kusur Esası Açısından

VUK m. 10 düzenlemesi sorumlulukta kusur esasına dayanmaktadır. Bu durumun kanuni temsilciler açısından uygulanabilmesi için, kanuni temsilcilerin üzerlerine düşen yükümlülüklerini yerine getirmemelerinin kusura dayanması ve kamu alacağının da tüzel kişiden tahsil edilememiş olması ile illiyet bağının varlığı aranmaktadır. AATUHK mük. m. 35 ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır²⁵⁰.

²⁴⁸ **Yaralı**, s. 227.

²⁴⁹ **Yaralı**, s. 227.

²⁵⁰ **Yaralı**, s. 228.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU ALACAĞINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞUN ŞARTLARI

4.1. AATUHK. MÜK. M. 35 KAPSAMINDA MÜDÜRLERİN VE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI

4.1.1. Limited Şirket Müdürleri Açısından Şartlar

4.1.1.1. Genel Olarak

Limited şirket müdürlerinin sorumluluklarının hukuki durum tespitinde TTK, AAUHK ve VUK birlikte değerlendirilme yapılacaktır. Bilindiği üzere vergi hukukunda tüzel kişilere ait vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi kaynaklı borç olarak kabul edilen vergi, vergiye bağlı alacaklar ve bunların cezaları tüzel kişiliğe ait malvarlığından tahsil edilmektedir. Fakat tüzel kişiliğin malvarlığından alınamayan mevzuu kamu alacakları kanuni temsilciden tahsil edilir. Daha önceki yasal düzenlemede vergi ve ceza için kanuni temsilciye gidilebilmek için iki şart olan kasıt veya ihmali gerçekleşmesi gerekirdi. Sonraki düzenlemelerde söz konusu ikinci şart kaldırılmış ve kanuni temsilcinin kasıt veya ihmali bulunmasa dahi tüzel kişiliğin malvarlığından alınamayan vergi ve cezalar için kanuni temsilciye gidilebileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin asıl amacı da parasal vergi ceza sorumluluğu getirilerek kamu alacağının güvence altına alınmasıdır²⁵¹. Ayrıca bu hususta açılan ceza davalarında da limited şirket müdürünün kanuni temsilci olarak tek başına sorumlu olacağı hususu ile TCK m. 40/2 fıkrasına göre de diğer ortakların niteliklerine göre azmettiren ya da yardım eden vasfı ile cezalandırılmasının temeli kamu alacağının güvence altına alınmasının somut yansımaları olarak değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere VUK m. 10 kanuni temsilcilerin ödev ve yükümlülüklerini düzenlemiştir. Buna göre şirket tarafından ödevlerin yerine getirilmemesi kanuni temsilci olan limited şirket müdürünün malvarlığından kamu alacağının tahsilinin sonucunu doğurmaktadır. Herhangi bir ihmali ya da kasta kanun koyucu ihtiyaç duymamış ve müdürü tabiri caiz ise garantör olarak düzenlemiştir. Diğer hususta ise

²⁵¹ Mutluer Mehmet Kamil, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2011, s. 59-60.

ortaklarla ilgili değerlendirme de AATUHK m. 35' de limited şirkete özgü sorumluluk düzenlenerek giderilmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında; “*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*” hükmü yer almaktadır. Burada önemle üzerinde durulması gereken maddenin kelime vurgusu ve yapısının ne anlatmak istediği ile ilgilidir.

4.1.1.1.1. Sorumluluk Derecesi

Müdürlerin kişisel malvarlığına gidebilmesi için bu alacakların tamamen veya kısmen “*tahsil edilemeyen*” ya da “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” alacaklar olması gerekmektedir²⁵². AATUHK' nın 3' üncü maddesinin yedi ve sekizinci fıkralarında “*kanundaki terimler*” başlığı altında tanımları yapılmıştır. Burada bahsi geçen *tahsil edilemeyen* terimi için; “*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 eder.

“*Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*” terimi için; “*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı 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 eder. Burada dikkate değer bir durum olarak belirtilmesi gereken husus şudur ki, şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilemeyen alacağın çok ayrıntılı bir şekilde araştırma yapıldıktan sonra ve son olarak haciz

²⁵² Bu yönde karar için bkz: D.V.D.D.G.K. E: 1995/104, K: 1996/255, T: 31/05/1996 (karar ve atıf için bkz: **Güçlütürk** Osman Gazi, *Limited Şirketlerde Ortakların Ve Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Legal Hukuk Dergisi, C: 13, S: 153, Y: 2015, s. 140).

işleminin de yetersiz kalması halinde, bazı yazarlara göre aciz vesikasının²⁵³ alınması ile de tahsil edilemeyeceğinin anlaşılacağı hem yasal mevzuatta hem de Gelir İdaresi Başkanlığının Tahsilat Genel Tebliğinde belirtilmektedir²⁵⁴.

4.1.1.1.2. Sorumluluk Niteliği

AATUHK Mük. m. 35' te limited şirketi kanuni temsilcileri için belirtilen sorumluluk türü kusura veya ihmale dayanmayan bir sorumluluk olup kusursuz sorumluluktur. Bu durumda eğer şirket tüzel kişiliğinden kamu alacağı kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılırsa başka hiçbir seçenek var olmaksızın kalan tutarlardan kişisel malvarlığı ile sorumlu olacaklardır. Burada amaç kamu alacağının tamamen tahsil edilmesidir. Bilindiği üzere vergi ve vergi alacakları için VUK m.10 ve diğer kamu alacakları için AATUHK mük. m.35 hükmü de kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen asıl düzenlemeler olduğunu zaten yukarıdaki bölümlerde belirtilmiştir.

Sorumluluk niteliği olarak kanuni temsilcilerin ortaklardan farklı tutulduğu gibi yasal anlamda da farklılık olduğunu izah etmek gerekecektir. Zira VUK m. 10 kanuni temsilcilere yönelik ödev yükümlülüğünün ihlali halinde sorumluluk atfederken, AATUHK mük. m. 35 ise böyle bir kusura ya da ihmale dayanmadan doğrudan sorumluluk yüklemiştir. O zaman en nihai olarak belirtilmesi gereken ise, birinci durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilciler kusuru veya ihmaline dayanan durumda ortaklarla birlikte müteselsilen vergi alacağının tamamından sorumludur. İkinci durumda ise diğer kamu alacakları için öngörülen AATUHK mük. m. 35' e göre kamu alacaklarından “*tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya edilemeyeceği anlaşılan*” alacaklardan kusursuz olarak tüm kişisel malvarlığı ile sorumludur ve ortaklarla birlikte herhangi bir şart ileri sürmeksizin

²⁵³ **Arslaner** Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Ankara 2010, s. 80; Aciz vesikası olarak bir şekli şart yasada belirtilmediğinden sadece tahsil edilemeyeceğinin tahsil dairesince anlaşılması olarak belirtildiğinden yazarın aciz vesikası hususundaki düşüncesine katılmıyoruz.

²⁵⁴ **Güçlütürk**, s. 140, 141, Tahsilat Genel Tebliği Seri: A, Sıra No:5, 30/06/2007 Tarih ve 26568 Sayılı RG yayınlanmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: **Atik** Caner, *Limited Şirketlerini Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısında Sorumlulukları*, Vergi Dünyası Dergisi, S: 372, Ağustos 2012, s. 190.

müteselsilen sorumluluğu devam edecektir²⁵⁵. Bu konuda sorumluluğun ilk kanuni temsilci de mi yoksa şirket ortaklarında mı olacağı gündeme gelecektir. Tahsilat Genel Tebliği' nin IX. Bölümü 10. Maddesine göre; “6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir” hükmü yer almaktadır. Kanuni temsilci ile ortakların takibinde bir öncelik belirtmeyeceği hatta aynı anda başlanılacağı belirtilmiştir. Kanunda ise böyle bir öncelik ya da birlikte başlanılacağına yönelik bir kaydi hüküm bulunmasa da uygulamada kamu idaresi tahsil edebileceği kişilere öncelik tanıyarak sorumluluğuna gitmektedir. Ancak bizim de düşüncemiz yönünde olan Danıştay' ın pek çok kararında öncelik sıralaması yapılması gerektiği, ortakların malvarlıklarından tahsilinin yapılabilmesinden önce limited ortaklığı tüzel kişiliğinden ve kanuni temsilci olan müdürden tahsilin imkansız hale geldiğinin ortaya konulması gerektiğini belirtmektedir. Bu sebeple de ortakların sorumluluğu kanuni temsilcilerden farklı olarak üçüncü derece sorumluluk halindedir. Bu sebeple de müteselsil yapının derece şeklinde farklılaştığı ve uygulamanın idare yönünden farklı yargı yönünden farklı sürdürüldüğü görülmektedir²⁵⁶. Sorumlulukla ilgili KDVK' da farklı bir sorumluluk addedilerek genel olarak işleme taraf olan kişilere sorumluluk getirilmiştir. KDVK m.9 daha önceki düzenlemesinde ise işleme taraf olanların yanı sıra diğer ilgili tarafları da sorumluluk içerisinde tutuyordu. 4008 Sayılı yasa ile değiştirilerek bu durum kaldırıldı. Değişiklik ile sadece işleme taraf olanlar geniş manada sorumlu olmaktadır. 18591 Sayı ve 30.11.1984 Tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde ise işleme taraf olanlar ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Bunlar ise; “*mükellef temsilcisi, mükellef vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse, kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kimseler*” olarak sınırlandırılmıştır. Bu kişilerin ortak özelliği ise sadece KDV' ye konu olan işleme taraf olmaları veya tarafların temsilci/vekili

²⁵⁵ **Güçlütürk**, s. 141-149; **Yaralı**, s. 182.

²⁵⁶ **Güçlütürk**, s. 150; Bu yönde örnek kararlar için bkz: D.9.D. E: 2007/5859, K: 2009/530, T: 04/02/2009; D.9.D. E: 2007/4131, K: 2009/136, T: 22/01/2009; D.4.D. E: 2007/2421, K: 2009/1335, T: 23/03/2009 (**Güçlütürk**, s. 150, dn. 34).

olmalarıdır. Bu hususta limited şirketlerin taraf olması durumunda ise limited şirketin müdürü veya temsilcilerinin sorumlu olacağı ancak bu durum hakkında KDVK' da başkaca özel sorumluluk şeklinin belirlenmediği görülmektedir. Ayrıca mükellefe yüklenen vergi indirimine göre bazı yazarlarca sorumluluğun kısmi ve tam olarak ikiye ayrıldığı belirtilmektedir²⁵⁷.

4.1.1.1.3. Sorumluluk Kapsamı

AATUHK Mük. m. 35' e göre kanun temsilciler için kamu alacağından sınırlı sorumlu olacağına yönelik bir değerlendirme yapılmadığından söz konusu kamu alacağının tamamından sorumludur. Aynı yasanın 35' inci maddesine göre ise limited şirket ortakları açısından kamu alacağından “*sermaye hisseleri oranında*” sorumludur²⁵⁸. Bu durumda limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunun üst sınırı limited şirketteki pay oranının kamu alacağına tekabül eden kısım kadardır. Sorumluluk bütün kamu kuruluşlarına karşı toplam esas sermaye payı nispetindedir, yoksa her kamu borcu için, her bir kamu kuruluşuna karşı, esas sermaye payı nispetinde olmadığına yönelik görüşler mevcuttur²⁵⁹. Bu görüşe katılmamakla birlikte yasanın pay kavramı nispeti ifade etmektedir. Yasanın ilgili 35' inci maddesinde “*sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar*” hükmü de çok açık olmakla birlikte üst sınırın sermaye sunulan pay kadar olduğuna yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple tüm kamu alacaklarından sorumlulukları diğer ortaklarla birlikte sermaye payı oranında sorumluluğu bulunmamaktadır.

²⁵⁷ KDV konusu ile ilgili görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz: **Tıgılı Pınar**, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Müteselsil Sorumluluk, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004, s.12-14; Bu husustaki diğer görüş için bkz: **Şimşek Veli Arif/Tolu Abdullah**, Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara 2002, s. 154 vd.

²⁵⁸ Maddenin 4369 Sayılı yasanın 21. Maddesi ile değiştirilmeden önceki halinde ise ortakların kamu borçlarından sermaye hisseleri oranında değil taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sorumlu oldukları düzenlenmiş idi (**Güçlütürk**, s. 142, dn. 14).

²⁵⁹ **Pulaşlı** (Şerh II), s. 2107,254; **Güçlütürk**, s. 142.

4.1.1.2. Sorumlu Olabilecek Kişi ve Kurumlar

“*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*” başlıklı 6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddede; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir*” şeklindedir. Madde ile limited şirketin mevcut malvarlığından tahsil olunamayan kamu borcuna yönelik yasal temsilcilerin malvarlığından tahsil edilebilme imkanını kamu alacaklısına vermektedir²⁶⁰.

Kamu alacağının temel yükümlüsü limited şirkettir ve alacak da şirket adına tahakkuk edecektir. Bu alacak için öncelikle AATUHK hükümleri uyarınca şirket aleyhine takibat başlatılacaktır. Aynı maddeye göre iki şartın gerçekleşmesi halinde yasal temsilcilere başvurulabilecektir. Bu iki şart ise maddenin “*teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” kısmında geçmektedir. Bu şartlar başvuru şartları olduğundan yerine getirilmemesi halinde yasal temsilciye başvuru hakkı ortadan kalkacaktır. Yukarıda da izah edildiği üzere bu şartların varlığı nedeniyle yasal temsilci olan müdürlerin sorumluluğu fer’ i ikinci derece sorumluluktur²⁶¹.

Limited şirketlerin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenmektedir. Şirketin esas sözleşmesi ile yönetim/temsil, ortak veya dışarıdan kimselere verilebilecektir. Ancak, TTK m. 623/1 hükmüne göre; “*En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir*” şeklindedir.

Limited şirketin yönetim ve temsili müdür veya müdürler kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir. Zira baştan temsil organını müdürler oluşturmakla birlikte yasal temsilciliğini de yetki verildiğinde müdürler gerçekleştirmektedir. Yasal temsilci olan müdürler, şirketi hak ve borçlarından sorumlu yetkili sıfatına haiz olmakla birlikte iç ilişkinin dışında dış ilişkilerde de şirket adına işlemlere yetkili olmaktadır. Tüzel kişinin de müdür olabileceği daha önce ifade edilmiş idi. Bu

²⁶⁰ **Yavuz** Mustafa, *Limited Şirketlerin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Dolayı Müdürlerin Sorumluluğu*, Mali Çözüm Dergisi, S. Mayıs-Haziran 2017, s. 176-179.

²⁶¹ **Yavuz** (2017), s. 177.

durumda yasal temsilci olan tüzel kişinin sorumluluğu hususunda AATUHK mük. 35 hükmü aynen geçerli olup, bu tüzel kişi adına hareket eden gerçek kişinin ise direkt sorumluluğu söz konusu olamayacaktır²⁶².

Yasal temsilin sınırsız olması da pek tabii mümkün olmayacaktır. Bu hususta sınırlandırılma yoluna gidilebilmektedir. Dış ilişkide iyiniyetli kişilerle olan ilişkilerde ise geçerli olmamaktadır. Bu durumun da istisnası elbette ki mevcut olmakla birlikte sadece “*merkezin veya bir şubenin işlerine özgülediğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin*” durumların tescil edilmesi akabinde ilan yoluyla da bunun duyurulması neticesinde sınırlı temsiller TTK’ nın 629/1 ve 371’ inci maddeleri uyarınca geçerlilik kazanacaktır. Bu durumdan bahsedilmesi nedeni ise bazı yazarlara göre sınırlı sorumlu olan kişiler bazında AATUHK hükümlerindeki yasal temsilci lafzına uymaması nedeniyledir. Zira yazarın düşüncesine göre, AATUHK hükümlerine göre limited şirketin yasal temsilcinin sorumlu olması için sınırlı olmaksızın tüm yetkileri içerisinde barındırması gerekmektedir²⁶³. Bu düşünceye iştirak etmemekle birlikte böyle bir durumun da uygulamada gerçekleşmesi sonucunda sakınca doğurması muhtemel olup sınırlı sorumlu olan kişilerin yetkileri kapsamında değerlendirilerek kamu alacaklarında da sınırlı sorumluluk yüklenmesi gerekmektedir.

4.1.1.3. Müdürün Görevini İfa Etmemesi

Limited şirketin kanuni temsil organı olarak müdür veya müdürler yetkilidir. Bu hususta müdür tek başına ya da imza yetkisinin paylaşılması durumunda birden fazla kişi ile bu iş ve işlemleri yürütmek zorundadır. Tüzel kişi olarak limited şirketin birçok vergi ve kamusal ödevleri mevcuttur. Bunlar maddi vergi ödevi ve şekli vergi ödevi olmak üzere iki ana başlıkta toplanmıştır. Bunlardan bazıları ise şunlardır; maddi vergi ödevi, kanunda öngörülen sürelerde kamu borcunun ödenmesidir. Şekli vergi ödevi ise; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme, beyanname verme, diğer ödevler olmak üzere birçok ödevleri bulunmaktadır.

²⁶² **Yavuz** (2017), s. 178; **Çevik** Orhan Nuri, Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, s. 438.

²⁶³ **Yavuz** (2017), s. 179.

Limited şirkette yönetim ve temsil müdürlerde bulunduğundan, bu sayılan tüm ödevler müdürler tarafından yapılmak zorundadır²⁶⁴.

Müdürler ile limited şirket arasında vekâlet ilişkisi bulunmaktadır. Müdür şirketin hem temsilcisi hem de vekili olarak kurumlarda temsil yetkisine haizdir. Yetkili ve temsilci olan müdürün yukarıda sayılan tüm maddi ve şekli ödevleri kendilerinden beklenen, makul ve basiretli bir idareci ihtimam derecesinde yerine getirmesi beklenmektedir²⁶⁵. Müdürün üzerine düşen tüm yükümlülüğü gerçekleştirmesine karşın şirketin aciz içine düşmesi ve kamu borçlarını ödeyememesi halinde de müdürün sorumluluğu devam edecektir. Zira AATUK' nın mük. m. 35 hükmünde kusura dayanmamıştır. Müdürün yapmış olduğu azami gayret ise şirket rücusunda ya da diğer müdürlere rücusunda göz önünde bulundurulabilecektir.

4.1.1.4. Alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun Bakımından Vergisel Nitelikte Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

AATUHK' nın 1. Maddesinde talep edilebilecek alacaklar, Devletin, İl Özel İdarelerinin ve Belediyelerin kamu hukukundan doğan alacakları olarak bahsedilmektedir. 1. maddede yer alan alacaklar dört grup kamu alacağı olarak sıralanabilir; *“asli kamu alacakları, fer’i kamu alacakları, (aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan) diğer kamu alacakları ve bu kamu alacaklarının takip masrafları”* dır. Asli nitelikteki kamu alacakları; 6183 sayılı AATUHK m.1/1'e göre, asli nitelikteki kamu alacakları; *“vergi, resim ve harçlar, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları, vergi cezası ve para cezası”* olarak sıralanabilir. Fer’i nitelikteki kamu alacakları; madde metninde fer’ i nitelikteki kamu alacakları, *“gecikme zammı, faiz gibi”* şeklinde ifade edilmektedir. *“gibi”* Sözcüğü için yapılan

²⁶⁴ **Yaralı**, s. 203-218.

²⁶⁵ **Yaralı**, s. 220, 221; Y.11.H.D. E: 1983/3156, K: 1983/3892, T: 29.09.2983 Tarihli kararında ise; *“Şirket idare meclisi üyeleri şirket işlerini yürütürken işin icap ettirdiği dikkat ve ihtimamı yani azami basireti göstermeleri zorunludur”* (**Yaralı**, s. 221, dn. 889) ifadesi ile müdürlerin sorumluluğunu tarif etmiştir.

açıklamaların, fer' i nitelikteki kamu alacakları için de, geçerli olacağı düşünülmektedir. Diğer kamu alacakları; madde metninde, diğer kamu alacakları, “aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları” olarak nitelendirilmiştir. Takip masrafları olarak ifade edilen ise; 6183 sayılı Kanun’un 3. maddesinde, “Takibat Giderleri”, “cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü gider” olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda, kanuni temsilci, bu giderlerden de sorumlu olmaktadır. Yukarıda sayılan kamu alacakları kapsamına dahil olan herhangi bir alacağın tüzel kişi ile illiyet bağının kurulması ve doğal olarak bu tüzel kişinin vergiyi doğuran olay ile veya doğrudan bilfiil kamu borçlusu olması nedeniyle kamu alacağı doğmaktadır.

4.1.1.5. Kamu Alacaklarının Şirket Bünyesinden Kısmen ya da Tamamen Tahsil Edilememesi ve Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması

6183 sayılı AATUHK Mük. 35. madde kapsamında, kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulabilmesi için, “kamu alacağının asıl borçlusu olan temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” gerekmektedir. Tahsil edilememe durumunun gündeme gelmesi için, öncelikle vadesinde ödenmemiş kamu alacağının bulunması gerekmektedir. Ayrıca alacaklı kamu idaresinin, 6183 sayılı AATUHK m.54 uyarınca cebri tahsil yolunu başlatması gerekmektedir. Bu süreç sonucunda asıl borçluya ait haczedilen mal, alacak ve hakların satış yapılarak paraya çevrilmelerine rağmen, satış bedelinin kamu alacağını kısmen veya tamamen karşılayamaması halinde, kamu alacağının tahsil edilememiş olduğu kabul edilmektedir. Kamu borçlusu tüzel kişi hakkında bütün takip yolları bitirilmeden, ortak ve yönetim kurulu üyesi sıfatıyla yasal temsilciler nezdinde takip yapılamayacağı gibi ödeme emri dahi tebliğ edilemeyeceğini Danıştay kararında da belirtilmiştir²⁶⁶.

²⁶⁶ Kurdoğlu Elif, Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD, Ankara 2011,

Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ile ilgili olarak ise, cebri tahsil yollarının tüketilmiş olması yanında, asıl borçluya ulaşamıyor olması veya hacizli mal, alacak ve hakların 6183 sayılı Kanun'un 81. maddesi uyarınca yapılan değerlendirme sonucunda borcu karşılamaya yetmeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu şartların oluşması halinde ancak kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulabilecektir²⁶⁷.

4.1.1.6. Dönem Yönünden Uygunluk Bulunması

Limited şirkette müdürler genel kurul ya da esas sözleşme ile seçilmekte ve atanmaktadırlar. Atandığı dönemde görev yapan müdürlerin, istifa, görevden alınma, mahkeme kararıyla görevden el çektirilmesi ve görevinin zaman olarak sona ermesi ile tekrar seçilmemesi halinde dönemsel olarak görev süresi sona ermektedir. Her müdür görev yaptığı dönemlerde yapılan iş ve işlemlerden sorumlu olacaktır. Bu nedenle görevi sona eren müdürün bu zamandan sonra yapılan iş ve işlemlerde yetkili ve temsilci olamayacağından, sorumluluğu da söz konusu olamayacaktır. Danıştay 4. Dairesinin oy çokluğu VUK m.10 ve AATUHK Mük. m. 35 yönünden aynı anda nitelendirme yaptığı bir kararda²⁶⁸; “06/05/2009 tarih ve 7305 sayılı ticaret sicil gazetesinde ilan edilmek suretiyle davacının kanuni temsilcilik görevinin sona erdiği, ödeme emrinde yer alan 2008 yılına ait kesilen özel usulsüzlük cezası ile 2009 yılına ait vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve buna bağlı hesaplanan gecikme faizinin 06/05/2009 tarihine kadar olan kısmından davacının Vergi Usul Kanunu'nun 10. Maddesi uyarınca sorumlu tutulabilmesi mümkün olup anılan dönemlere ilişkin vergi borçlarının ne şekilde doğduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu dönemlere ilişkin vergi borçlarının, beyan üzerine ya da vergi incelemesi, beyanname vermeme veya defter belge ibraz etmeme gibi tarh sebeplerinden biri ile ortaya çıkıp çıkmadığı açıklığa kavuşturulduktan sonra... 06/05/2009 tarihine kadar olan kısmında davacının sorumluluğunun bulunup bulunmadığı araştırılarak bir karar verilmesi gerekmektedir” şeklinde hüküm kurmuştur. Sorumluluğa konu olacak borcun doğum şeklinin belirlenmesinin önem arz ettiği belirtilmekle birlikte

s. 83; ilgili karar için bkz: D.4.D. E: 2001/2547, K: 2001/3219, T: 27.06.2001 Tarihli karar (Kurdoğlu, s. 83, dn. 122).

²⁶⁷ Kurdoğlu, s. 84.

²⁶⁸ D.4.D. E: 2014/7968, K: 2017/2295, T: 07/03/2017 Tarihli kararı (UYAP).

sorumluluğa neden olacak kusurların şeklinin de tarif edildiği görülmektedir. Ayrıca yasal temsilcinin temsilcilik vazifesinin sona erdiği tarih olarak ilan edilen tarihin baz alındığı görülmektedir. Ancak baz alınan bu tarihten önce kamu alacağının doğmasından dolayı mı yoksa ödenmesi aşamasından mı sorumlu olduğu hususuna değinmediği görülmektedir.

4.1.1.7. Vergi Alacaklarını Doğuran Eylemle Kanuni Temsilci Arasında Bağ Olması

Vergi alacaklarını doğuran eylemle kanuni temsilci olan müdür arasındaki tek bağ, müdürün kendi döneminde kanuni temsilci iken verginin tahsil edilebilir hale gelmesidir. Vergiyi doğuran eylemle müdürün bağının olması diğer müdür veya şirkete rücu edilmesi durumunda kusuru bulunan kişilerden ödediği kamu borcunu tahsil imkânı verebilmesidir.

4.1.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Açısından Şartlar

4.1.2.1. Genel Olarak

VUK m. 10 açısından objektif sorumluluk, AATUHK mük. m.35 ile de subjektif sorumluluk öngörülmüştür. VUK m. 10 açısından yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk şartlarının başında kurtuluş beyyinesi getirilmesi olarak gösterilmektedir. Ancak AATUHK mük. m. 35 açısından ise sorumluluk çok farklı şekilde düzenlenmektedir. Bu kapsamda sorumluluk için kusur gerekmemektedir. Bir diğer anlatımla kamu alacaklarından sorumluluk kusursuz sorumluluk olarak değerlendirilmektedir. Bir görüşe göre kusursuz sorumluluk da olsa kurtuluş beyyinesi varlığı benimsense de bu doğal olarak çıkartılabilecek bir sonuç değildir²⁶⁹.

Kanuni temsilciler olarak anonim şirket yönetim kurulu sorumluluğu doğal olarak ikincil derece olup, sorumlulukları da dağıtılıp dağıtılamayacağı tartışmalıdır. Bu hususta kamu alacaklarının tahsilinde yönetim kurulu üyeleri arasında bir ayırım yapılamamaktadır. Ancak sadece kamu borçları ve mali konularda yetkili olan yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarından kendi başına sorumlu olamayacakları,

²⁶⁹ Görüş için bkz: **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklık ve Kooperatif), s. 352, 353-621d; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 418.

böyle bir ayırımın esas sözleşmede yer alması ya da diğer yönetim kurulu üyeleri arasında bir sözleşme olması akabinde iç ilişkide bu durumun rücu hususunda değerlendirilebileceği görüşü ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde özellikle sorumlu olabilecekler, yönetim kurulunun görevini ifa etmemesi, yönetim kuruluna sorumluluk şartlarının, görev dönemlerinin ve eylemle bağlılığının olup olmadıkları değerlendirilmiştir.

4.1.2.2. Sorumlu Olabilecek Kişi ve Kurumlar

Anonim şirketlerin tüzel kişilik yapısı hem TTK' da hem de TMK' da yasal hükümlere bağlanmıştır. Bu nedenle şirket yapısında üç farklı organın mevcudiyeti karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; temsilde yönetim kurulu, tüm ortaklarda genel kurul ve denetimde de denetçilerdir. TTK ele alış tarzı itibariyle, yapısı gereği genel kurulu üstte yer alan karar mekanizmasından ayırarak yönetim kurulu ile dengesel bir yapıya kavuşturmaya çalıştığı görülmektedir. Bu nedenle her iki kurul bakımından devredilemez yetkilerle donatıldığı görülmektedir. Bunun sonucunda da her iki kurul birbirlerinin yetkilerine dahil olmasını engellemeye çalışıldığı görülmektedir²⁷⁰.

Yönetim kurulu TMK düzenlemesi doğrultusunda organ yapısı ile birlikte bundan dolayı şirketin yönetim ve temsilinden de sorumlu olduğu gibi dış ilişkide temsili de sağlamaktadır. Bu özelliğinden dolayı şirket adına hak ve borç altına giren eylem ve işlemler de yönetim kurulunca gerçekleştirilmektedir²⁷¹. Yönetimi kişi ve kurumlar anlamında tarif edilmesi gerekirse; *“yönetim, bir anlamda şirketin üretim ve pazarlama organizasyonu ile finansman planlamasını, muhasebenin yapılandırılıp tutulmasını, personel yönetimini ve araştırma ve geliştirmeyi kapsarken, diğer anlamda da müdürler, şefler ve diğer görevlilerin bütününe ifade etmektedir. Yani yönetim kavramı iki anlamdadır. Bir anlamıyla yönetim, yapılan yönetsel işlemler*

²⁷⁰ **Dedeğaç Ender/Kaya Göçmen Özen**, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 129, 2017, s. 65, 66.

²⁷¹ **Dedeğaç Ender/Sapan Oğuzhan**, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Ve Sorumluluğu*, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2013, s. 80.

*bütününi ifade ederken, diğer anlamıyla da anonim şirket yönetsel organizasyonunu (ve bu bağlamda personelini) ifade etmektedir*²⁷² şeklindedir.

TTK' nın 359/1 maddesine bakıldığında yönetim kurulu bir kişiden de oluşabilmektedir. Bunun sebebi ise madde gerekçesinde belirtilmiştir: “*Bunun sebebi, bir taraftan, sistemde tek pay sahipli anonim şirkete yer verilerek birçok AB ülkesinin aynı kuralı uygulamakta olması dolayısıyla AB hukuku ile uyum sağlanması, diğer taraftan da, küçük anonim şirketler ile ana şirketlerde, daha kolay yönetme yöntemlerinin uygulanmasına olanak tanınmasıdır*” şeklindedir. TTK 359/1 maddesi kapsamında gerçek veya tüzel kişi üyelerin şirkette pay sahibi olması zorunluluğu artık kaldırılmıştır. Tek ortaklı yapısı olan şirketleri benimseyen TTK bunun yanında tek kişiden oluşan yönetim kurulunu da kabul etmektedir. Bundan arı olarak tek kişilik yapılara cevaz verilmesi yanında bu tek kişinin tüzel kişi olmasına da olanak tanımaktadır²⁷³.

Bu nedenle anonim şirket yönetim kurulu olarak tek kişi veya birden fazla kişi görev yapabilir. Tek kişi de dahil olmak üzere yönetim kurulunda tüzel kişi yer alabilecektir. Yönetim kurulunda görev yapacakların paydaş olma şartları bulunmamaktadır. Bu sebeple görevlendirilen kişilerin sorumluluklarının yönetim kurulu temsil yetkisi ile sınırlandırılması amaçlanmıştır.

4.1.2.3. Yönetim Kurulunun Görevini İfa Etmemesi

Yönetim kurulu üyelerinin TTK' da “*Özen Borcu (TTK m. 369), Sır Saklama Yükümlülüğü (TTK m. 369) ve Rekabet Yasağı (TTK m. 396), Şirketle İşlem Yapma ve Şirkete Borçlanma Yasağı (TTK m. 395), Müzakereye (Toplantıya) Katılma Yasağı (TTK m. 393)*” yükümlülükleri mevcuttur. Öncelikle yönetim kurulunun görev tanımlamasının yapılması ve görevleri içerisinde yapılması gereken yükümlülükleri yapmaması halinde sorumluluğun doğacağı belirtilmesi gerekmektedir. AATUHK uyarınca yönetim kurulunun görevlerini ifa etmemesi bu konunun üst başlığını oluşturduğundan TTK' da yer alan özen borcu olarak nitelendirilen borcun kapsamının AATUHK önceliğinde yapılması gereken asli

²⁷² **Soykan** İsmail Cem, “*Türk Ticaret Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Anonim Şirketin Yönetimi ve Temsili*”, LHD, Y. 2010, C. 8, S. 91, s. 2377.

²⁷³ **Dedeğaç/Sapan**, s. 80, 81.

yükümlülük olarak görülmektedir. Zira yönetim kuruluna yönelik oluşum, seçilme, görev tanımı ve yükümlülükler TTK' da yer almaktadır.

Özen borcuna yönelik düzenleme olan TTK' nın 369. maddesi gerekçesinde ve yukarıdaki bölümlerde dile getirdiğimiz “*tedbirli bir yönetici ve şirket menfaati ölçütleri*” esas alınmıştır. Yönetim kurulu üyesinin şirkete karşı özenle bağlılık yükümlülüğünü bu iki kıstasa bağlı olarak açıklanmıştır²⁷⁴. Söz konusu 369' uncu maddeye göre; “*Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar*” hükmü mevcuttur. Burada özen borcunun devamı ve eki olarak kabul edilen TTK m. 553' e göre değerlendirme yapmak gerekmektedir. Maddeye göre; “*Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar*” şeklinde olup yönetim kurulu üyelerine yasadan ve esas sözleşmeden kaynaklı bir yükümlülük atfedilmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin TTK' ya göre özen ve bağlılık, şirket menfaatlerini dürüstlük kurallarına göre uyarak gözetmek, kanundan ve esas sözleşmeden kaynaklı diğer yükümlülükler oluşturduğu görülmektedir. Burada AATUHK' dan kaynaklı bir kamu alacağının yerine getirilmesinde geniş yükümlülükleri olan yönetim kurulu yetkili olduğu görülmektedir. Bu görevlerden yönetim kurulu üyelerine ayrıca görevlendirme yapılabilecektir. Kamu alacakları ile ilgili yönetim kurulu üyelerinden herhangi birine sorumluluk ihdası gerçekleşebilecektir. Bu durum bizce iç ilişkiye yönelik bir görevlendirme olabilir. Ancak AATUHK hükümleri neticesince bir kamu alacağının şirket tarafından yerine getirilmemesi tüm yönetim kurulunun temsilci olmasından dolayı tüm üyelerin görevi ifa etmediği kabul edilecektir.

²⁷⁴ Dedeğaç/Sapan, s. 81.

4.1.2.4. Alacağın Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Vergisel Nitelikte Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, takibi yapılan alacağın asıl borçlu olan şirketten talep edilebilir olması şarttır. Takibe konu edilen alacağın kanuni dayanaktan yoksun olması; bu borcun doğmamış olması, kısmen ya da tamamen ödenmiş olması veya zamanaşımına uğramış olması söz konusu kamu alacağının şirketten tahsiline engeldir. Bu gibi hallerin mevcudiyeti yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmesine de engel oluşturacaktır²⁷⁵.

4.1.2.5. Kamu Alacaklarının Şirket Bünyesinden Kısmen ya da Tamamen Tahsil Edilememesi ve Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olması

Kamu alacaklarının şirket bünyesinden kısmen veya tamamen tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması diğer manasıyla tahsil imkânsızlığı, takibe konu olan alacağın borçlu şirketten hiçbir şekilde tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin de anlaşılmasıdır. 5766 sayılı Kanun’la AATUHK 3. maddesine eklenen fıkralarla, alacağın tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumları açıklığa kavuşturulmuştur. AATUHK 3. maddesinin 7. fıkrasına göre; “*tahsil edilemeyen alacak terimi, yapılan mal varlığı araştırması sonucunda borçlunun haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması ya da haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını*” ifade etmektedir. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacak terimi ise; “*haczedilen mal varlığına biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağı anlaşılması ya da borçlu hakkında iflas kararı verildiği durumlarda alacağın iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını*”

²⁷⁵ **Silahşör**, s. 73; Bu yönde verilen bazı kararlar için aynı yazar için bkz. D.4.D. E: 2001/2297 K: 2002/3035; D.3.D. E: 2006/3902 K: 2009/51 sayılı kararları.

ifade eder” şeklinde açıkça tanımı yapılmıştır²⁷⁶. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere söz konusu kamu alacağı için iki aşamalı bir sistem belirlendiği görülmektedir. Bu sisteme göre de mal varlığı araştırması yapılmasına rağmen hacze kabil bir malvarlığının bulunmaması ki bu durum tahsil edilemeyen olarak anlaşılmaktadır. Diğer sisteme göre de birinci sisteme göre kamu alacağının karşılayamayacağına ek olarak hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusunun iflas masasına devredilen malvarlığının satışından sonra da tahsile yönelik bir alacak çıkmaması durumunu ifade etmektedir. Bu durum kesin aciz belgesi olarak ifade edilen ve İİK’ da düzenlenen belgelerden daha geniş bir kapsamı gösterdiği görülmektedir.

4.1.2.6. Dönem Yönünden Uygunluk Bulunması

6183 sayılı AATUHK’ nın mük. 35’ inci maddesine 5766 sayılı Kanun’la 2008 yılında eklenen 5. Fıkra; *“amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu kişilerin amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacağı”* belirtilmekteydi. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun zaman yönünden sınırı olarak kabul edilmekteydi ancak takibe konu edilen alacağın doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci sıfatını taşımayan eski/yeni yöneticiler borçtan sorumlu değillerdir. *“Kamu alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zaman”* lafzı haksızlıklara yol açacak derecede geniş bir zaman dilimini ifade etmekteydi. Sadece önceki yöneticinin ya da sadece sonraki yöneticinin sorumlu tutulması gerektiği durumlarda bu yaklaşım haksız sonuçlara yol açmaktaydı. Anayasa Mahkemesi tarafından 03.04.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu hükümler iptal edildi. Yeni duruma göre her yönetim kurulu üyesi veya murahhas müdür sorumlu bulunduğu kendi görev süresi içerisinde doğan kamu alacaklarından sorumlu olacaktır²⁷⁷. Bu düşüncenin aksinde ise Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun verdiği bir kararda²⁷⁸, *“hakkında takibat yapılan tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumluluğu objektif bir sorumluluk olduğundan ve madde hükmünde borcun doğmasına neden olan kanuni temsilcilerden söz edilmediğinden, bu kanuni*

²⁷⁶ **Silahşör**, s. 73.

²⁷⁷ **Silahşör**, s. 74.

²⁷⁸ Danıştay İ.D.D.K. E: 2012/1921, K: 2015/241, T: 05/02/2015 Tarihli Kararı (UYAP).

temsilcilerin, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takibatın yapıldığı tarihte görevde bulunan kişiler olacağı kuşkusuzdur” şeklinde içtihat kurulmuştur. Söz konusu içtihadada göre, “*takibatın yapıldığı tarihte görevde bulunan kişiler”* şeklinde zaman aralığının tespitine yönelik bir değerlendirme yapılmıştır. Takibatın yapıldığı tarih olarak bahsi geçen dönem ise borca konu işlem için ilgili idarenin tahsil amacıyla harekete geçtiği tarih olarak tanımlanabilecektir. Bu nedenle yukarıda verilen düşünceye göre kamu alacağının doğduğu tarih olarak sorumluluğun belirlenmesi görüşüne zıt bir karar olduğu görülmektedir. Bu içtihadın ise İdari Dava Daireleri Kurulundan çıktığı ve Vergi Dava Dairesinden çıkmadığı görülmektedir. 6183 Sayılı yasa geniş kapsamlı kamu alacakları için öngörülen usul yasası olduğundan sadece vergi alacaklarını kapsamamakla birlikte idarelerin alacakları kapsamında idare mahkemelerinin alanında da verilen kararlar mevcuttur.

4.1.2.7. Vergi Alacaklarını Doğuran Eylemle Kanuni Temsilci Arasında Bağ Olması

Yönetim Kurulunda temsilci sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyeleri bir görüşe göre sorumluluğun kapsamı dışındadır²⁷⁹. Yönetim kurulu üyeleri kamu alacaklarının yükümlülüğün doğduğu sırada değil, ödenmesi gereken ve yerine getirilmesi gereken sırada görevde olanların sorumlu olacağı belirtilmektedir. Bunun sebebi olarak da vergi yükünün oluştuğu dönemde görevli olan yönetim kurulu üyeleri çabalarıyla oluşturdukları vergi matrahı ile hem kamuya hem de çalışanlara faydalı olduğu görüşü mevcuttur²⁸⁰. Vergi alacaklarını doğuran eylemle kanuni temsilci arasında bağ olmasının bağ olmadığının kanıtlanması arasındaki durumun öncelikle ortaya konulması gerekmektedir. Bu hususta öncelikle kanuni temsilcinin şahsına müracaatın engellenebilmesi için kurtuluş beyinnesi getirmesi gerekmektedir. Bu durum da yönetim kurulu üyelerinin vergileri zamanında ödemeyerek kamunun zararına neden oldukları zannı ile açılan sorumluluk davasında

²⁷⁹ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s 417; **Candan** Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara 1994, s. 12; **Çamoğlu** Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu*, Prof. Dr. Gülören Tekinalp’ e Armağan, MHMÖH Bülteni, 23/1-2, İstanbul 2003, s. 139 vd.

²⁸⁰ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s 417; **Özcan** Sezgin, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, S. 117, Eylül 2002, s. 227 vd.

vergi borcunun muaccel olduğu tarihte kasada paranın bulunmadığını kanıtlayan yöneticilerin kusursuz bulunduğun ve sorumluluk davasını reddeden örnek Yargıtay ilamları mevcuttur²⁸¹. Anonim şirketlerin vergi ve buna bağlı alacakları açısından öncelik oluşturmakla birlikte yönetim kurulu üyelerinin bu alacaklar bakımından kusurlu davranışlarının bulunması gerekmektedir. Daha sonra ise vergi alacaklarını doğuran eylem ile kanuni temsilci arasındaki bağa bakılması gerekecektir. Ancak AATUHK kapsamında kamusal alacaklar için böyle bir ön şart bulunmamaktadır.

Yönetim Kurulu aynı zamanda anonim şirket kanuni temsilcisi olarak yer aldığı daha önce ifade edilmiştir. Bu hususta yönetim kurulunun göreve başlama zamanı sınır çizgisi olarak kabul edilecektir. Yönetim kurulu genel kurul kararı ile göreve başladığı takdirde genel kurul kararı zamanından sonra anonim şirketim kamu borçlarının ödenmesinde tek yetkili olarak görev yapmaya başlayacaktır. Konunun kapsamı gereği AATUHK' nın mükerrer 35' inci maddesine göre; *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir”* hükmü mevcuttur. Bu hükme göre, bilindiği üzere kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğu mevcuttur. Kanuni temsilci olarak yönetim kurulu göreve başladığı andan itibaren sorumluluk başlamaktadır. Aynı yasanın 35' inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre ise; *“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu”* tutulmaktadır. Bu düzenleme ise mükerrer 35' inci maddede yer almamaktadır.

AATUHK m.35 limited şirketin kamusal borçlarını düzenler iken, AATUHK mükerrer m.35 ise kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu hususta öncelikle bu iki maddenin düzenleniş tarzı üzerinde ve yukarıda belirtilen maddeler ışığında değerlendirme yapılması gerekmektedir. Kanun koyucu m.35' e *“kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda sorumluluğu”* düzenlerken, mükerrer m. 35' te ise, *“mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil*

²⁸¹ Y.11.H.D. E: 13956, K: 5265, T: 03.04.2007 Tarihli Kararı (Poroy/Tekinalp/Çamoğlu (Ortaklıklar-I), s 419); Eriş Gönen, Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, C. 2, 4. Bası, Ankara 2010, s. 2406.

edilemeyen veya tahsil edilmeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından sorumluluğu” düzenlemiştir. Bu nedenle de ana bağ konusu anonim şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilmeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının zamanında yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bir diğer anlatımla anonim şirket tarafından ödenemeyen kamu alacaklarının ödenememesi anında yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilcileri sorumlu olacaktır.

4.2. VUK. M. 10 KAPSAMINDA SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI

4.2.1. Limited Şirket Müdürleri ve Ortakları Açısından Şartlar

4.2.1.1. Genel Olarak

Limited şirketin iki adet zorunlu organı vardır. Bunlar genel kurul ve müdürdür. Limited şirkette anonim şirkette var olan yönetim kurulunun yerine temsilde müdür veya müdürler kurulu yer almaktadır. Bunların dışında esas sözleşme ile veya genel kurul kararı ile başkaca organlar oluşturularak tayin edilebilecektir. TTK’ nın 625’ inci maddesinin birinci fıkra e bendinde *“küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması”* şeklinde devredilmesi mümkün olmayan yetkilerle müdürlerin donatıldığı görülmektedir. Aynı zamanda bu hükümlerle birlikte küçük ve büyük şirketler şeklinde bir fiili ayrıma gidildiği de görülmektedir. Limited şirkette de tek ortaklı yapı mümkün haldedir. Tek ortak aynı zamanda genel kurulu da oluşturabilmektedir. Genel kurul yetkilerini belirten TTK’ nın 616’ ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, *“Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır”* şeklindeki düzenlemesiyle bu hususun belirtildiği görülecektir²⁸².

VUK’ un 10. maddesi, *“ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır”* hükmü caridir. Yasal temsilci hususunda VUK yeterli düzenlemeye sahip değildir. Bu konuya açıklık getirmek amacıyla TTK’ nın 623’

²⁸² Tekinalp (2012), s. 403; Koban, s. 107, 108.

üncü maddesi getirilmiştir. Maddeye göre; “*Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir*” şeklinde belirtilmiştir. Fakat VUK’ un 8/3 fıkrasına göre; “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmüyle vergi daireleri açısından özel bir hüküm tahsis etmiştir. Vergi dairesi ile mükellef olan limited şirket arasındaki ilişki dış ilişkidir. Dış ilişkide temsil ise daha evvel yukarı kısımlar izah edilmiştir. Bu nedenle de şirket içinde yetkilerin devri hususu ancak kişiler arasında geçerli olacaktır. Dış ilişkide VUK’ un bu düzenlemesi gereği vergi dairelerine hasredilemeyecek olup yetkiyi devreden de devralan da kamu alacaklarından sorumludurlar²⁸³. Ancak bu sorumluluğun şartların yerine gelmesiyle mümkün olabilecektir.

4.2.1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

VUK’ un 1’ inci maddesine göre; “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar vergi ve bağlı alacaklar*” olarak bu kanun kapsamında yer almaktadır. Bu alacaklar kapsamında limited şirket ile devlete ait kurumlar arasında bir ilişki kurulmalı ya da doğrudan kurulmalıdır. Bu ilişki nedeniyle limited şirket bu kurumlara vergiyi doğuran olay çerçevesinde vergi ve buna bağlı alacaklarla borçlu olmalıdır. Söz konusu alacağı tarh tebliğ tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekmektedir. Bu aşamalardan geçmeyen bir vergi alacağı

²⁸³ **Koban**, s. 111, 112; aynı yazara atfen karar için bkz: D.V.D.D.G.K. E. 2007/19, K: 2007/250, T: 11.07.2007 tarihli kararı: “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükellef ve vergi sorumlusu başlıklı 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Bu hükümlere göre, bir limited şirket ortağının ortaklık ilişkisinin devam ettiği vergilendirme dönemlerinde doğan ve şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi borcundan sermaye hissesi oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu sorumluluğun hisselerin satışı nedeniyle ortadan kaldırılamayacağı yasa gereğidir*”

tahsil edilebilir olmayacaktır. Talep edilen vergi alacağının tahsil edilebilir aşamaya geçmiş olması gerekmektedir²⁸⁴.

4.2.1.3. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınmaması

Yasalarda asli olarak belirtilen durum şudur ki, vergi ve bağlı alacaklarının asıl mükellef ve sorumlular tarafından ödenerek tahsil edilmesidir. Yasal düzenlemelerde belli edilen vakitlere rağmen vergi alacağı asıl borçludan tahsil edilemeyebilir. VUK 10. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, “*kanuni temsilcilerin, vergi ve vergiye bağlı alacaklar için sorumluluklarına gidilmesi bu alacakların şirketten kısmen ya da tamamen tahsil edilememesine bağlıdır*” hükmü mevcuttur²⁸⁵.

Bu hususla alakalı şirketten alınması gereken vergi ve bağlı alacakların şirketten alınmamasındaki süre ölçütüdür. Vergi dairesince bu alacakların tahsil edilemediğine yönelik aczi gösteren vesikalar alarak şartı yerine getirmesi gerekmektedir. Aciz vesikası için de dört t işlemi olarak adlandırılan “*tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil*” işlemlerinden ilk üçünün sırasında ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi alacaklısı tahakkuk eden vergi veya bağlı alacakları AATUHK m. 54 uyarınca tahsili gerektiren tüm yollara başvurması gerekmektedir. Yapılan tüm girişimlere karşılık, teminat gösterildi ise gösterilen teminatın yeterli olmaması²⁸⁶, takip neticesinde tüm hakların haczedilmesine karşılık alacağın tutarını tamamlayamaması²⁸⁷, faaliyetinin olmaması neticesi itibariyle de malvarlığına sahip

²⁸⁴ **Yaralı**, s. 197-203.

²⁸⁵ **Koban**, s. 61.

²⁸⁶ D.3.D. E: 1995/3181, K: 1995/4260, T: 19.12.1995: “*Haciz konulan mallarına alıcı çıkmayan, başkaca haczi kabil malvarlığı da bulunmayan şirketin vergi borcunun tahsilinin olanaksızlaşması sebebiyle, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceği hk.*” (**Koban**, s. 64).

²⁸⁷ D.3.D. E: 1987/1454, K: 1988/941, T: 23.03.1988: “*Ödeme gücüğü içerisine düşen ve alet ve malları haczedilerek satılan şirketten olan kamu alacağının tahsiline imkân kalmadığı hk.*” **Candan**, s. 96; **Koban**, s. 64.

olmaması²⁸⁸, iflası istenilmesine ya da tasfiye haline girdi ise rağmen sonuç alamamış olması hallerinde²⁸⁹ kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilecektir²⁹⁰.

4.2.1.4. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi

Kanuni temsilcilerin ödevleri TTK' nın yanı sıra ayrıntılı olarak VUK' ta da düzenlenmiştir. Birinci koşul olarak; "*Bildirimde bulunma ödevi, defter tutma ödevi, belge düzenine uyma ödevi, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi, beyanname verme ödevi*" gibi ödevleri bulunmaktadır. Yasal temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi halinde sorumluluğunun kusur esasına dayalı olarak düzenlenmiştir. VUK m.10' a göre sorumluluğun ikinci koşulu da vergi borcunun şirket malvarlığından tahsil edilememesinin sebebinin yasal temsilcinin yüklendiği görevini yapmamış olmasıdır. Bu koşula yönelik olarak VUK m.10' a göre; "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*" şeklindedir. Maddi ve şekli ödevlerin gerçekleştirilmesine karşın şirketin ödeme imkânının var olmaması nedeniyle tahsili mümkün değilse de yasal düzenleme açısından yasal

²⁸⁸ D.3.D. E: 1987/2189, K: 1987/2924, T: 24.12.1987: "*Dosyanın incelenmesinden toplam 25 milyon lira vergi borcu olan şirketin, bankalarda 1.500 TL'lik mevduatının bulunduğu, gayrimenkulü olmadığı; bu nedenle, vergi dairesinin takibinin sonuçsuz kaldığı hususlarının anlaşıldığı hk.*" **Candan**, s. 96; **Koban**, s. 64.

²⁸⁹ D.11.D. E: 1993/1993, K: 1996/1227, T: 22.03.1996: "*iflasına karar verilen şirketin iflas işlemi sürdürdüğüne (henüz iflas kapanmadığına), kamu alacağının şirketten tahsil olanağı kalmadığı hususu saptanmadığına ve şirketin iflas etmesi üzerine şirket adına çıkarılacak tebligatların iflâs idaresine yapılması gerektiğine göre, Vergi Mahkemesince kamu alacağının teminat altına alınması amacıyla şirkete ait vergi ve ceza borcundan dolayı şirket yönetim kurulu üyesi sıfatıyla davacı adına tesis edilen işlemin iptali gerekirken, yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir*" (**Koban**, s. 64).

²⁹⁰ **Koban**, s.64-66; **Yücel**, s. 65; **Deynekli**, s.144; **Barlass**, s. 71; D.3.D. E: 2008/923, K: 2009/2191, T: 22.06.2009: "*hacizli menkul ve gayrimenkul mallar paraya çevrilerek şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen karşılanması mümkünken bu yola başvurulmadan şirket malvarlığından tahsil imkânı bulunmadığı sonucuna ulaşılarak davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görülmediğinden dolayı ödeme emirlerinin iptaline karar verildi*" (**Koban**, s.66).

temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyecektir²⁹¹. İzmir Bölge İdare Mahkemesinin de yakın tarihli bir kararında yapılan tespit ise bu hususa yeni bir boyut kazandırmıştır. Söz konusu karara göre; “Anılan düzenleme uyarınca; kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için, hakkında takibat yapılacak olan kanuni temsilcinin yukarıda değinilen 10’ uncu maddede yazılı vergisel ödevi ne suretle ve ne zaman yerine getirmemiş olduğunun, yapılmadığı ileri sürülen vergisel ödev konusunda yetkili bulunup bulunmadığının ortaya konulması ve ancak bir sorumluluğun mevcudiyetinin tespiti halinde bu madde uyarınca takibe tabi tutulması gerekeceği açıktır”²⁹² şeklinde karar verilmekle birlikte bu kararın açıklanmasında farklı bir boyut kazandırılarak sadece vergisel ödev konusunda yetkili olduğunun yeterli olmadığı, ne zaman yerine getirmediği, yapılmayan vergisel ödevinde yetkili olup olmadığı, bu yetkiye istinaden sorumluluğunun da tespitinin gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle belli bir süreç öngörülerek bu sürecin tamamının gerçekleşmesi aranmıştır.

4.2.1.5. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinde Kusur

VUK’ un 10’ uncu maddesine göre “bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” hükmü mevcuttur. Vergi ödevleri maddi ve şekli olduğu ve içeriğinde birçok ödev ihtiva ettiği daha önce dile getirilmişti. Bu birçok ödevin ve görevin yerine getirilmesinde tek yetkili ve temsilci organ müdürlüktür. Müdürün bu hususlara riayet ederek basiretli bir tacir gibi ödevlerini zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak sadece ödevleri yerine getirmemesi müdüre kusur atfedileceği anlamına da gelmemektedir. Bu durumda ödevlerin yerine getirilmemesi halinde söz konusu vergi borcunun tahsil edilemediği de oluştuğunda müdürün kusurunun bulunmadığını yani bir diğer anlatımla kurtuluş beyyinesi getirmesi gerektiği önemi ortaya çıkmaktadır. Müdür basiretli tacir gibi davranmış olmasına karşın yine de şirketin vergi borçlarını ödeyemediği durumda

²⁹¹ Koban, s. 66, 67.

²⁹² İzmir BİM 2.V.D.D. E: 2019/510, K: 2019/587, T: 30/05/2019 Tarihli Kararı (UYAP).

müdür kurtuluş beyyinesi getirmiş ve borçtan da sorumlu olmayacaktır²⁹³. Bu hususta Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin bir kararında²⁹⁴; “213 sayılı Kanununun 10. Maddesinde şirketlerin kanuni temsilcileri için öngörülen sorumluluk kusur sorumluluğu olduğu ve vergi ödevlerinin yerine getirilmemesine bağlandığından, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ihtimalinin bulunduğu, vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği ve kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, vergi matrahının belirlenerek beyan edildiği beyan döneminde ve beyan üzerine veya re’sen ya da ikmalen yapılan tarhiyat sonucu tahakkuk eden verginin ödenmesi gereken vade tarihinde kanuni temsilci olanlar, vergi ile ilgili kanuni ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden asıl mükellef veya sorumlulardan alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu bulunmaktadır” şeklinde hüküm kurmuştur. Kusurun şekline yönelik genel değerlendirme yapıldığı ve kusurun dönemsellik aralığının belirlenmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu sebeple kusurun vergi ödevleri olarak gösterildiği, dönemlerinin ise vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesi, yasal defterlere kaydedilmesi, beyan edilmesi, tahakkuk eden verginin ödenmesi aşamalarında kusurun bulunmasının gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda 4 t aşaması olan tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil aşamalarından herhangi birinde yasal temsilcinin kusurunun bulunması halinde vergi alacağının ödenmemesi sorumluluk için yeterli kabul edilmektedir. Bu kararın belirliliği açısından, yakın tarihte verilmesi açısından ve BİM kararı olması açısından önem arz etmektedir. Ancak bir diğer açıdan bakıldığında Danıştay İDDK’ nın kararı ile de tam aksine yönelik bir kararın verildiği görülmektedir²⁹⁵.

4.2.1.6. Takibin Sonuçsuz Kalması

Limited şirketlerin vergi borcunu zamanında ödememesi nedeniyle tahsil aşamasına geçen vergi ve vergiye bağlı alacakların, şirkete ödeme emri yapılmış, itiraz edilmeden kesinleşmesi ya da itiraz edilmesine rağmen reddedilmesi ihtimallerinde, tahsil aşamasına geçen verginin şirket tarafından halen ödenmemesi,

²⁹³ Yaralı, s. 219-225.

²⁹⁴ Ankara BİM 3.V.D.D. E: 2018/201, K: 2019/112, T: 06/02/2019 Tarihli kararı (UYAP).

²⁹⁵ İlgili kararın değerlendirilmesi için bkz: dn. 278.

cebri icra takibatın sonucunda da sonuçsuz kalması ya da borca yeter miktarda mal veya hakkın elde edilememesi neticesinde takip sonuç kalmış olacaktır.

4.2.1.7. İlliyet Bağının Bulunması

Kanuni temsilcilerin ödevlerini ve tüm yükümlülükleri yerine getirmemesi ile kamu alacağının ödenmemesi arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Bir diğer anlatımla örnek vermek gerekirse, kanuni temsilci olan şirket müdürünün ödevlerinden olan belge düzenine uyma ödevini yerine getirmediği, buna göre belgelerin düzenli tutulmamasının kamu alacağı nezdinde esas teşkil etmesi ve kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi halinde şirket müdürünün şahsi malvarlığı ile sorumlu olması halidir. Ancak belge düzenine uyulmamasının kamu alacağına etki edip etmediğinin irdelenmesi ve etki etmediğinin kanıtlanması halinde ise şirket müdürünün sorumlu olmaması sonucunu çıkartacaktır. Bu nedenle sorumluluk şartları açısından illiyet bağlantısının yapılması zorunludur.

4.2.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Açısından Şartlar

4.2.2.1. Genel Olarak

Sorumlulukta iki farklı prensip göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki, her ne sebepten kaynaklanırsa kaynaklansın zararı, zarar gören üzerinden alarak adil biçimde zarar veren ile zarar gören arasında denkleştirmez. İkincisi ise zararı önlemektir. Bu iki husus da yönetim kurulunun yetki ve temsilinden kaynaklanan sorumluluğudur. Bu sorumluluk bazı hallerde bazı yönetim kurulu üyeleri açısından özel hukukta batıl olabilir. Örneğin, anonim şirketin zararına olacak şekilde bir kararın alınması esnasında, bir yönetim kurulu üyesinin muhalif kalması neticesinde şirketin zararının tüm yönetim kuruluna yöneltilmesi hakkaniyete de aykırı olacaktır. Ancak bu iç ilişkiyi ilgilendiren bir durum olup, esas sözleşmede ya da ayrıca bir mukavele ile imza altına alınabilir²⁹⁶. Bu iç ilişkide cereyan eden durum, dış ilişkinin tarafı olan ve vergi alacaklısı olan kurumları bağlamayacaktır. Yukarıdaki örnekteki halin vergi borcuna yönelik olan durumu için muhalif kalan

²⁹⁶ Akdağ Güney (Anonim Şirket Yönetim Kurulu), s. 165-167.

yönetim kurulu üyesi de kusuru nispetinde sorumlu olacaktır. Ancak VUK kusura dayanan sorumluluk biçimini benimsediğinden kusuru olmayan yönetim kurulu üyelerine veya kusurunun bulunmadığını kurtuluş beyyinesi ile ispat eden yönetim kurulu üyelerine şirketin ödeyemediği vergi borçlarından dolayı başvurulamayacaktır.

4.2.2.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

VUK hükümlerinin kapsamı, kanunun 1 ve 2. maddelerinde; “*gümrük ve tekel vergileri hariç olmak üzere genel bütçe, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı vergi resim ve zamlar*” olarak belirlenmiştir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine tabi olan gümrük vergileri VUK 10. maddesinin 2. Fıkrasının öngördüğü sorumluluğun kapsamı dışındadır. Dolayısıyla gümrük ve tekel vergileri için anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK 10. maddesinin 2. fıkrası kapsamında takibi söz konusu olamaz. Ayrıca, mevzubahis alacağın asıl borçlu olan anonim şirketten de tahsil edilebilir durumda olması gereklidir. Zamanaşımına uğramış veya başka sebeplerle sona ermiş ya da hiç doğmamış bir vergi alacağı için şirket tüzelkişiliği sorumlu tutulamayacağı gibi yönetim kurulu üyeleri de sorumlu tutulamaz²⁹⁷.

4.2.2.3. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınamaması

Anonim şirketin vergi veya vergiye bağlı borcunu zamanında ödememesi veya ödeyememesi nedeniyle tahsil aşamasına geçen vergi ve vergiye bağlı alacakların, şirkete ödeme emri yapılması ile cebri icraya başlamış olacaktır. Bu ödeme emrine itiraz edilmeden kesinleşmesi ya da itiraz edilmesine rağmen reddedilmesi durumunda ödeme emri kesinleşecektir. Ödeme emri kesinleşmesi akabinde tahsil aşamasına geçecektir. Verginin şirket tarafından tahsil aşamasında da ödenmemesi halinde ve cebri icraya fiilen geçilecektir. Haczin yapılması ile borca yeter miktarda menkul, gayrimenkul, mal veya hakkın elde edilememesi neticesinde

²⁹⁷ Silahşör, s. 74; Yaralı, s. 198.

takip sonuç kalmış olacaktır. Bu durumda vergi veya vergiye bağılı alacakların şirket bünyesinde alınamaması gerçekleşmiş olacaktır. Anonim şirket açısından kat'ı ya da geçici aciz belgesinin alınıp alınmaması şart değildir.

4.2.2.4. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi

VUK 10. Maddesinin düzenlemesine göre, tüzelkişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olması durumunda bunlara düşen ödevler yasal temsilcileri başka ifadeyle vergi sorumluları tarafından yerine getirilir. Anonim şirkette yönetim kurulu veya Murahhas Müdürler şirkete ilişkin vergi ödevlerini yerine getirmekle görevlidirler, zira yönetim ve temsil yetkisini kullanarak şirket işlerini yürütmek işi bu kişilere aittir. Vergi borcunun mükellef adına vergi dairesine ödenmesi gibi maddi ödevler ile VUK 157 ila 257. maddelerde düzenlendiği üzere; “*bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, beyanname verme*” gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesinden yönetim kurulu sorumludur. Kamu alacaklısının vergi alacağını mükelleften zamanında ve eksiksiz alabilmesi vergi ödevlisinin (sorumlusunun) bu ödevleri doğru yerine getirmesiyle mümkün olduğundan bu ödevlerin yerine getirilmemesi ilgili kişinin sorumluluğunu doğuracaktır. VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi durumunda olan yönetim kurulu üyelerinin şirkete ait vergi ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle mükellef veya vergi sorumlusu şirketten alınamayan vergi veya bağılı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyelerinin malvarlıklarından alınır. VUK 10. maddesinin 2. fıkrasından kaynaklanan bir sorumluluğun söz konusu olması, şirketçe ödenmemiş ve tahsil dairesince de şirketten tahsil edilememiş borca ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması durumunda mümkündür. Sorumlu tutulacak kişi bizzat yöneticiliği döneminde sorumluluk doğuran eylemi gerçekleştiren kişi olmalıdır. Yönetici değişiklikleri durumunda, tahsil edilememiş vergi alacağından hangi yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olacağı bu kıstaslarla tespit edilir²⁹⁸. Bir yargı kararında ise; “*ödeme emri içeriği ve cezaların ait olduğu takvim yıllarında şirket yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte vergisel ödevlerle ilgili olarak kendisine şirketi temsile yönelik yetki verilmediği anlaşılan davacı adına, şirketin ödenmeyen borçlarının tahsili amacıyla*

²⁹⁸ Silahşör, s. 74, 75.

213 Sayılı VUK nun 10. maddesi uyarınca tanzim ve tebliğ edilen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır”²⁹⁹ şeklinde karar verilerek sorumluluk özetlenmeye çalışılmıştır. Bu hususta özellikle yargının bu haliyle kararının etkileşiminin bu hususlarda farklı tasarımlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu durumda yönetim kurulu üyesi olmak başlı başına yasal temsilci sıfatı olunmadığı, vergisel ödevlerle ilgili bir temsilin var olması gerektiği, böyle bir yetkinin olmaması başlı başına sorumluluğu kaldıran bir husus olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle VUK m. 10 kapsamında sorumluluğun bulunması vergisel ödevlerde özellikli yetkinin bulunmasına bağlıdır.

Şirketten tahsil edilememiş vergi ve vergiye bağlı alacaklar önceki yöneticinin kanuni temsilci olduğu dönemde doğmuş veya ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olsa bile, sorumluluğun tespitinde önemli olan husus, ödevlerin hangi yönetici döneminde yerine getirilmediğidir. Bundan başka, sorumluluğa yol açacak vergi ödevlerinin kanunda öngörülmüş olması da gereklidir, verginin tahsilini olumsuz etkilese dahi kanunda öngörülmemiş bir ödevin yerine getirilmemiş olması sorumluluk doğurmaz³⁰⁰. Bu düşünceye ek olarak Danıştay’ ın bir kararında; “4911 sayılı Kanun uyarınca ait olduğu ay sonundan itibaren yirmi beş gün içinde ilgili hesaba yatırılması gerektiği, dolayısıyla anılan borca ilişkin yükümlülüğünün davacının temsil ve ilzama yetkili olduğu dönemlerde de mevcut olduğu anlaşılmaktadır. ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için verilen son sürenin borcun doğduğu tarih olarak değerlendirilemeyeceğinden, anonim şirketin yönetim kurulu üyeleri Kanun’ un yüklediği görevleri yerine getirmemeleri halinde müteselsilen sorumlu olduklarından, davacının yalnızca anılan tarihte (9/2007)

²⁹⁹ İzmir BİM 2.V.D.D. E: 2019/510, K: 2019/587, T: 30/05/2019 Tarihli Kararı (UYAP).

³⁰⁰ **Silahşör**, s. 74, 75; **Yaralı**, s. 219; Konuyla ilgili bir kararında Bkz. D.9.D. E: 2010/2642, K: 2013/4854 sayılı kararı; “Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.4.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesiyle ve daha sonrasında da 4811 sayılı Yasa’dan yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır” ayrıca bkz. D.9.D. E: 2009/588, K: 2012/3021, kararlar için **Silahşör**, s. 75, dn. 24.

temsil ve ilzama yetkili olmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı”³⁰¹ şeklinde bozma kararı verilmiştir. Söz konusu bozmanın anlamı ise yükümlülüğün bitiş noktasının tek başına borcun doğduğu tarih olarak nitelendirilemeyeceğidir. Kanun tarafından yüklenen yükümlülüğünün ihlali halinde müteselsilen sorumluluk başlayacaktır. Söz konusu kararla yetkili ve temsilci olan yönetim kurulu üyesinin yetkisinin bittikten sonra söz konusu ödevin yapılmasına imkân tanınan son sürenin de sorumluluk kapsamında olduğu belirtilmektedir. Örnek vermek gerekirse, KDV 01 Ağustos ila 31 Ağustos ayında yapılan işlemlerin faturalarının kesilmesi ile KDV doğmaktadır. Bu doğan KDV’ nin ise vergi dairesine beyanı ve ödeme süreleri ise 01 Eylül ila 26 Eylül 2019 arasındadır. Yani Ağustos ayında doğan verginin beyan ve ödemesi ise Eylül ayında belli günlerde yapılmaktadır. Yukarıda verilen Danıştay kararına göre 1 Ağustosta kesilen fatura anında yetkili olan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bu verginin beyanı ve ödenmesi dâhil olmak üzere 26 Eylül’ e devam etmektedir. 2 Ağustosta herhangi bir nedenle yetki ve temsilinden ayrılması bu hususu etkilememektedir.

4.2.2.5. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinde Kusur

VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ödevlisinin, üzerine düşen vergisel ödevleri kusurlu davranarak yerine getirmemesi onun için bir kamu alacağı sorumluluğu teşkil eder. Kusurun niteliğinin ne olması gerektiği ise tartışılması gereken bir konudur. Kasıt içeren icrai veya ihmali davranışlar sorumluluk doğuracakken kasıttan uzak taksirli davranışların sorumluluğa etkisi belirsizdir. VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının kapsamında bir sorumluluğun öne sürülebilmesi için vergi ödevlisine her hâlükârda kusur isnat edilebiliyor olması lazımdır. Bu doğrultuda vergi ödevlisinin verginin ödenmemesinde bizzat kusurlu bulunması gerekir. Tahsil imkânsızlığına ilişkin mücbir sebeplerin varlığı halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundan söz edilemez. Ayrıca, şirket yönetimindeki iş bölümü nedeniyle vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli kılınmış yönetim kurulu üyesi, murahhas müdür veya murahhas üye dışındaki yönetim kurulunun da sorumluluğu söz konusu olmaz. Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK kapsamındaki kamu alacağı sorumluluğu da salt “*kusura dayalı haksız fiil*

³⁰¹ D.10.D. E: 2015/187, K: 2019/1533, T: 26/02/2019 Tarihli Kararı.

sorumluluğu” olarak görülemez. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası ile öngörülen kusur sorumluluğunun vergi hukukuna özgü bir kavram olan vergi sorumluluğu kurumu göz önüne alınarak yorumlanması icap etmektedir. Yönetim kurulu üyelerine TTK ve VUK hükümleriyle yüklenen sorumluluk haksız fiil sorumluluğuyla özen sorumluluğunun özelliklerini birlikte taşımaktadır³⁰².

4.2.2.6. Takibin Sonuçsuz Kalması

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin vergi ve vergiye bağlı alacaklardan sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellef olan şirketin vergi ve vergiye bağlı borçlarından takibinin sonuçsuz kalması, başka deyişle, kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilememiş olması lazımdır. Bu doğrultuda şirketin mevcut mal varlığının borcu karşılayıp karşılamadığının tahsil dairesi tarafından mutlaka ortaya konulması gerekir³⁰³. AATUHK’un tahsil imkânsızlığına ilişkin hükmüne nazaran VUK 10. maddesinin 2. fıkrasında ifade edilen takibin sonuçsuz kalması hali daha dar kapsamlıdır. Zira VUK 10. maddesinin 2. fıkrasındaki sonuçsuz kalmadan anlaşılması gereken mevcut bir vergi borcunun cebri icra yoluyla asıl mükelleften tahsil edilememesidir. AATUHK’ta yer alan, idareye alacağının “*tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” durumunda da kanuni temsilciyi takip etme imkânı veren yetkinin, vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından kullanılması mümkün değildir. Vergi borcunun şirketten ne zaman ve hangi hallerde tahsil edilememiş olacağı konusu ayrı bir sorundur. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası kapsamındaki sorumluluğa dayanarak şirket kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerine ödeme emri düzenlenebilmesi için asıl borçlu olan şirket hakkında bütün takip yollarının kullanılması ve tüketilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki idari uygulamalar yargı

³⁰² **Silahşör**, s. 75; **Candan** (2006), s. 115.

³⁰³ Konuyla ilgili bir Danıştay kararına göre, D.9.D. E: 2005/5205, K: 2006/3461: “*Dosyanın incelenmesinden, adı geçen şirketin fabrika binası ve müstemilatı bulunduğu ve bir kısım menkulünde şirketin vergi borcuna karşılık teminat gösterildiğinin anlaşıldığı halde, davalı idarece bunların satılarak paraya çevrilmesi suretiyle vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı hususu ortaya konulmaksızın, vergi borcunun şirketten tahsil imkânı kalmadığından bahisle doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde 213 sayılı Kanununun 10. maddesine uyarlık bulunmadığı*” şeklinde hüküm kurulmuştur (**Silahşör**, s. 75, dn.27).

yerleri tarafından kabul görmemektedir³⁰⁴. Takip yolları tüketilip şirketin kesin olarak “aciz halinde” olduğu belirlenmelidir. Aciz halinin tespiti için “aciz vesikasının” gerekip gerekmediği noktasında ise farklı görüşler ve yargı kararları bulunmaktadır. Danıştay’ın farklı yönde ve çelişen kararları da olmakla birlikte, ağırlıklı olarak, kanuni temsilcinin veya ortağın takibi için aciz vesikasının gerekmediğini söyleyen kararları vardır³⁰⁵.

Yargıtay ise, çoğu zaman, tahsil imkânsızlığının gerçekleşmesi için aciz vesikasının bulunması gerektiği yönünde karar vermektedir³⁰⁶. Bununla birlikte, takibin bütün aşamalarıyla sonuçlandırılması zorunluluğu hem mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından birtakım olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Bazı durumlarda takibin sonuçsuz kalacağı açıkça belli olmasına rağmen takibin sonuna kadar sürdürülmesi gerekmektedir. Bu durumda yönetim kurulu üyeleri gereksiz yere gecikme zammı ödemek durumunda kalmaktadır. İdare de alacağına geç kavuşarak zarara uğramaktadır. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası doğrultusunda şirketin ödenmeyen VUK kapsamındaki vergi, ceza ve bunlara bağlı borçlarını şahsi malvarlığından ödeyen yönetim kurulu üyeleri ödemiş oldukları vergi için asıl borçlu

³⁰⁴ Bkz. D.9.D. E: 2010/9101, K: 2012/4583: “*Vergi borcu bulunan şirket hakkında amme alacağının tahsilini sağlamak amacıyla tüm takip yolları tüketilmeden davacının kanuni temsilci olduğundan bahisle sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir*” (Silahşör, s. 76, dn.29).

³⁰⁵ Bkz. D.V.D.D.K. E: 2010/746, K: 2012/325: “*6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanununun 75’inci maddesinde, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcu karşılamadığı takdirde borçlunun aciz halinde sayılacağı kurala bağlanmıştır. 6183 sayılı yasada öngörülen tahsil ve takip yolları tüketilmesine karşın kamu alacağının tahsil imkânının kalmadığının tespiti halinde, aynı yasanın 75’inci maddesine göre borçlu aciz halinde sayılacağından, aciz halinin kurucu unsuru olmayıp sadece aciz halini gösteren aciz fişinin düzenlenmemiş olması, kamu alacağından kanuni temsilcinin kişisel varlığıyla sorumlu tutulmasına engel oluşturmamaktadır*” (Silahşör, s. 76, dn.31).

³⁰⁶ Bkz. Y.11.H.D. E: 2011/4753, K: 2011/7389: “*vergi borcunun temsilciden istenebilmesi için öncelikle temsil edilen tüzel kişiden talep edilmesi ve bu tüzel kişinin ödeme kabiliyetinin olmadığını gösteren ‘aciz vesikasının’ düzenlenmiş olması gereklidir*” (Silahşör, s. 76, dn. 32); Tahsil imkânsızlığının gerçekleşmesi için borcun bir aciz vesikasına bağlanmış olması gerektiği yolundaki görüş için ayrıca bkz. **Karayalçın** (Şirketler Hukuku), s. 380; **Ayhan**, s. 68.

olan anonim şirkete rücu edebileceklerdir. VUK 10. maddesinin 3. fıkrasının açık lafzı gereği, yönetim kurulu üyelerinin rücu hakkı sadece vergi aslına ilişkindir; vergi cezaları ve gecikme zammı, gecikme faizi gibi bağlı alacaklar için anonim şirkete rücu edilemez³⁰⁷.

4.2.2.7. İlliyet Bağının Bulunması

Kusur sorumluluğunun da bir gereği olarak takibin sonuçsuz kalması (netice) ile vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması (sebeup) arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin kusurlu bir davranışla yerine getirmedikleri vergi ödevlerinin kamu alacağının şirketten tahsil edilememesine neden olması gerekmektedir. Anonim şirket kanuni temsilcisinin şahsen takibi kanuni temsilcinin kusurlu fiilleriyle yerine getirmedeği ödevlerinden doğan vergiye bağlı alacaklar için de mümkün olabilir³⁰⁸.

³⁰⁷ **Yaralı**, s. 190; **Barlass**, s. 90; **Silahşör**, s. 76.

³⁰⁸ İlliyet bağı ile ilgili bkz: **Eren** Fikret, Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Ankara 1975, s. 35 “*Kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumlu tutulabilmesi için) vergi ödevinin varlığı, tahsil imkânsızlığı ve yerine getirilmeyen ödevle bu olanaksızlık arasında nedensellik ilişkisi bulunması da gerekir*”; **Kayır**, s. 459; **Silahşör**, s. 76, 77; İlliyet bağının ne ile ne arasında kurulacağı hususu da önem arz etmektedir. Danıştay bazı kararlarında tahsili gereken vergi borcuyla ödevlerin yerine getirilmemesi arasında da illiyet bağı aramıştır. Başka deyişle, söz konusu kamu borcu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden doğmuş olmalıdır. Bkz. D9D, E: 2008/1621, K: 2009/5105 sayılı kararı (**Silahşör**, s. 77).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN SONA ERMESİ, RÜCU HAKKI VE HAKLARINDA TAKİP USULÜ

5.1. SORUMLULUĞUN SONA ERMESİ

5.1.1. Sorumluluğun Fiilen Sona Ermesi

5.1.1.1. Görevde Alma (Azil)

Görevden alma olarak TTK' da düzenlenen azil, sorumluluğu sona erdiren nedenlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Şirket ana sözleşmesi kapsamına atanan yönetim kurulu üyeleri ve müdür dahil olmak üzere her iki temsilci grubu da genel kurulun kararı ile görevden alınabilecek organlardır. Genel Kurulun yönetim kurulu üyesi veya müdürü görevden alabilmesi için kural olarak gündeme bağlı olması ilkesi çerçevesinde TTK m. 413' e göre gündemde yer alması gerekmektedir. Ancak TTK' nın 364' e göre; *“Yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir”* hükmü mevcuttur. Bu durumda özellikle olan hal ise, haklı bir sebebin varlığı olarak hüküm altına alınmıştır³⁰⁹. Müdürlerin de görevden alınması ile ilgili tek yetkili organ TTK m. 616/1-b' ye göre genel kuruldur. TTK m. 630' a göre de; *“Genel kurul, müdürü veya müdürleri görevden alabilir, yönetim hakkını ve temsil yetkisini sınırlayabilir”* hükmü uyarınca temsil yetkisi sınırlanabilecektir. Bunun istisnası ise aynı maddenin devam eden fıkrasında her ortak mahkemeden müdürün görevden alınmasını talep hakkı oluşturmaktadır.

Genel kurulun kararı sonrasında görevden el çektirilen yönetim kurulu üyeleri ve limited şirket müdürün sorumluluğu genel kurul kararı anına kadar olacaktır. Genel kurul kararından sonra yetkileri sona eren kanuni temsilcilerin yetkilerinin sona ermesi ile birlikte hem temsil vasfını yitirmiş olacaklar hem de sorumluluğun zaman yönünden sınırına erişmiş olacaktır.

³⁰⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu (Ortaklıklar-I), s. 442, 443.

5.1.1.2. İstifa

İstifa yönetim kurulu üyesi ve müdür açısından tek yanlı bozucu etki doğuran ve yenilik doğurucu hakkı kullanılması olarak tanımlanmaktadır. İstifa beyanı iç ilişkiyi ilgilendiren durumda beyanın şirkete ulaşmasıyla sonuç doğuracaktır. Tek kişilik yönetim kurulunda da TTK m. 359/2 ve 5' inci fıkraları kapsamında göreve seçilen özel hukuk ya da kamu tüzel kişileri de bu görevden istifa yoluyla çekilebileceklerdir. Yönetim kurulu görevi zorunlu bir görev de değildir³¹⁰. İstifa eden yönetim kurulu veya limited şirket müdürü durumunu ticaret siciline tescil ettirilmemiş olması da düşünülmesi gereken durumlardandır. Böyle bir durumda istifa etmiş yönetim kurulu üyesinin şirketin ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulmaya devam edilmesi, Kanunun amacına uygun bir sonuç da olmayacaktır. Danıştay VDDG Kurul bir kararında “*Yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üye, ayrılma durumu ticaret siciline tescil ve ilan edilmemiş olsa bile, Vergi Usul Kanununun 10. maddesi gereğince şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulamaz*” hükmü mevcuttur³¹¹. Söz konusu hükümden anlaşılan ticaret tescil edilmese dahi istifa eyleminin vergisel sorumluluğu kaldırdığı yönündedir³¹².

5.1.1.3. Seçilme Yeteneğini Kaybetme

Seçilme yeteneğine sahip bulunmayan müdür ve yönetim kurulu için bu sıfatı kazanamayacaklardır. Göreve geldikten sonra bu dönem içerisinde seçilme yeteneğine engel değişimler üyeliğin ve müdürlüğün düşmesine sebebiyet verecektir. TTK 363' üncü maddeye göre, “*334 üncü madde hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve*

³¹⁰ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 443, 444.

³¹¹ D.V.D.D.G.K. T: 02.10.1997 tarih ve E: 1995/203, K: 1997/128 sayılı karardır. Benzer karar: D.9.D. T: 08.10.1997 tarih ve E: 1996/5096, K: 1997/2957 sayılı kararı ayrıntılı bilgi için bkz: **Taştan**, s. 7; Danıştay Dergisi, S. 94, Y. 1998, s. 163; **Kızılot Şükrü**, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler IV, Ankara 1998, s. 590.

³¹² **Taştan**, s. 7.

onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlar” hükmü mevcuttur. Bu durum yönetim kurulu üyeleri açısından geçerlidir³¹³. Seçilme yeterliliğini kaybeden yönetim kurulu üyesi ve limited şirket müdürün temsil yetkisi de aynı şekilde ortadan kalkmaktadır. Temsil yetkisi kalkan bir kişinin aynı zamanda tüzel kişilikte kanuni temsilci vasfı da ortadan kalkmaktadır. Kanuni temsilci vasfının kalkması anında hem yönetim kurulu üyelerinin hem de müdürün sorumluluğu sona erecektir. Sorumlu olduğu ve olacağı zaman aralığı ise kanuni temsil ehliyetinin var olduğu ve kanuni temsilci olarak yetkilendirildiği zaman aralığında olacaktır.

5.1.1.4. Görevin Sona Ermesi

Görev süresi başlıklı TTK’ nın 362’ nci maddesinin birinci fıkrasına göre; *“Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa, aynı kişi yeniden seçilebilir”*. Azami görev süresi ise üç yıl olarak belirlenmiştir. Bu sürenin bitiminden sonra ise esas sözleşmede hüküm yoksa aynı kişi yeniden seçilebilecek olup aynı fıkra kapsamında yer almaktadır. Bu durumda bir kişinin yönetim kurulu üyesi seçilmesinde bir sınırlama olmayıp, görev süresinde ise üç yıl olarak belirlenmiştir. Yönetim kurulu üyesinin seçilmesinden itibaren üç yıl sonra görevi sona erecektir. Üç yıl sonra görevin sona ermesi ve genel kurulda başka kimsenin seçilmesi durumunda yönetim kurulu üyesinin kamu alacakları nezdinde sorumluluğu sona erecektir. Kamu alacakları bakımından sorumluluğun sona ermesi için üç yılın geçmesi yeterli kabul edilmemektedir.

5.1.2. Sorumluluğun Zamanaşımı Yoluyla Sona Ermesi

5.1.2.1. Genel Olarak

Vergi ödemekle yükümlü olan kişilere sınırlı ya da sınırsız sorumlulukla yüklenmektedir. Ancak vergi hukukunda sorumluluk sınırlı veya sınırsız olarak iki

³¹³ **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu** (Ortaklıklar-I), s. 444; istifa ederek yetkisi sona eren kanuni temsilci temsilci olarak dava açamayacaktır. Ancak sırf bu nedenle davanın reddedilemeyeceği ve açılan davada dilekçe ret kararı verilerek tüzel kişiliğin temsile yetkili olanların davayı yenilemesine imkân verilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararı için bkz: D.3.D. E: 1997/2034, K: 1998/2775, T: 01.07.1998 Tarihli Kararı (**Kızılot/Kızılot**, s. 759, dn. 1658).

farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Sınırlı veya sınırsız ayrımı belli zamanlar arası veya şirket koyulan sermaye hissesi kadar olabilmektedir. Vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellef tahakkuk eden verginin tamamından sorumludur. Bu sorumluluğun ise zaman yönünden bir süreye bağlı olarak talep etme hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle zamanaşımına uğrayan bir vergi alacağı mükellef veya vergi sorumlusundan talep edilememektedir. Zamanaşımını kesen istisnai nedenler hariç tutulmaktadır. Zaman açısından değerlendirme yasal temsilciler açısından farklı değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Yasal temsilciler açısından vergi borcunun doğumunun ve tahsilinin zamanaşımını içerisinde talep edilememe hali yanında yasal temsilci sıfatının başlama ve bitiş zamanları da dikkate alınmaktadır. Bu nedenle ödevlerin yerine getirilmemesi ön şartıyla verginin tahsil edilebilir anında yasal temsilcinin görevli ve yetkili olması gerekmektedir. Görevde olmayan ve yetkili olmayan yasal temsilci ödenmeyen vergi borçlarından da sorumluluğu doğmayacaktır³¹⁴.

Vergi sorumluluğu, “*vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğar ve vergi alacağının ödeme, takas, terkin ve zamanaşımı gibi nedenlerle ortadan kalkması*” ile sona ermektedir³¹⁵. VUK ve AATUHK’ da ayrı ayrı zamanaşımı hükümleri mevcuttur. VUK m.114 vd. AATUHK m.102 vd maddelerinde zamanaşımı hükümleri yer almıştır. Hem VUK nezdinde hem de AATUHK nezdindeki zamanaşımı hükümlerinin birbiri ile farklı düzenlemeleri yer aldığından ayrı ayrı anlatılacaktır.

5.1.2.2. Zamanaşımı

5.1.2.2.1. Tahakkuk Zamanaşımı

Genel olarak tahakkuk eden bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erecektir. Ödeme, “*vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesi*” olarak tanımlanmaktadır. Ödemenin dışında vergi borcunu sona

³¹⁴ **Gerçek** (2005), s. 183, 184; **Karayağın** Yaşar, “*Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*”, Yaklaşım, Y. 2, S. 15, Mart 1994, s. 7; konu ile ilgili Danıştay kararları için; D.3.D. E: 1984/1488, K: 1985/848, T: 19.03.1985 (Danıştay Dergisi, S. 60-61, s. 189); D.9.D. E: 1994/1114, K: 1994/3639, T: 27.08.1994 (**Candan** (1998), s. 118).

³¹⁵ **Koban**, s. 2; **Saban**, s. 92.

erdirecek en önemli sebeplerden biri de tahakkuk zamanaşımıdır. Bu nedenle vergi alacaklısı idare, yasaların belirlemiş olduğu süreler içerisinde vergi tahakkuk ettirilmediği takdirde, artık alacağını talep etme hakkından mahrum kalacaktır. Kurumların vergi alma yetkilerinin zamanaşımı ile sınırlandırılma durumu ile süresiz şekilde askıda kalmasını önleme vazifesi de bulunmaktadır³¹⁶.

Tahakkuk zamanaşımı tarh zamanaşımı olarak da bilinmektedir. Tahakkuk zamanaşımı VUK' ta düzenlendiğinden dolayı vergi ve vergiye bağlı alacaklar için geçerli olacaktır. Bilindiği üzere AATUHK' ya göre genel zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. VUK' un 114' üncü maddesine göre; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” hükmü uyarınca zamanaşımı sınırı belirlenmiştir.

Kamu alacaklarında genel kural alacağın tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçmesidir. Bu aşamalarda tarh, tebliğ ve tahakkuk genelde aynı anda oluşurken tahsil farklı zamanda olduğundan onun için zamanaşımı başlangıcı ve bitiş süreleri farklılaşmaktadır. Tahakkuk zamanaşımının isminin tahakkuk olması da aşamasının son kısmını oluşturmasından dolayıdır. Diğer ismi de tarh zamanaşımıdır. Zira vergi ve vergiye bağlı alacaklar için verginin doğumu tarh işlemi ile olmaktadır. Tarh, tebliğ ve tahakkuk verginin doğumu için olması gerekli üç işlemi ifade etmektedir. AATUHK' taki gibi kamu alacağının daha önceden belli olup vade koyulması söz konusu olmadığından, doğum ve tahsil iki büyük aşamayı oluşturmaktadır. Kamu alacakları ise daha önceden ödeneceği belli olan veya ödeme ve vade aynı anda teşekkül ettiğinden ayrıca bir zamanaşımı açısından tarh ve tahakkuk aşamaları bulunmamaktadır.

5.1.2.2.2. Tahsil Zamanaşımı

Kamu alacağının doğmasından tahsiline kadar geçen süreçte 4T kuralı olarak bahsi geçen Tarh Tebliğ Tahakkuk ve Tahsil aşamalarında ayrı ayrı zamanaşımı uygulanmaktadır. Bu zamanaşımından en önemlisi ise tahsil

³¹⁶ **Yücel** Mehmet, *Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler*, Mali Çözüm Dergisi, S. 97, Y. 2010, s. 247-251.

aşamasına gelmiş bir kamu alacağının tahsil edilmezden evvel zamanaşımına uğrayarak kendiliğinden ortadan kalkmasıdır.

6183 Sayılı AATUHK' nın Tahsil zamanaşımı başlıklı 102' nci maddesine göre; *“Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur”* hükmü mevcut olmakla açık şekilde zamanaşımının sınırları çizilmeye çalışılmıştır. Kamu alacağı nedeniyle de ikinci fıkrasında zamanaşımından sonra yapılan ödemelerin kabul edileceği belirtilmiştir. Para cezalarına yönelik yukarıdaki kısımlarda yapılan açıklamalarda ceza kanunlarının yetkili olduğu belirtilmiş iken bu yasal düzenlemede de o hükmü destekler nitelikte özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı yasanın 103' üncü maddesinde ise tahsil zamanaşımının hangi hallerde kesileceğine yönelik tadadi şekilde sayılmıştır. Bunlar ise; *“Ödeme, Haciz tatbiki, Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, Ödeme emri tebliği, Mal bildirimini, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, Yukardaki 5 sırada gösterilen muamelelerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması, İhtilaflı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi, Amme alacağının teminata bağlanması, Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi, İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi, Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması”* şeklinde yasal düzenlemede gösterilmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise *“Kesilmenin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade günününün rasladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rasladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Aynı yasanın 104' üncü maddesine göre de; “*Borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder*” hükmü ile de yine tadadi şekilde sayılan üç halde zamanaşımının işlemeyeceği belirtilmiştir. İşlememesine sebep olan durumun ortadan kalkmasından sonra ise hemen bir sonraki gün zamanaşımının başlayacağı belirtilmiştir.

VUK' un 113' üncü maddesine göre ise; “*Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*” hükmü yer almaktadır. AATUHK zamanaşımı düzenlemesinde ‘*amme alacağı ... tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar*’ ifadesi var iken VUK’ ta ise zamanaşımının tanımı yapılarak ‘*süre geçmesiyle vergi alacağının kalkmasıdır*’ ifadesi mevcuttur. VUK düzenlemesi vergi alacaklarına odaklı bir yaklaşım tarzı sergilediği bu husustan da anlaşılmaktadır. Zira AATUHK genel usul kanunu prensibi olmasından dolayı tahsil zamanaşımını da düzenlemede yer vermiştir. VUK’ ta ise tahsil zamanaşımına yönelik özel bir madde yer almamaktadır. Ancak VUK yukarıdaki gibi genel zamanaşımı yanında VUK m. 126 düzeltme zamanaşımı, m.15 ve m.138’ de geçen inceleme zamanında belirtilen tarh zamanaşımı, m.374 ceza kesmede zamanaşımı olmak üzere birçok zamanaşımı düzenlemesi mevcuttur.

5510 sayılı SSGSSK’nun 88. Maddesinde yer alan kurumun prim alacağı, eğitime katkı payı, özel iletişim vergisi ve idari para cezası gibi alacakları açısından söz konusu olmaktadır. Kurumun özel hukuktan kaynaklanan alacakları 88. madde kapsamına alınarak üstün ve ayrıcalıklı şartlar dâhilinde talep edilememektedir. Bu kanun kapsamında talep edilen alacağın hiç doğmamış olması veya herhangi bir sebeple sona ermiş olması alacağın işveren şirketten tahsiline engel olacağı gibi üst düzey yöneticiden talep ve takip edilmesine de engeldir. 5510 sayılı Kanununun 93. maddesinin 2. fıkrası uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu’nun alacakları için zamanaşımı süresi 10 yıldır ve bu süre içinde tahsil edilemeyen alacaklar üst düzey yöneticiden de talep edilemeyecektir³¹⁷. SSGSSK kapsamında zamanaşımı süresi

³¹⁷ Silahşör, s. 77.

AATUHK' ya göre farklıdır ve 10 yıl olarak öngörülmüştür. Bu hususta AATUHK kapsamında 5 yıl olan tahsil zamanaşımı genişletilmiştir. SSGSSK 88' inci maddesinin 16'ncı fıkrasında; *“Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanununun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanununun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır”* hükmü yer almakla, AATUHK m.102 hariç tutulması nedeniyle sigorta prim alacakları bakımından SSGSSK m.93 uyarınca 10 yıllık zamanaşımı uygulanacaktır.

5.1.2.3. Zamanaşımının Başlangıç Ve Bitiş Sınırı

Tahsil zamanaşımı *“kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlar ve bu takvim yılından itibaren 5 yıl sonraya tekabül eden takvim yılının son gününe kadar zamanaşımı süreci”* devam etmektedir. Son takvim yılının son gününde de tahsil edilmezse söz konusu kamu alacağı zamanaşımına uğrar. Uygulamada ise kamu alacağının alacaklı tarafı olan idare, genelde zamanaşımına uğrayacak kamu alacaklarını sürenin son zamanına doğru tebliğat yaparak zamanaşımı içerisinde mükellefe ödeme çağrısında bulunmaya çalışmaktadır. Bu gelen ödeme emri ve ihbarnamelere karşı da mükellef tarafından dava açılması halinde de zamanaşımı kesilmektedir.

Tahakkuk zamanaşımı ise, *“vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler”* zamanaşımına uğrayacaktır. Bu zamanaşımında başlangıç ise vergi alacağının doğduğu takvim yılı olarak kabul edilmiştir. Tahsil zamanaşımında ise kamu alacağının vadesi baz alınmıştır. Bitiş zamanı ise vergi alacağının doğduğu zamanki takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beşinci yılbaşından zamanaşımı gerçekleşmiş olacaktır.

5.1.2.4. Sorumluluğun Zamanaşımı Bakımından Başlangıç Ve Bitiş Sınırı

Zamanaşımının başlangıç ve bitiş zamanları sorumluluğun sınırını tayin ettiğinden kamu alacakları bakımından önem arz etmektedir. Tahsil zamanaşımının

var olduğu durumlarda yasal temsilcinin de sorumluluğu söz konusu olamayacaktır³¹⁸. Tahsil zamanaşımı süresince ise AATUHK' nın 76' ncı maddesine göre “*Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder*” hükmü gereğince borçlunun her zaman takibinin yapılacağı ve e-haciz yöntemi ile herhangi bir duruma gerek kalmaksızın el koyma yetkisi verilmiştir. Bu sebeple zamanaşımının sürecinin başlangıcı ve bitişi önem arz etmektedir³¹⁹. Diğer yandan AATUHK' nın 102' nci maddesi ile VUK' un 114' üncü maddesi kapsamında düzenlenmiş olan zamanaşımı süreleri var olması nedeniyle mükellef ve vergi sorumlusu için de geçerli olmaktadır³²⁰.

5.2. RÜCU HAKKI

5.2.1. Şirkete Rücu

Rücu kelimesinin sözlük anlamı, “*bir ödemede bulunan kimsenin, yaptığı bu ödemeyi, kısmen veya tamamen, yapması gereken diğer kişilerden istemesidir*”³²¹. VUK' un 10' uncu maddenin üçüncü fıkrasında “*Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler*” hüküm altına alınmıştır. Bir diğer anlamda tüzel kişi temsilcilerinin, tüzel kişinin vergi yükü için sorumlu tutulmaları söz konusu olmaktadır. Bunun dışında, kanuni temsilcinin, varsa diğer kanuni temsilcilere rücu etme hakkı bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir³²².

VUK' un 10' uncu maddenin üçüncü fıkrasına göre, kanuni temsilciye rücu etme hakkı tanınmıştır. VUK' un 8' inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre de, “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmünün değerlendirilmesi ile “*mükellef*” kelimesinin vergi sorumlusunu da kapsadığı

³¹⁸ Gerçek (2005), s. 179; Karayalçın (Vergi Hukuku), s. 6.

³¹⁹ Gerçek (2005), s. 180; Ünlü, s. 704.

³²⁰ Gerçek (2005), s. 166; Çağan Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975, s. 124.

³²¹ Yılmaz (Ejder), s. 582.

³²² Kurdoğlu, s. 6, 74; Kaneti, s. 89.

belirtilmiştir. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin, hem mükellefe hem de sorumluya rücu etme hakkının bulunduğu görüşü mevcuttur³²³.

Ancak Kanuni temsilcilerin, vergi sorumlusunun veya mükellefin vergi ile alakalı ödevlerini yerine getirmemede kasıtlı davranması ya da ihmalinin bulunması, rücu imkânını kaldırmaktadır³²⁴.

VUK sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar için usul yasası olduğundan bahsedilen 10. maddesinin üçüncü fıkrası sadece vergi ve bağlı alacakları için rücu hakkı tanındığı görülmektedir. Bunun nedeni ise temsil edilenin vergi borcuna bağlı olarak hesaplanan alacakların, temsil edilenin vergi ödevlerinin zamanında ve tam şekilde yerine getirilmemiş olmasıdır. Zira, temsil edilenin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu davranan kanuni temsilcilerin bunun sonucu olarak söz konusu borçları temsil edilene rücu edememesi gerekmektedir. Vergi ve vergiye bağlı alacaklar için kanuni temsilcinin rücu hakkı ile ilgili hukuki durum yukarıda anlatıldığı gibi olmakla birlikte, gecikme zammını ve gecikme faizini vergi alacağı olarak kabul eden Danıştay kararlarına göre, vergiye bağlı alacaklardan bu ikisinin, kanuni temsilci tarafından, temsil edilene rücu edilmesine olanak sağlamaktadır³²⁵.

AATUHK mük. m.35' in dördüncü fıkrasında da VUK' taki gibi bir düzenleme öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre, "*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler*" hükmüyle rücu hususu üzerinde ayrıca düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle kanuni temsilcilerden tüzel kişinin borçlarından dolayı bir tahsilin gerçekleşmesi durumunda, kanuni temsilci aynı şekilde bu tüzel kişiliğe ödediği tutar nispetinde rücu edebilecektir.

5.2.2. Diğer Kanuni Temsilcilere Rücu

VUK' un 8' inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna*

³²³ Kurdoğlu, s. 75.

³²⁴ Kurdoğlu, s. 75.

³²⁵ Kurdoğlu, s. 76; Bahsi geçen karar için bkz: D.V.D.D.G.K. T: 29.11.1991, E: 1991/305-K: 1991/128 (Kurdoğlu, s. 76, dn. 115).

mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmüyle açık bir şekilde irade konulduğu görülmektedir. Bu nedenle dış ilişkinin tarafı olan vergi ve bağlı alacaklısına karşı kanuni temsilciler arasında yapılan sözleşmeler geçerli bulunmayacaktır³²⁶.

Bir kanuni temsilcinin diğer kanuni temsilcilere rücu etmesi için olağan olan birden çok kanuni temsilcinin aynı dönem içerisinde görevinden kaynaklanan durumlar için gerekli olmasıdır. Olağan olmayan ise dönemsel olarak farklı olup birbirlerine kusurları nispetinde rücu edilme durumudur. İlk olarak birden fazla kanuni temsilcinin görev yaptığı dönem içerisinde birbirlerine rücusu üzerinde durmak gerekmektedir. Bu durumda özellikle anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin aralarındaki görev ilişkisi iç ilişkiyi ilgilendirip dış ilişkide vergi ve diğer kamusal alacaklar nezdinde etki etmediğini daha önce belirtmiştik. Vergi ve kamusal alacakların olması ve tüzel kişiler tarafından da ödenmemesi halinde kanuni temsilcilerin kusurlu ya da kusursuz sorumluluğu mevzubahis olacaktır. Yönetim kurulunu baz alacak olursak örneğin, şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulunda vergi ve kamusal alacakların beyannamesi, ödenmesi için bütçenin hazırlanması ve bu kapsamda sorumlu olan mali ayrı bir kurulun oluşturduğu varsayımından hareketle, bu şirketin vergi ve kamusal borçlarının kusurlu şekilde ödemeyen ve şirketin de ödemesi için gerekli bütçeyi hazırlayamayan yönetim kurulu, hem VUK hem de AATUHK kapsamında sorumludur. Bu sorumluluk neticesinde mali kurulda olmayan diğer yönetim kurulu üyelerinden borcun tahsil edilmesi durumunda borcu ödeyen yönetim kurulu üyeleri asli vazifesi olan mali kuruldaki yönetim kurulu üyelerine tüm ödediği tutarı rücu edebilecektir³²⁷.

5.3. TAKİP USULÜ

5.3.1. Cebri Tahsil Aşamasının Başlangıcı

Kamu alacaklarının takip ve tahsili AATUHK’ da düzenlenmiştir. Asıl kanun olmakla birlikte tüm icrai düzenlemelere yer verilmediğinden AATUHK’ da olmayan düzenlemelerde İİK’ daki düzenlemelere gidilebilecektir. Bu hususta verilebilecek en önemli örnek ise külli icra yolu olan iflasın AATUHK’ da yer

³²⁶ Kurdoğlu, s. 76, 77.

³²⁷ Kurdoğlu, s. 76, 77.

bulmaması nedeniyle İİK hükümleri uygulanmaktadır. İİK’ da yapılacak tüm değişiklikler aynı zamanda kamu alacaklarını da etkilemektedir³²⁸.

Anonim şirketin kamu borçlarının tahsili amacıyla şirket adına düzenlenerek anonim şirket yönetim kurulu başkanına tebliğ edilmesi akabinde ödeme emrine karşı olarak, anonim şirket yönetim kurulu başkanı kanuni temsilci olarak şahsen kendi adına dava açamayacağı bu sebeple de böyle bir dava açılması durumunda da dava açma ehliyetine sahip olamayacaktır. Kanuni temsilci tarafından kendisi adına açılan bu davada şirkete karşı düzenlenmiş olan ödeme emrinin iptali kararı verilemeyecektir³²⁹.

Ödeme emrinin düzenlenmeden önceki aşaması olan ihbarnamede ise, şirket unvanı yazılması akabinde elle ekleme yapılarak şirket ortağının adı yazılmış olması, ortağın adına düzenlenmiş olduğunu gösteremeyeceğinden söz konusu ihbarnamelere karşı dava açmada yararı bulunan şirketin açtığı davanın, ortaklar adına kesildiğinden ve davanın ortaklar tarafından açılması gerektiği ve bu nedenle ehliyet yokluğu sebebiyle açılan davayı reddeden yerel mahkeme kararı Danıştay tarafından bozulmuştur³³⁰.

5.3.1.1. Ödeme Emri Kavramı

Ödeme emri özel hukukta İİK’ nın 60’ ıncı maddesinde tarif edilmiştir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrada ikinci bendinde ödeme emri, “*Borcun ve masrafların yedi gün içinde icra dairesine ait ödeme emrinde yazılı olan banka hesabına ödenmesi, borç, teminat verilmesi mükellefiyeti ise teminatın bu süre içinde gösterilmesi ihtarını*” ve aynı maddede yer alan diğer ihtivaları içinde bulunduran bir yazının borçlu olarak görünen kişiye tebliğ edilmesiyle tamamlanmış olur. Genel olarak kamu alacakları bakımından da ödeme emri aynı ihtivaları taşımakla birlikte AATUHK m. 55 hükmünde açıkça belirtilmektedir; “*Amme alacağını vadesinde*

³²⁸ **Erdönmez** Güray, *İcra Ve İflas Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkileri*, TBB Dergisi, S. 57, Y. 2005, s. 135.

³²⁹ D.V.D.D.K. E: 1996/83, K: 1997/348, T: 26.09.1997 Tarihli kararı (Danıştay Dergisi, S. 95, Y. 1998, s. 124; **Kızılot /Kızılot**, s. 758, dn. 1652).

³³⁰ D.3.D. E: 2004/2137, K: 2005/555, T: 05.04.2005 Tarihli Kararı (**Kızılot/Kızılot**, s. 758, dn. 1653).

ödemiyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ olunur” hükmü mevcuttur. Madde devamında ise “Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir” hükmü mevcut olmakla ödeme emri muhtevası ve süreci yasal düzenlemede yer almıştır³³¹.

Ödeme emri her iki usul yasasında benzer niteliktedir. Her iki yasada da itiraz yedi gün iken AATUHK’ ta yapılan değişiklikle ödeme emrine itiraz 15 gün olarak değiştirilmiştir. AATUHK’ nın bu aşamada İİK’ dan en önemli farkı ise cebri icraya konu alacağın devlet gücüyle takip edilmesidir. Ödeme emri kesinleştikten sonra İİK’ da çeşitli kurumlara haciz yazısı ile haciz konulabiliyorken, AATUHK’ ta ise devlete verilen özel ayrıcalık ile e-haciz ile aynı anda taşınır, taşınmaz ve menkul değerlere haciz konulabilmektedir. Bu sebeple de itirazın süresinin 15 güne çıkarıldığını söylemek doğru olabilecektir. En önemli diğer fark ise AATUHK’ ta ödeme emri düzenlenebilmesi için kamu alacağının doğmuş olması ve vadesinde ödenmemiş olması ve aynı zamanda tahsil edilebilir olması gerekmektedir. Bir diğer anlatımla verginin doğuş süreci olan tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarını tamamlamış olması gerekmektedir ki tahsil aşamasına geçebilsin³³².

Anayasamızın 40’ inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır” hükmü mevcuttur. Bu sebeple de gönderilen ödeme emrinin muhtevasında hangi sürede nereye itiraz edilebileceğinin gösterilmesi anayasal bir hak olarak tanımlanmıştır. Eğer ödeme emrinde itiraz süresi belirtilmiyor ise genel itiraz süresi olan 30 günlük süre geçerli olduğunu belirten

³³¹ Ağar, s. 225; Yasada daha evvel ödeme emrine itiraz süresi 7 günken 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9’ uncu maddesi ile bu maddelerde yer alan “7” ibareleri “15” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik ise 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

³³² Ağar, s. 225, 226.

görüşler mevcuttur³³³. Bu görüşlerin yanı sıra Anayasanın bu hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından “Anayasanın 40 ncı maddesinin ikinci fıkrası, ayrı bir yasal düzenlemeyi gerektirmeyen, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir kural olup, öncelikle uygulanma zorunluluğu” olacağına yönelik değerlendirmede bulunmuştur. Buna göre; “yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinde, bu işlemlere karşı başvurulacak idari mercileri ve kanun yolları ile sürelerini belirtmeleri zorunludur”³³⁴.

³³³ Ağar, s. 226; yazarı destekleyen kararlar mevcuttur; Anayasa Mahkemesi’ nin E:2003/67-88, T: 18.10.2003 Tarihli kararının aynı zamanda atıf olarak yer aldığı D.4.D. E: 2007/342-1532, T: 09.05.2007 Tarihli kararının (Ağar, s. 228, dn. 659) yanı sıra aynı yönde karar ise, D.4.D. E: 2005/2134, K: 2006/2156, T: 13.11.2006 Tarihli kararına göre; “dosyada bulunan ödeme emri fotokopilerinin incelenmesinden; ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin İstanbul Vergi Mahkemesi olduğu belirtilmesine karşın, dava açma süresine ilişkin bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu durum ise, Anayasanın 40 ncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği gibi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkındaki Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla, Anayasanın 36 ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40 ncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır” (UYAP).

³³⁴ Anayasa Mahkemesi’ nin E: 2004/84-124, T: 08.12.2004 Tarihli kararına göre; “Özel kanunlarda aksi yönde bir kural bulunmaması halinde idari yaptırımlara karşı ilgililerin belirtilen düzenlemeler uyarınca idari yargı yoluna başvurabilecekleri kuşkusuzdur. Bu bağlamda, 5225 sayılı Kanunda iptali istenen kurallar yönünden başvurulacak kanun yolu ve süresinin özel olarak öngörülmemiş olması, Anayasa’nın 40. maddesine aykırılık oluşturmaz. Kaldı ki, 40. maddenin ikinci fıkrasıyla Devlet’e verilen görev, somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğu olup, bu hususlara ilişkin olarak her yasada özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü içermemektedir” (UYAP).

5.3.1.2. Ödeme Emrinin Tebliği

Tebliğ genel anlamda; “*bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir*”³³⁵ şeklinde tanımlanmaktadır. Ödeme emrinin hukuksal niteliğinde de bahsedilmiş olduğu üzere, ödeme emri tebliğ edilmekle görevini tamamlamaktadır. Buna yönelik itiraz edilmesi halinde itiraz prosedürü işleyecek, itiraz edilmeyip kesinleşmesi akabinde de cebri icra işlemleri başlayacaktır. Bu durumda en önemli kesitin ödeme emrinin tebliği olduğu aşıkardır. Ödeme emri cebri icra işlemlerini başlatacağından dolayı tebliğin hukuka uygun olarak yapılması gerekmektedir. Yukarıda bahsi geçen Anayasanın 40’ ıncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca anayasal hakların ödeme emrinde gösterilmesi doğrudan istenen bir durum olup, süre ve itiraz merciinin tebliğ evrakında yer almaması da iptaline neden olmaktadır. Bu nedenle izlenen usul ne kadar önem arz ediyor ise ödeme emrinin ilgisine tebliği de o kadar önem arz etmektedir³³⁶.

Ödeme emrinin tebliği ile aynı zamanda AATUHK m. 103’ üncü birinci fıkrasının dördüncü bendinde zamanaşımı kesilmektedir. Bu nedenle ödeme emri kamu alacakların zamanaşımına uğramasını engelleyen en önemli yollardan birisidir. Uygulamada ödeme emri zamanaşımına çok kısa zaman kala tebliğe çıkartılarak zamanaşımı kesilmek istenmektedir. Ancak AATUHK ve VUK’ ta ödeme emrinin tebliğine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. İdari işlemler için de usul yasasının olan 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m.60’ a göre; Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle de ödeme emrinin tebliği Tebligat Kanunu (TK) hükümlerine göre yapılmalıdır. Tebligatların PTT uygulamasında gönderilmesinde en az bir ay gibi bir zamana ihtiyaç duyulduğundan ve özellikle vergi dairesi için zaman darlığından dolayı TK m. 1 ve 2 uyarınca tebligatların memur vasıtasıyla yapıldığı görülmektedir. Aynı gün tebligat yapılması kamu alacağının zamanaşımına girmesini engellemek olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra Elektronik Tebligat uygulaması getirilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre “*tebliği*

³³⁵ Karakoç (2011), s. 272.

³³⁶ Karakoç (2011), s. 273.

gereken belgelerin, E-Tebliğat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesi ve bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebliğat ile aynı sonucu doğurması” amaçlanmıştır. Ayrıca TK’ nın 7/a maddesi uyarınca elektronik tebliğatı yapmaya yetkili merciler de hükme alınmıştır. Bu sebeple kamu alacaklısı olan tüm kuruluşlar e-tebliğat ile tebliğat yaparak özellikle tebliğın hatalı olmasından kaynaklı ödeme emirlerinin iptalinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Ödeme emrinin tebliğinin geçerli olması için söz konusu şirketin kanuni temsilcisi ya da tebliğat almaya yetkili işçisi tarafından ilgili ödeme emrinin tebliğ alınması tebliğın en büyük şartlarından birisini oluşturmaktadır. VUK’ un 94’ üncü maddesine göre; *“Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğın bunlardan birine yapılması kafidir”* hükmünün yanı sıra madde devamında üçüncü fıkraya göre; *“Tebliğ, kendisine tebliğat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müdahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir”* şeklindedir. Söz konusu maddede tebliğ yapılacak kimseler ve yapılacak kişilerin ehliyetinin önemi gösterilmeye çalışılmıştır³³⁷.

5.3.1.3. Ödeme Emrine İtiraz

Ödeme emrine itiraz tebliğ prosedüründen sonraki aşama olup, bu idari aşamadan sonra ilgili kanuni temsilci ya da kişilerin AATUHK m. 58 uyarınca; *“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”* şeklinde belirtilmiştir. Ancak burada bahsi geçen vergi itiraz komisyonu 6.1.1982 tarihinde

³³⁷ Karakoç (2011), s. 274.

kabul edilen 2576 sayılı Kanun'la İtiraz Komisyonu ibaresi Vergi Mahkemesi olarak, itiraz olarak kast edilen durum da Vergi Mahkemesinde dava açılması olarak değişmiştir³³⁸. Ancak bu değişimler hiçbir şekilde AATUHK' ta görünmemektedir. Devam eden fıkrada itirazın genel ve özelinde incelenmesi ve itiraza yönelik incelemelerinin iadesi hususunda VUK hükümlerine göre karar verileceği, borcun bir kısmına itiraz etmiş olan borçlunun itiraz edilen kısmı göstermek ve miktarını açıkça belirtmesi gerektiği, aksi durumda itiraz edilmemiş sayılacağı, vergi mahkemesine yapılan ise en geç 7 gün içinde karara bağlanmasının mecbur olduğu, itirazında tamamen veya kısmi şekliyle haksız çıkan borçlunun, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki kamu alacağının % 10 zamlı tahsil edileceği ve Vergi Mahkemelerinin bu konudaki kararlarının da kesin olduğu hüküm altına alındığı görülmektedir. Uygulamada ise ödeme emirlerine itirazlar hiçbir zaman 7 gün içerisinde sonuçlanmamıştır. Ayrıca ödeme emrine yapılan itiraz neticesinde davacı kamu borçlusunun itiraz reddedilirse ayrıca %10 gecikme zammı ekleneceği belirtilmiştir. Bu hususta hak arama hürriyetine baskı oluşturduğu nedeniyle söz konusu zammın Anayasa m. 36 ve AİHS m. 6 kapsamında iptali gerekmesi yönünde görüşler mevcuttur³³⁹.

Ödeme emrine itirazın özellikle yansıyan vergilerde verginin özelliği gereği vergi yükü üzerinde olan ve yasa da vergi sorumlusu veya mükellef olduğu belli olmayan tüzel veya gerçek şahısların düzeltme veya şikayet yolunu takip ederek dava açmak yerine hukuka aykırı olarak ödenen ücretlerin adli yargıda alacak davası açarak bu hususları dava konusu etmektedirler³⁴⁰. Bunun dışında Danıştay bir kararında; “*ödeme emri düzenlenip tebliğ edilerek borçluya ödeme emrine karşı kanuni yollara başvurusu için imkan tanınmadan cebri icra prosedürüne başlanmasının ve doğrudan borçlunun malvarlığına haciz konulmasının kanuna aykırı olduğuna*” karar vermiştir³⁴¹.

³³⁸ **Doğrusöz** Bumin, *Kimsenin Okumadığı Madde*, Dünya Gazetesi, 30.01.2018.

³³⁹ **Saraçoğlu/Dayıoğlu Erul**, s. 141-158; **Toydemir** Seçkin, Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, İstanbul 2013, s. 29 vd.

³⁴⁰ D.V.D.D.K. E: 1996/356, K: 1997/121, T: 06.02.1997 Tarihli Kararı (Danıştay Dergisi, S. 94, Y. 1998, s. 241; **Kızılot/Kızılot**, s. 757, dn. 1649).

³⁴¹ D.9.D. E: 2006/2331-4730, T: 21.11.2006 Tarihli kararı (**Ağar**, s. 236).

Ödeme emrine karşı itiraz mahiyetinde açılacak dava açma nedenleri sınırlandırılmıştır. Kural olarak ödeme emri öncesindeki prosedür olan verginin tarhı ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda ileri sürülen iddialar bu davada dinlenmeyecektir. Tarh aşamasında dava konusu edilmeyen örneğin ihbarnamelerin hukuka aykırı olduğundan bahisle ödeme emrine yapılan itiraz dinlenmeyecektir. AATUHK m. 58' e göre ödeme emrine itiraz ancak üç şekilde yapılabilecektir; böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödemiş veya zamanaşımına uğradığı şeklindedir. Bu sebeple kanun bu itiraz şeklini sınırlı boyutta tutmuştur³⁴². Ayrıca ödeme emrine itiraz başlı başına cebri icrayı durdurmamakta bu hususta açılan mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı verilirse cebri icra durmaktadır.

5.3.2. Cebri Tahsil Şekilleri

5.3.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi

Özel hukukta teminat, “*elde edilememesi tehlikesi olan bir alacak için alınan güvence önlemi*”³⁴³ olarak tanımlanmaktadır. Kamu icra hukukunda ise teminat, alacaklı kamu idaresinin talebi üzerine kamu borçlusunun malvarlığındaki haklardan borçlunun seçtiği ve borcuna karşılık olarak gösterdiği kıymetler olup, kamu alacağının güvenceye alınması için yapılan yöntemlerden birisidir. Teminat istenen hallerde borç henüz tahakkuk etmemiştir ve mükellef vergi borçlusu da değildir. Teminat istenebilecek haller de AATUHK m.9' da sınırlı sayıda sayılmıştır: bunlardan birincisi; “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller*” ikincisi VUK 359' uncu maddesinde sayılan “*vergi kaçaklığı hallerine temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli incelemelere başlanmış olması ve son olarak da Türkiye'de ikametgahı bulunmayan kamu borçlusunun durumu kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa*” tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilecektir. Teminatın hesabı da aynı maddenin ilk fıkrasında yer almakla birlikte, gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk

³⁴² Ağar, s. 238-242.

³⁴³ Ağar, s. 164; Kızılot Şükrü/Şenyüz Doğan/Taş Metin/Dönmez Recai, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2007, s. 283.

hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince belirlenmektedir³⁴⁴. Teminatın istenmesi vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından matrahın belirlenmesi şartına bağlanmıştır³⁴⁵. Teminatın paraya çevrilmesinde gösterilen teminatın niteliği de önem arz etmektedir.

Teminat olarak gösterilebilecek şeyler AATUHK m.10' da açıkça belirtilmiştir. Teminat ve değerlenmesi: “*Para, Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar*” olarak sıralanmıştır. Eğer bunları gösteremiyorsa “AATUHK m.11 gereği gerçek bir kişi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu” gösterebileceklerdir. “*Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli sözleşme ile mevcut olabilecektir. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi yetkilidir. Kamu alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge*” verilecektir³⁴⁶.

AATUHK m.10/2 uyarınca “*Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenecektir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilme*” imkânı da aynı maddede verilmektedir.

ATUHK m. 54 hükmü uyarınca, teminatın var olması ile ödenme müddeti için kamu alacağının ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrilmesi yoluna gidilecektir. Teminat şahsi kefalet ise kefile icrai takibat yapılacaktır.

5.3.2.2. Haciz Yapılması

AATUHK m. 54' ün birinci fıkrası birinci bendinde “*Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi*”

³⁴⁴ Ağar, s. 164-166; Çelik, s. 51; Karakoç (2011), s. 604, 605; Bayraklı, s. 35.

³⁴⁵ Mutluer Mehmet Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul 2006, s. 448; Karakoç (2011), s. 605.

³⁴⁶ Karakoç (2011), s. 606, 607; Ağar, s. 166, 167.

denilerek teminatın paraya çevrilmesinden sonra haczin yapılabileceği belirtilmektedir.

Ödeme emri tebliğ edilmesine karşın itirazda bulunmayıp ödeme emrinin kesinleşmesi ya da itirazının reddedilerek kesinleşmesi akabinde kamu borçlusunun borcuna yetecek miktarda mal bildiriminde belirttiği mallar, tahsil dairesince tespit edilen menkul veya gayrimenkul mallar ya da borçlunun üçüncü kişilerdeki hak ve alacaklarının haczedilmesi yoluna gidilecektir³⁴⁷. AATUHK m. 62 uyarınca haciz işlemleri nelerin kapsamı olduğu ifade edilmiştir. Haciz için ayrıca borçlunun mal bildiriminde bulunması gerekmemektedir. Borçluya ait malların haczedilebilmesi için aynı kanunun 64' üncü maddesine göre haciz varakasının düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu hacze konu kamu alacağının net olarak haciz varakasına işlenmemesi yapılan haczin iptaline sebebiyet vermektedir³⁴⁸. Haczin kamu alacağının ya da vergi alacağının kesinleşmesi akabinde olması hem şirket açısından hem de kanuni temsilciler açısından başlama sebebidir. Limited şirket ortakları için şirket ile birlikte haczin aynı anda başlaması ise bu durumun istisnası olarak kabul edilebilecektir. Hacı mümkün olmayan mallar AATUHK' nın 70' inci maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır³⁴⁹.

5.3.2.3. İflasın İstenmesi

İflasın istenmesi iflas yoluyla İİK kapsamında takibin yapılması anlamına gelmektedir. İflas yoluyla takip de AATUHK m. 54 kapsamında cebren tahsil yollarından birisidir. AATUHK' nın 100' üncü maddesine göre, kamu alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde kamu borçlusunun iflası istenebilecektir. Bu madde ile açık şekilde İİK' nın uygulama alanı bulacağı

³⁴⁷ **Karakoç** (2011), s. 645.

³⁴⁸ D.3.D. E: 2002/2334, K: 2004/1929, T: 01.07.2004 Tarihli kararı (**Ağar**, s. 262, dn. 716).

³⁴⁹ Haciz uygulanan taşınmazların kamu hizmetinde kullanılıp kullanılmadığının araştırılması gerekmektedir. Bazı kararlarda bu hususun değerlendirildiği, örneği belediyelerin kesinleşen vergi borçlarının tahsili amacıyla otopark hesaplarına haciz konulamayacağına yönelik karar için bkz: D.V.D.D.K. E: 2003/316, K: 2004/5, T: 29.01.2004 Tarihli kararında bu şekilde derken, belediyelerin Tedaş nezdinde alacaklarının haczedilebileceği belirtilmiştir. Bu karar için de bkz: D.3.D. E: 2003/85, K: 2004/233, T: 29.01.2004 Tarihli kararı (kararlar, görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz: **Ağar**, s. 266-277).

belirtmiştir. İflas yolu cebren tahsil şekillerinden en son uygulanması gereken bir yol olup, diğer durumlarda kamu alacağının karşılanamaması durumunda başvurulmaktadır. İflas istemek için söz konusu şirketin kayıtlı olduğu il ya da ilçedeki Asliye Ticaret Mahkemesine başvurulur ve iflasın açılmasına karar verilmesi durumunda iflasın açıldığı andan itibaren kamu alacaklısı idare artık icra takibi yapamayacaktır. Bu durumda mahkemeye müracaat eden veya sıra cetveline kaydolun kamu alacaklısı idare açısından kamu borcunun zamanaşımı kesilmiş olacaktır. İİK' nın 43' üncü maddesine göre, “İflas yolu ile takip, ancak Ticaret Kanunu gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi buldukları bildirilen hakiki veya hükmi şahıslar hakkında yapılır. Şu kadar ki, alacaklı bu kimseler hakkında haciz yolu ile de takipte bulunabilir” hükmü ile açıkça düzenlemesi mevcuttur. Bu konuda limited şirket ve anonim şirket tacir sayıldığından TTK' ya göre bu iki şirket açısından da iflas yoluyla takip yapılabilecektir. Kanuni temsilciler açısından ise tacir olup olmadıkları hususunu değerlendirilmesi gerekmektedir³⁵⁰.

İflasın sonucu ise açılmasıyla borçlu şirket hakkında yürütülen haciz ve diğer takipler teminat gösterilmesine ilişkin takip durur ve yeni takip yapılamaz. İflas kararının kesinleşmesiyle birlikte tüm takipler düşer. İflas masasına kaydedilen alacakları sıra cetveline müteakip var olan malvarlığı ile sırası gelene satış yapılarak ödemesi gerçekleştirilir³⁵¹.

³⁵⁰ Ağar, s. 288-293; Karakoç (2011), s. 666, 667.

³⁵¹ Ağar, s. 291.

SONUÇ

Amme alacağı kavramının hukuk uygulaması yönünden tanımını yapan kanunumuz olan 6183 sayılı AATUHK kamu alacaklarının tahsiline ilişkin bir hukuki düzen belirlemiştir. Ancak zaman içinde AATUHK' a yapılan göndermelerle amme alacağı kavramının kapsamı oldukça ilerlemiş ve belirsiz bir durum haline gelmiştir. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun belli vergi türleri bakımından sınırlanması bir alternatif olarak mukayese edilmelidir.

Bilindiği üzere Anonim şirket ve diğer şirket türleri temelde 6102 sayılı TTK' nın düzenlediği bir özel hukuk kurumudur. 6183 Sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK' ta düzenlenmiş bulunan şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin kamu alacaklarından sorumluluğu hususunun 6102 sayılı TTK ile değişen sorumluluk hükümlerine uygunluk göstermesi bakımından da yeniden ele alınması ve restore edilmesi gerekmektedir. Zira vergi usul yasalarında sadece limited şirketine yönelik özel düzenleme yer almaktadır.

Ülkemizde en çok kurulan ikinci şirket türü olan anonim şirketine yönelik ayrıca ve özelinde bir hüküm yer almamaktadır. Sadece kanuni temsilciler denilerek tüm şirketlere hitap edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Vergi usul yasalarında anonim şirket yönetim kurulu ve bu yönetimlerin kamu alacaklarından sorumlu olabilecek temsilcilerin sorumluluğuna yönelik özel ve belirli bir hüküm getirilmesi gerekmektedir. Bu durum özellikle büyük çapta olan şirketlerin yönetim kurullarında sadece kamu alacaklarından sorumlu yönetim kurulu üyesi ihdas edilmesine karşın tüm yönetim kurulunun sorumlu olduğuna yönelik yargı kararların verildiği görülmektedir. Bu durum dahi diğer üyelerin sorumluluklarının yetkilerinin dışında bir alanda vuku bulması kusursuz sorumluluğa yer açılması anlamına gelmektedir. Hâlbuki tezimizde olabildiğince ifade etmeye çalıştığımız anayasal güvenceye riayet edilmesi her alanda kendisini göstermesi gerekmektedir. Sadece limited şirket müdürlerine yönelik bir madde ihdası dahi bu durumu gölgelemektedir. Bu nedenle anonim şirketlerin güncel yapılarına uygun olarak vergi usul yasalarına özel hüküm getirilerek bu şirket bazında limited şirketler gibi özel bir kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

Ticaret hukukunda ve genel olarak hukukta temel kural kusurlu sorumluluktur. 6102 sayılı TTK ile “*kusur sorumluluğu*” esası kabul edilmiş ve bu

husus “*farklılaştırılmış teselsül*” kurumuyla yeniden ele alınmıştır. Anonim şirket yöneticilerinin kamu alacağından sorumlu olduğu anlarda, sorumluluğun yöneticiler arasında paylaşılması bakımından farklılaştırılmış zincirleme yönteminin kullanılması daha uygun olacaktır.

Kamu alacağından sorumluluğun 6183 sayılı AATUHK’ ta kusursuz sorumluluk esaslarına bağlanması, uygulamada şirketlerin ve bu şirketlerin temsilci kurullardaki görevlilerin kötüye kullanımlarının önüne geçmek ve idarenin elini rahatlatmak bakımından bir zaruret olarak kabul edildiği aşikârdır. Bununla birlikte, söz konusu sorumluluk hükümlerinin uygulamada eksikliklere ve adaletsiz sonuçlara yol açtığı da göz ardı edilemeyecek şekilde ortadadır. Sorumluluğun çerçevesinin anlaşılır şekilde oluşması ve hangi durumlarda kimin sorumlu olacağına daha anlaşılabilir hale gelmesi hem idare hem de sorumlular yönünden daha yararlı ve belirli olacaktır. Bu hedef doğrultusunda en başta yapılacak iş, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK’ un tek bir yasada birleştirilerek usul yasasının tek yasada düzenlenmesidir. Tek yasanın düzenlenmesiyle birlikte uluslararası normlara uygun olarak kusur sorumluluğunun yanında farklılaştırılmış teselsülün benimsenmesi gerekmektedir. Bu durum uygulamadaki ikiliklere son verilmesi bakımından iyi bir adım olacaktır.

Diğer adımlar ise TTK’ ya bir madde eklenerek ticari şirketlere yönelik olarak sorumluluğun alanının belirtilmesi ve bu alanın belirtilmesinde vergi usul yasa veya yasalarına atıf yapılması gerekmektedir. Uygulayıcıların bu hususu gözardı edemeyecek şekilde şirket yetkili veya temsilcilerin sorumlu olacağı durumların açık ve net bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Sorumluların ancak kendi döneminde yaptığı işlemler ve yetkili olduğu işler nedeniyle şirketlerin kamu alacaklarına zarar vermesi durumunda sorumlu olacağına açıkça yazılması gerekmektedir. Ayrıca kanuni temsilcilerin kimlerden oluşacağına şirket bazında ayrıca yasal hükümde belirtilmesinin yanında bu kanuni temsilcilerin hangi iş ve işlemlerden hangi dönemlerden sorumlu olacağına açıkça yasal düzenlemede olması gerekmektedir. Tezimizde örnek verdiğimiz üzere kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluk zamanı yargı kararlarında çok farklı uygulanarak farklı görüşler ortaya atılmaktadır. Bu nedenle öncelikle kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumluluğunun kamu alacağının tarih, tebliğ, tahakkuk veya tahsil anlarının hangisinde doğduğunun açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Bu hususta mevcut

vergi usul yasalarında bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanuni temsilcinin görev ve yetki dönemleri hangisine rastlar ise o dönemde görev yapmasından dolayı tüm vergi aşamalarını hasretmek anayasa mahkemesinin belirlilik esaslarına uymayacaktır. Bir yasal düzenleme olacak ise belirlenebilir, öngörülebilir ve mükellef nezdinde de uygulanabilir olması gerekmektedir. Bu sebeple de belirli, öngörülebilir ve uygulanabilir bir yasal düzenlemeye tek çatı altında birleştirilen kamu alacakları usul yasasında kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir. Bizim görüşümüz vergi ödevlerinin yapılmaması neticesinde ödenemeyen verginin bu ödevleri yerine gereği gibi getirmeyen kanuni temsilcinin görevi yerine getirmeme büyük ön şart olarak mevcut şekilde kabul edilmeli, ardından bu görevin yerine getirilmemesi kamu alacağının tahsiline engellemesi durumunda kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi gerekmektedir.

Bir diğer anlatımla kanuni temsilci verginin ve kamu alacağının her aşamasından sorumlu olacağı gibi görünse de, kusur temelli bir yasal düzenleme olacağından kusuru olan kanuni temsilciden kamu alacağının tahsil edilmesi hakkaniyetli ve adaletli bir çözüm yolu olacağı kanaatindeyiz. Verginin aşamaları değil kanuni temsilcinin kusurunun doğuş anının sorumluluğuna etki etmesi gerekmektedir. Bu durum anayasal güvence olan vergide yasallık ve belirlilik ilkesine de uygun olacaktır.

Diğer atılacak adımlar ise, özellikle AATUHK, VUK, SSGSSK ve TTK bağlamında bu kanunların birbirlerine temsilcilerin ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu düzenleyen maddelerinin kusur hususunda ve sorumlulukların genişletilmesi ve daraltılması hususunda herhangi bir mutabakatın ve bu hususlara yönelik atıfların olmaması nedeniyle usul hükümlerinin uygulanmasında ciddi sorunlara neden olmaktadır. Özellikle tezimizin ana konusunu oluşturan ticari şirketlerin kamu borçlarına yönelik yükümlülüklerini yerine getirmede vergi usul yasalarındaki sorumluluk olarak özel şahısların hükmi şahıslardan önce sorumlu olması TTK' nın düzenleniş şekline ve ruhuna aykırı olmaktadır. VUK' a da hüküm eklenerek AATUHK' a atıf yapması ve SSGSSK' daki sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin kaldırılması bizce daha doğru ve hukuken isabetli bir yöntem olacaktır. Zira usul hükümlerinin ancak kamu alacakları usul yasalarında bulunması gerekmektedir. Bu sebeple bahsettiğimiz tek çatı altında tek bir kamu alacakları usul yasası olması ardından kamu alacakları ile vergi ve vergiye bağlı alacakların aynı

usullere tabi olması çok önem arz etmektedir. Devletin bazı kurumlarının alacaklarının farklı usulde, bazı kurumlarının alacaklarının da başka usulde takip ve tahsil edilmesi uygulama birliğine de engel olmaktadır. Ayrıca SGK kurumundan kaynaklanan prim ödemelerinin adli yargı yeri olan iş mahkemelerinde, trafik idari para cezalarının iptalinde sulh ceza mahkemelerinde, vergi cezalarının iptalinde ise idari yargı yeri olan vergi mahkemeleri görevlidir. Bu durum birçok hususta içtihadın gelişmesine yardımcı olmamaktadır. Adli yargıda dahi hukuk ve ceza mahkemeleri arasında kararların birbirlerine etkisi sınırlı iken idari yargı ile adli yargının içtihatları tamamen birbirinden ayrılmaktadır. Hem uygulama birliği hem de içtihatların daha etkin uygulanarak yargı birliği açısından tüm kamu alacakları bakımından vergi ve idare mahkemelerinin görevli olması daha doğru olacaktır. Bu durumda hakkaniyetli ve adaletli şekilde, içtihadın egemen olduğu uygulamada kararların çıkacağı görülecektir. Bunun sebebi de kusurlu davranışın kamu alacakları bağlamında teknik bir şekilde değerlendirileceğinden idari yargı yerinin görevli olması teknik açıdan daha doğru olacaktır.

VUK yasasında hapis cezasını düzenleyen hükümlerin de olması tartışmanın bir başka yönünü yansıtsa da kamu alacaklarından sorumlu ve kusuru düzenleyen tek yasanın AATUHK' nun olması uygulamadaki çelişkiyi de giderecektir. Ayrıca yukarıda anlatılanların yanında vergi yasalarında ilgili ilgisiz tüm yönetici ve ortakları sorumlu tutmayı amaçlayan ve tek amacının tahsilata odaklı bir yaklaşımın ticaretin risk ilkeleri ile bağdaşmadığı ve sorumlunun sorumlu olacağı sınırın belirlenmesi ve global ticari ortaklıkların bu nedenlerle çekinceli şekilde ülkemize yatırım yapmasını da engellemektedir. Bu nedenle mevcut yasaların kusursuz sorumluluk ilkesine yaklaşan bir tarzı hiçbir şekilde kabul edilemeyecektir. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ve sorumluluğun tüm ortak ve teşekküllere yansıtılmasının bir sınırı olması ve görevli ve yetkili kimselerin yapmış oldukları eylem ve görevli oldukları dönemler itibarıyla sorumluluklarının olması en doğru tercih yöntemi olabilecektir.

Bizce en son adım da tüm şirketlere yönelik ayrıca ve özel bir hükümler eklenerek hangi şirketin hangi kurulu, temsilcisi ve döneminin geçerli olacağı şekilde ayrıntılı belirtilerek sorumluluğa yer verilmesi gerekmektedir. Günümüzde ticari temsilcinin de birden çok kişi olduğu ve e-ticaretin yaygınlaştığı dikkate alındığından, sorumluların sorumluluk düzeylerini açıkça belirten ve sorumluluk

ölçütünü gösteren güncel bir düzenleme gereklidir. Özellikle yeni vergi usul yasasının gündemde olması nedeniyle bu düşüncelerin yasada hüküm altına alınması ile sorgulanabilir, global ve anayasal teminata uygun bir yasal düzenleme olacağı aşıkardır. Tezimizde belirttiğimiz Anayasa Mahkemesinin kararı ile limited şirkette ortak ve kanuni temsilcinin aynı anda sorumluluğunun başladığına yönelik yaklaşım eleştirilebilir nitelikte farklılaştırılmış teselsül anlayışına aykırıdır. Bu nedenle ortağın fiili olarak kanuni temsilcisi olması halinde diğer kanuni temsilcilerle aynı anda sorumluluğuna gidilmesi ve bu husus için alacaklı idare tarafından bir ispatın gerekliliği üzerine mahkeme kararı neticesinde sorumluluk ihdası daha doğru bir çözüm yolu olacaktır. Tüm ortakların kanuni temsilci ile birlikte kusuru olup olmadığına bakılmaksızın sorumlu addedilerek takibatın yapılması hukuki güvenilirlik ilkesine de aykırı olacaktır. Anonim şirkette sermaye payı değeri kadar, limited şirkette ise sermaye pay oranı kadar tüm borçtan sorumluluğun gündeme gelmesi de iki farklı şirkete uygulanan kanun koyucu tercihi olarak bakılmaktadır. Bizce her iki şirketin de aynı düzenlemeye tabi olması gerekmektedir. Ancak limited şirketin kurulmasının ülkemizde çok kolay olması ve kuruluş asgari sermayesinin çok düşük tutulması nedeniyle kanun koyucu tercihi olarak da değerlendirilebilecektir.

Son olarak vergi yasalarımızdaki çifte durumun Anayasamızda yer alan vergilerin yasallığı ve belirli olma ilkelerine aykırı olduğu bu sebeple de yeni kamu alacakları usul yasasının tek çatı altında birleştirilmesi ve düzenlemenin tek olması gerekmektedir. Ayrıca şirket kanuni temsilcilerinin sorumlu olabilmesinin direk önünün açılmaması, şirket kaynaklarından tahsil edilememe şartının ön şart olarak yasal güvence altına alınıp uygulanması gerekmektedir. Bu hususlarda düzenleme yapılması durumunda anayasaya ve TTK' ya uygun vergi ve kamu alacağı tahsil sistemi olabilecektir.

KAYNAKÇA

Ağar Serkan, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara 2009.

Akdağ Güney Necla, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu, 1. Bası, İstanbul 2012.

Akdağ Güney Necla, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukukî Sorumluluğu, 2. Baskı, İstanbul 2010.

Akdemir Tuğçe, *Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Y: 2014, S: 111.

Akkaya Mustafa, *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, AÜHFD, C. 46, S. 1-4, 1997.

Akyürek Ömer, *Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu*, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2015, Y. 1, C. 1, S. 1.

Altaş Soner, Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler, 4. Baskı, Ankara 2013.

Altaş Soner, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yönetim ve Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Devri*, İSMMM, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2011.

Ansay Sabri Şakir, Hukuk Yargılama Usulleri, 7. Baskı, AÜHF Yayını No: 142, Ankara 1960.

Arıcı Mehmet Fatih, *Ticaret Ortaklığınca Avukata Vekâlet (Temsil Yetkisi) Verilmesi ve Bu Vekâlete Organ Temsilcisinin Yetkisinin Sona Ermesinin veya Sınırlanmasının Etkisi*, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen' e Armağan, C. I, İstanbul 2007.

Arslaner Hakan, 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili, Ankara 2010.

Arslanlı Halil/Domaniç Hayri, Limited ve Hisseli Komandit Şirketler, Türk Ticaret Kanunu Şerhi III, İstanbul 1989.

Atan Turhan, Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967.

Ateşli Erkan, *Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu*. Yaklaşım Dergisi, S. 94, Y. 2000.

Atik Caner, *Limited Şirketlerini Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısında Sorumlulukları*, Vergi Dünyası Dergisi, S: 372, Ağustos 2012.

Aybirdi Cevdet, Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2001.

Ayhan Rıza, Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, İstanbul 1992.

Bahtiyar Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 7. Bası, İstanbul 2012.

Barlass İrfan, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul 2006.

Başaran Yavaşlar Funda, “*Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar*”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009.

Başaran Yavaşlar Funda, *İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezalarının (Vergisel Düzene Aykırılıklar Ve Yaptırımlarının) Tabi Olduğu Hukuki Rejim*, Mükellefin Dergisi, S. 87, Mart 2000.

Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Afyonkarahisar 2000.

Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, Ankara 2001.

Bilge Necip, Borçlar Hukuku Özel Borç Münasebetleri, BTHAE Yayını, Ankara 1971.

Birsenoğul Hakan, Vergi Hukukunda Yorum, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2001.

Bıyan Özgür, *Vergi Hukukunda Takas*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 27, Mart 2006.

Bozkurt Tamer, *Türk Ticaret Kanunu ve Tasarısı Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukukî Sorumluluğu: Üyelerin Özellikle Doğrudan Doğruya Verdikleri Zararlardan Doğan Sorumlulukları ve Yargı Uygulaması*, TBB Dergisi, S. 83, 2009.

Bozkurt Tamer, *Vergi Yükümlülüğü Vergi Sorumluluğu kavramları çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil ve İlzama Yetkili Olanların*

(Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu, Batider, C.XXIV, S. 4, Aralık 2008.

Bozkurt Yaşar Sevgi, Anonim Şirketlerde İşadamı Kararı İlkesinin (Business Judgment Rule) Uygulanması, İstanbul 2015.

Boztosun Odman Ayşe, Hukuksal Açıdan Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği, Ankara 2013.

Budak Tamer/Benk Serkan, Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme, Business and Economics Research Journal Volume 2 . Number 2 . 2011.

Budak Tamer/**Er** Selami, *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumlulukların Değerlendirilmesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 4, S. 2, Y. 2013.

Buyun Taylan Cihan, 2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.

Candan Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara, 2007.

Candan Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu*, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996.

Candan Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara 1998.

Candan Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara 1994.

Candan Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Çağan Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara 1975.

Çamoğlu Ersin, Anonim Ortaklık yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk ile), 2. Bası, İstanbul 2007.

Çamoğlu Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu*, Prof. Dr. Gülören Tekinalp' e Armağan, MHMÖH Bülteni, 23/1-2, İstanbul 2003.

Çavuş Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2006.

Çeker Mustafa, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Hukuku, Adana 2013.

Çelik Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İstanbul 2002.

Çevik Orhan Nuri, Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003.

Çevik Orhan Nuri, Uygulamada Şirketler Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2012.

Çırakman Erol, 3. *Gündem: Vergi Hukukunda Sorumluluk, Vergi Hukukundaki Gelişmeler*, Marmaris 1991.

Dal Seniha/**Çalış** Yıldırım Ercan, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Muhasebe ve Finans Denetim Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi*, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2012.

Dedeoğaç Ender/**Kaya** Göçmen Özen, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 129, Y. 2017.

Dedeoğaç Ender/**Sapan** Oğuzhan, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Ve Sorumluluğu*, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2013.

Deliduman Seyithan, *Tüzel Kişilerin Davada Temsili*, EÜHFD, C. II, S. 1, 1998.

Demir Şeref, *A Tax Review Of Financial Statement Items And A Correlating Field Study To Determine Common Tax Evasion Issues*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Doktora Tezi, İstanbul 2007.

Devellioğlu Ferit, *Osmanlıca - Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, Ankara 2003.

Deynekli Adnan, '*Sosyal güvenlik Kurumu Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanunun Uygulanması*', Prof. Dr. Fırat ÖZTAN' a Armağan, C.I, Ankara 2010.

Deynekli Adnan, *İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Ankara 1998.

Dinç Serhan, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluk Hâlleri*, Ankara Barosu Dergisi, Y. 2016, S. 4.

Doğan Beşir Fatih, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu Ve Yönetim Yetkisinin Devri*, İstanbul 2011.

Doğanay İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C. II, 2. Baskı, Ankara 1981.

Doğrusöz Bumin, *Kimsenin Okumadığı Madde*, Dünya Gazetesi, 30.01.2018.

Domanıç Hayri, Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK Şerhi II, İstanbul 1988.

Donay Süheyl, Para Cezaları, İstanbul 1972.

Duran Lutfi, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982.

E. A.: <http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/68GK/ekonomikRapor2013%20-%20Kopya.pdf>, E.T.: 29.06.2014, TOBB Ekonomik Rapor 2012.

Ekeçik Nurgül, Bağlı Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul Şehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2017.

Emrullah Kervankıran, *Alman Hukuku'nda Business Judgment Rule'nin Kodifikasyonu Türk ve Amerikan Hukuku ile Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme*, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen'e Armağan, C. I, İstanbul 2007.

Erdem Serpil, İhracatta Örgütlenme Modelleri ve Türkiye Uygulaması Sektörel Dış Ticaret Şirketleri ile Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003.

Erdönmez Güray, *İcra Ve İflas Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Amme Alacaklarının Tahsiline Etkileri*, TBB Dergisi, S. 57, Y. 2005.

Eren Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, İstanbul 2009.

Eren Fikret, Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İliyet Bağ Teorisi, Ankara 1975.

Ergenç Ömer, *Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları* Vergi Dünyası Dergisi, S. 231, Y. 2000.

Erginay Arif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara 1998, s. 70.

Eriş Gönen, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Ticari İşletme ve Şirketler, C. II, 3. Baskı, Ankara 2004.

Eriş Gönen, Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, C. 2, 4. Bası, Ankara 2010.

Fuçucu Doğan Fatmanur, Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı ve Kar Payının Vergilendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003.

Geçer Ahmet Emrah, *Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk*, Türkiye Barolar Birliği, Y. 2017, S. 129.

Genç Fatma Neval, *6360 Sayılı Kanun ve Aydın'a Etkileri*, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1 (Özel Sayı), 2014.

Genç Yıldırım/Özmen Mehmet Akif, Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları, İstanbul, 2011.

Gerçek Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa 2010.

Gerçek Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi*, AÜHFD, C.54, S.3, Y. 2005.

Gözler Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Bursa 2009.

Gözler Kemal, İdare Hukuku, C. II, Bursa 2003.

Gözübüyük Şeref, Yönetim Hukuku, Ankara 2009.

Güçlütürk Osman Gazi, *Limited Şirketlerde Ortakların Ve Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Legal Hukuk Dergisi, C: 13, S: 153, Y: 2015.

Gülseven Mustafa, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1999.

Güney Akdağ Necla, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 2010.

Güney Akdağ Necla, Anonim Şirket Yönetim Kurulu, 1. Bası, İstanbul Ekim 2012.

Güngör Sağlık Deniz, Türk Vergi Hukukunda İspat, Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2002.

Helvacı Mehmet, Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası, İstanbul 2001.

Helvacı Mehmet, Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı, İstanbul 2000.

Helvacı Mehmet, Fransız Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yönetim Kurulu, Prof. Dr. Hayri Domaniç'e Armağan, İstanbul 1995.

Helvacı Mehmet, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu (Organı) Konusunda Getirdiği Yenilikler, Avrupa Birliği Perspektifinden Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Piyasasına Etkileri*, Uluslararası Konferans, Ankara 2010.

İmregün Oğuz, Anonim Ortaklıklar, 4. Bası, İstanbul 1989.

İmregün Oğuz, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, 6. Bası, İstanbul 1981.

İzmirli Yedigir, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Hukuki Sonuçları, Ankara 2001.

İzmirli Yedigir, *Şirketler Hukukunda Sorumluluk İlişkileri Ve Anonim Şirketlerde Sınırlı Sorumluluk*, Mevzuat Dergisi, Y: 3, S: 33, Eylül 2000.

Kalender Emre, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Bilgi Alma Hakkı (TTK m.392), Ankara 2017.

Kalpsüz Turgut, *Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Üyelerinin Şirketle Rekabet Teşkil Eden Davranışları*, Prof. Dr. Hüseyin Cahit Oğuzoğlu' na Armağan, Ankara 1982.

Kaneti Selim, Vergi hukuku, 2. Baskı. İstanbul 1989.

Karaca Bedir, Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları, İstanbul 2010.

Karagöz Berkan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008.

Karahasan Mustafa Reşit, Sorumluluk Hukuku, 6. Baskı, İstanbul 2003.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 3.Baskı, Ankara 2004.

Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara 2007.

- Karakoç** Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Ankara 2011.
- Karayalçın** Yaşar, “*Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*”, Yaklaşım, Y. 2, S. 15, Mart 1994.
- Karayalçın** Yaşar, Ticaret Hukuku II - Şirketler Hukuku, 2. Bası, Ankara 1973.
- Kartal** Zihni, *İdari Vergi Cezalarına Vergi Organlarının Yaklaşımı*, Vergi Dünyası Dergisi. S. 207, Y. 1998.
- Kartal** Zihni, *Tecil Faizinde Değişiklik*, Yaklaşım Dergisi, S. 221, Y. 2011.
- Kayır** Semra, “*Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu*”, Türkiye Barolar Birliği İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003.
- Kendigelen** Abuzer, Ticaret Hukuku Kürsüsünde Onbeş Yıl Hukuki Mütalaalar (Mahkeme Kararlarıyla Birlikte) Ortaklıklar Hukuku Kararları, 2. Bası, C. II, İstanbul 2003.
- Kılıçoğlu** Ahmet Mithat, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 16. Bası, Ankara.
- Kırbaş** Sadık, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2003.
- Kırbaş** Sadık, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara 2004.
- Kırbaş** Sadık, *Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 119, Temmuz 1991.
- Kırca** İsmail, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirket Yönetim Kurulu-Başlıca Yenilikler*, EÜHFD, C. XVI, S. 3-4, Y. 2012.
- Kırca** İsmail, *Ticaret Şirketlerinde Birlikte Temsile Yetkili Kişilerin Birbirlerine Tek Başına İşlem Yapma Yetkisi Vermeleri*, AÜHFD, C. 57, S. 3, Y. 2008.
- Kırca** İsmail/**Şehirali Çelik** Feyzan Hayal/**Manavgat** Çağlar, Anonim Şirketler Hukuku C. 2/2, Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü, Ankara 2016.
- Kızılot** Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Ankara 1995.

Kızılot Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler IV, Ankara 1998.

Kızılot Şükrü/Eyüpgiller Saygın, *Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara 1999.

Kızılot Şükrü/Kızılot Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara 2012.

Kızılot Şükrü/Şenyüz Doğan/Taş Metin/Dönmez Recai, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 2007.

Koban Cansu Damla, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013.

Kocahanoğlu Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983.

Korkut Ömer, Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği, Ankara 2007.

Korkut Ömer, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin Şirkete Ait Belgelerin Kopyasını Alma Yetkisi*, EÜHFD, C.10, S. 3-4, Aralık 2006.

Köprülü Bülent, Medeni Hukuk Genel Prensipler Kişinin Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1984.

Kumrulu Ahmet, *Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizî Hakkında Düşünceler*, AÜHFD, S. 1988/1-4.

Kurdoğlu Elif, Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD, Ankara 2011.

Kuru Baki, İcra Hukuku El Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2013.

Mimaroğlu Said Kenan, Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukuki Mesuliyeti, Ankara 1967.

Mutluer Mehmet Kamil, Türk Vergi Sistemi, Eskişehir 2000.

Mutluer Mehmet Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul 2006.

Mutluer Mehmet Kamil, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2011.

Oğuzman Kemal/Öz Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul 2009.

Oğuzman Kemal/Seliçi Özer/Okday Saibe, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Yeniden Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul 1999.

Okar Ateş, *Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Y. 1996/1997.

Onar Sıddık Sami, İdare hukukunun umumi esasları, 3. Baskı, C. 3, İstanbul 1960.

Öçal Akar, *Kollektif Şirkete Sonradan Giren Ortağın Sorumluluğu*, Prof. Dr. Hayri Domaniç' e 80. Yaş Günü Armağanı, C. I, İstanbul 2001.

Öncel Mualla, *Türk Vergi Hukukunda Takas*, AÜHFD, C. 35, S. 1-4.

Öncel Mualla, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Prof. Dr. Fadıl H. SUR' un Anısına Armağan, Ankara 1983.

Öncel Mualla/**Kumrulu** Ahmet/Çağan Nami, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara 2004.

Öncel Mualla/**Kumrulu** Ahmet/Çağan Nami, Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ankara 2005.

Öncel Mualla/**Kumrulu** Ahmet/Çağan Nami, Vergi Hukuku, 21. Baskı, Ankara 2012.

Önen Ergun, Medeni Yargılama Hukukunda Sulh, Ankara 1972.

Önez Çetin Zuhul, *Türkiye'de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 20, S. 2, Y. 2015.

Özbalcı Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamalar, Ankara 2006.

Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu, Açıklama ve Yorumlar, Ankara 2007.

Özcan Sezgin, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları*, Yaklaşım Dergisi, S. 117, Eylül 2002.

Özdiler Eda, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005.

Özer Işık, *Türk ve Yabancı Hukuk Sistemlerinde Anonim Şirket Yöneticilerinin Mali Hakları*, Ankara 2013.

Özer İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi Ve Türkiye’ de Uygulaması*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1979.

Özmen Selahattin, *Amme Alacaklarının Tahsil – Ödeme Klavuzu*, İstanbul 1996.

Özsunay Ergun, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler*, İstanbul 1982.

Özsüt Tuğrul, *3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikle*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 90, Şubat 1989.

Öztan Bilge, *Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Sorumluluk*, Ankara 1970, AÜHF, Yayın No: 272.

Öztan Bilge, *Şahsın Hukuku – Hakiki Şahıslar*, 3. Baskı, Ankara 1990.

Paslı Ali, *Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi*, İstanbul 2005.

Pelin Fazıl İbrahim, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, Üçüncü bası, İstanbul 1945.

Poroy Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu Ersin, *Ortaklıklar Hukuku – 1, 13. Basım*, İstanbul 2014.

Poroy Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu Ersin, *Ortaklıklar Hukuku I(Ortaklıklar I)*, 13. Bası, İstanbul 2014.

Postacıoğlu İlhan, *İcra Hukuku Esasları*, 4. Bası, İstanbul 1982, N. 393;

Pulaşlı Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi I*, Ankara 2011.

Pulaşlı Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi II*, Ankara 2011.

Pulaşlı Hasan, *Şirketler Hukuku*, Konya 1995.

Pulaşlı Hasan, *Yeni Şirketler Hukuku – Genel Esaslar*, Ankara 2013.

Reisoğlu Seza, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirketlerle İlgili Başlıca Yeni ve Farklı Düzenlemeleri*, Abant 22.11.2011.

Saban Nihal, Vergi Hukuku, İstanbul 2009.

Saraçoğlu Fatih/**Dayıoğlu** Erul Rana, *Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması Ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XXIII, Y. 2019, S. 1.

Sarı Suat, Vekâlet Sözleşmesinin Tek Taraflı Olarak Sona Erdirilmesi, İstanbul 2004.

Sarılı Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul 2004.

Seyidoğlu Halil, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, İstanbul 2002.

Silahşör Mert, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu yelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu*, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, Y. 2016, C. 2, S. 1.

Sonsuzoğlu Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul 2001.

Soykan İsmail Cem, *"Türk Ticaret Kanunu'nda ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Anonim Şirketin Yönetimi ve Temsili"*, LHD, Y. 2010, C. 8, S. 91.

Söyler İlhami, Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açıısından Değerlendirilmesi, Ankara 2005.

Şamhoğlu Servet/**zbalcı** Yılmaz Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açııklamaları, Ankara 1988.

Şener Oruç Hami, Teorik Ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, 2. Bası, Ankara 2015.

Şentürk Akın Gencer, *Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Kanuni Düzenlemelerin Hukukiliği Sorunu*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 326, Ekim 2008.

Şimşek Edip, Açııklamalar ve İtihatlarla Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, Ankara 1996.

Şimşek Veli Arif/**Tolu** Abdullah, Katma Değer Vergisinde İndirim, Ankara 2002.

Tandoğan Haluk, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C. II, 4. Baskı, İstanbul 1989.

Taştan Yusuf Ziya, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin İstifası Ve Vergisel Sorumluluk*, Yaklaşım Dergisi, S. 145.

Tekil Fahiman, Limited Şirketler ve Kooperatifler, 2. Baskı, İstanbul 1978.

Tekinalp Ünal, *Anonim Ortaklıklara İlişkin Yeni Hukuk Politikasının Dinamikleri ve Bunlar Arasındaki İlişki*, Prof. Dr. Turgut Kalpsüz'e Armağan, Ankara 2003.

Tekinalp Ünal, Anonim Ortaklıkların Yönetim Kurullarında Tüzel Kişilerin Temsili, BTHAE, Ankara 1965.

Tekinalp Ünal, Anonim Ortaklıkların Yönetim Kurullarında Tüzel Kişilerin Temsili, Ankara 1965.

Tekinalp Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul 2013.

Tekinalp Ünal, Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları, 2. Bası, İstanbul 2012.

Tekinay Selahattin/**Akman** Sulhi/**Burcuoğlu** Sermet/**Altop** Atilla, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 1993.

Teoman Ömer, “*Anonim Ortaklığın Temsili IP*” Yaşayan Ticaret Hukuku, C. I, Hukuki Mütalalar, Kitap. 7, İstanbul 1997.

Tıǧlı Pınar, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Müteselsil Sorumluluk, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2004.

Toydemir Seçkin, Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, İstanbul 2013.

Tuncer Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, C. II, Ankara 2006.

Tuncer Selahattin/**Şanver** Salih, *Vergi Mükellefiyeti Vergi Borcu-Vergi Mesuliyeti*, İktisat ve Maliye Dergisi, C. V, S. 11, Şubat 1959.

Tunçer Mehmet, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD, Doktora Tezi, İstanbul 2002.

Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1998.

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, C.II, 9. Baskı, Ankara 1998.

Türk Hukuk Kurumu, Türk Hukuk Lûgatı, Ankara 1991.

Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği,

Üçışık Güzin, *Limited Şirkette Ortağın Ortaklıktan Çıkarılması*, Prof. Dr. Fahiman Tekil ‘ in Anısına Armağan, İstanbul 2003.

Ünlü Cengiz, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1995.

Ürel Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması. İstanbul 2003.

Yaltı Billur, *Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK, 359 (a) (2) nin Anayasaya Aykırılık Sorunu*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 285, Mayıs 1985.

Yanlı Veliye, “*Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu*”, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’ na Armağan, İstanbul 1999.

Yaralı Levent, Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Müdürlerin Ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara 2010.

Yavuz Cevdet/**Acar** Faruk/**Özen** Burak, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 8. Baskı, İstanbul 2009.

Yavuz Mustafa, *Limited Şirketlerin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Dolayı Müdürlerin Sorumluluğu*, Mali Çözüm Dergisi, S. Mayıs-Haziran 2017.

Yılmaz Ejder, Hukuk Sözlüğü, Ankara 2005.

Yılmaz Güneş, “*Vergi, Resim, Harç*” Kavramlarının Tarihsel Devinimi: *Kavram Kargaşası Bağlamında “Resmin” Günümüzdeki Varlık Sorunu*, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 40, S. 2, Aralık 2018.

Yöndem Sevil, Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2005.

Yüce Mehmet, Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Bursa 2014.

Yücedoğru Recep, Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ABD Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007.

Yücel Mehmet, *Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler*, Mali Çözüm Dergisi, S. 97, Y. 2010.

