

T.C.
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİMDALI

**ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ
TEMSİLCİLERİN KAMU
ALACAKLARINDAN
SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

Arzu YILMAZ

Danışman

Prof. Dr. Ayhan DÖNER

Erzincan 2017

TEZ BİLDİRİMİ

“ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU” isimli "Yüksek Lisans" tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim.

Arzu YILMAZ



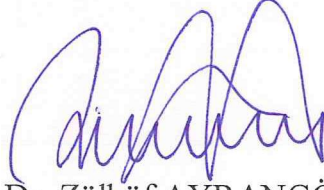
TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

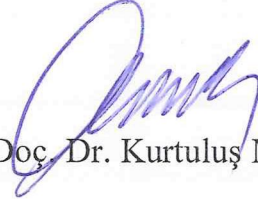
Bu alışma, Kamu Hukuku Anabilim Dalının Kamu Hukuku Bilim Dalında jürimiz tarafından **Yüksek Lisans** Tezi olarak Kabul edilmiştir.



Danışman / Jüri :Prof. Dr. Ayhan DÖNER



Jüri :Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL



Jüri :Yrd. Doç. Dr. Kurtuluş MERDAN

ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU

Arzu YILMAZ

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku

Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Eylül 2017

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ayhan DÖNER

ÖZET

Anonim şirketlerin, şirketin hisse sahipleri ve şirketin işlerini idare eden kanuni temsilcilerinden bağımsız bir tüzel kişiliği bulunmaktadır. Her ne kadar şirketin faaliyetlerinin tüm neticelerinden anonim şirket tüzel kişiliğinin sorumlu olması kural olsa da, anonim şirketlerin kamu borçlarını ifa etmemesi durumunda, ifa edilmeyen borçlardan ötürü anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Bu durumda, kanuni temsilciler fer'i borçlular olarak kabul edilmekte ve kamu alacakları bu kişilerin kişisel mal varlığından tahsil edilmektedir. Bir diğer ifade ile ifa edilmeyen vergi ve diğer kamu borçlarından dolayı, anonim şirket kanuni temsilcilerinin şahsi sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

Kanuni temsilcilerin şirketin kamu borçlarından ötürü sorumlulukları ile ilgili olarak pozitif hukukumuzda çeşitli düzenlemeler bulunsa da, bu düzenlemeler kendi aralarında sistematik bir bütünlük oluşturamamış olup, kendi aralarında çelişkiler içermektedir. Bu düzenlemeler ticari yaşam ve pratikte karşılaşılan durumlar sonucunda ortaya çıkan belirsizlikleri ve ihtilafları çözüme kavuşturabilmek açısından da yeterli seviyede değildir. Hal böyle iken, vergi ve diğer kamu alacaklarını tahsil ile görevli kamu kurumları, yasaların icrasında sıklıkla hata yapabilmekte yahut alacağı en kısa zamanda tahsil edebilmek amacıyla hukuka uygun olmayan işlemler gerçekleştirebilmektedir. Bu çalışma ile kamu alacaklarının anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinden tahsil edilebilme koşulları, bu alacaklara ilişkin sorumluluğun içeriği ve mahiyeti incelenerek, problem oluşturan durumların belirlenmesi ve çözüm önerileri getirilebilmesi hedeflenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, kanuni temsilci, kamu alacağı, sorumluluk.



JOINT-STOCK COMPANIES' LEGAL REPRESENTATIVES' RESPONSIBILITIES FOR PUBLIC DEBTS

Arzu YILMAZ

Erzincan University, Social Sciences Institute, Department
of Public Law, Master Thesis, September 2017

Supervisor: Prof. Dr. Ayhan DÖNER

ABSTRACT

Joint-stock companies have independent corporate personality from shareholders and the board of directors. Although it is the main rule that the corporate personality is responsible for all the consequences of the company's action, in case the joint stock corporations do not pay its taxes, the board of directors could be held accountable for these outstanding debts. In this respect, members of the board of directors are considered as subsidiary debtors and so taxes are collected their personal assets. In other words, due to the unexecuted taxes and other public debts, the personal responsibility of the directors may come into question.

Although there are various regulations in our positive law with regard to the responsibilities of the legal representatives for corporations' public debts, these adjustments do not have a systematic unity and contain contradictions among themselves. In addition, it can be claimed that these regulations are not at a sufficient level in order to be able to solve the uncertainties and conflicts that are arising from the commercial life and practise. While this is the case, the public institutions charged with collecting taxes and other public claims can often make mistakes in the execution of laws or they may perform illegal transactions in order to collect the receivables in an early manner. This study therefore set out to assess the main conditions under which public receivables can be collected from the legal representatives of joint stock corporations; the content of the liability of these receivables; to determine the problematic situations; and to suggest solutions for these potential problems.

Keywords: Joint-stock company, legal representative, public debts, liability.

ÖNSÖZ

Tez yazım süresince; her türlü yardımı, bilgiyi ve desteği benden esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Ayhan DÖNER'e, Yrd. Doç. Dr. Zülküf Ayrangöl'e, çalışma arkadaşlarıma ve her zaman manevi desteğiyle yanımda olan aileme ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Arzu YILMAZ

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	V
ÖNSÖZ	VI
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR.....	XII
GİRİŞ	1
I. TEMEL KAVRAMLAR	4
A. Genel Olarak Anonim Şirket	4
1. Tanımı ve Unsurları	4
a)Tanımı	4
b) Unsurları	6
(1) Unvan.....	6
(2) Sermaye	7
(3) Alacaklılara Karşı Sorumluluk ve Sermayenin Korunması.....	8
(4) Konu	9
(5) Tüzel Kişilik	9
2. Kuruluşu ve İşleyişi	10
a) Esas Sözleşme	11
b)Tescil ve İlan.....	12
3. Organları	12
a)Genel Kurul	12
b)Yönetim Kurulu	14
4. Sona Erme	14
B. Kamu Alacağı Kavramı.....	16
1. Tanımı ve Özellikleri	16
2. Kamu Alacaklarının Kamu Gelirleri İçerisindeki Yeri.....	21
3. Kamu Alacağı Kavramının Hukuki Dayanağı	23
4. Kamu Alacağı Türleri	24

a)Asli Kamu Alacakları.....	24
b)Feri Kamu Alacağı	27
c)Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları.....	28
d)Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	30
4. Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Statüsü Verilen Alacakların Durumu	30
C. Anonim Şirkette Kanuni Temsilci	33
1) Genel Olarak Temsil ve Temsilci	33
2. Anonim Şirkette Kanuni Temsilciler	34
a) Yönetim Kurulu	35
b)Temsille Yetkilendirilmiş Kişiler (Murahhas Üyeler ve Müdürler)	37
c) Tasfiye Memurları.....	38
d) İflas Memurları	39
e) Kayyımlar.....	40
D. Anonim Şirket Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Özel Hukuk Sorumluluğu....	42
1. Sorumluluk Kavramı.....	42
2. Sorumluluğun Niteliği.....	44
a) Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi	44
b) Sorumluluğun Teselsül Açısından Değerlendirilmesi	46
3. Sorumluluğun Şartları	47
4. Sorumluluğun Kapsamı ve Sona Ermesi.....	48
E. Kamu Alacakları Bağlamında Kanuni Temsilci	50
1. Tanımı ve İçeriği	50
2. Kanuni Temsilcinin Vergi Sorumlusundan Ayrılması.....	51
3. Kanuni Temsilcinin Kamu Borçlarına Yönelik Ödevleri	53
II. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ TEMELİ.....	55
A. Sorumluluğun Niteliği	57
1.Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk.....	58
a) AATUHK'a göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi	59
b) VUK'a göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi	60
c) SSGSSK'ya göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi	62

d) TMSF ile Alakalı Düzenlemelere Göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi.....	64
2. Feri Sorumluluk	67
3. Müteselsil Sorumluluk	74
4. Malvarlığıyla Sınırsız Sorumluluk.....	77
B. Sorumluluğun Tabi Olduğu Kanunun Kapsamına Giren Kamu Alacakları	78
1. AATUHK'un Kapsadığı Kamu Alacakları	81
2. Vergi Usul Kanunu'nun Kapsadığı Kamu Alacakları	84
3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Kapsadığı Alacaklar	87
4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Mevzuatının Kapsadığı Alacaklar	89
5. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kapsadığı Kamu Alacakları.....	92
C. Sorumluluğun şartları.....	93
1. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından.....	94
a) Genel Olarak	94
b) Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağının Bulunması Durumu	95
e) Sorumluluk Hakkında Başka Bir Kanunda Düzenleme Bulunmaması Durumu	96
c) Asıl Mükellefin Takip Edilmiş Olması Durumu.....	97
d) Asıl Mükelleften Tahsil Edilememiş veya Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olması Durumu	98
e) Kamu Alacağının Ödenmesi Gereken Zamanda Kanuni Temsilci Olunması Durumu	100
f) Kusur Araştırması Yapılmaması Durumu	103
2) Vergi Usul Kanunu Açısından.....	104
a) Genel Olarak	104
b) VUK'un Kapsamına Giren Bir Kamu Alacağı Bulunması Durumu.....	105
c) Vergi Borcunun Asıl Mükellefçe Ödenmemesi Durumu.....	105
d) Kamu Alacağının Asıl Borçludan Tahsil Olanığının Kalmaması Durumu	107
e) Kanuni Temsilcinin Kusurunun Bulunması Durumu	108
f. Kamu Alacağının Ödenmesi Gereken Dönemde Kanuni Temsilci Olunması Durumu	110
3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından.....	112
a) Genel Olarak	112

b)Anonim Şirketin Üst Düzey Yöneticisi Olunması Durumu	113
c)Borcun Ödenmemesinde Haklı Bir Sebep Bulunmaması Durumu.....	114
d)Öncelikle Asıl Borçlunun Takibi Gerekmemesi Durumu.....	115
4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Hakkında Düzenlemeler Açısından.....	116
a)Genel Olarak	116
b)Bankanın Yönetim ve Denetiminde Söz Sahibi Olunması Durumu.....	117
c)Banka Kaynaklarının Şahsi Amaçlarla Kullanılmış Olması Durumu.....	118
d)Bankanın Zararının Bulunması Durumu.....	119
e)Yapılan İstismar Fiilleriyle Zararın Oluşması Arasında İliyet Bağı Olması Durumu	120
5. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından	120
a)Genel Olarak	120
b) Tasfiyesi Tamamlanmamış Şirket Açısından Durum	123
c)Tasfiye Sonrası Tahakkuk Ettirilen Kurumlar Vergisi Açısından Durum..	124
7.Kanuni Temsilcinin Anonim Şirketin Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Sona Ermesi	125
D. Tek Ortaklı Anonim Şirkette Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu	127
III. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞUNDA TAHSİL VE DİĞER HUSUSLAR...	131
A. Cebren Tahsil aşaması	131
1. Ödeme Emri	133
a)Genel Olarak	133
b)Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağı Bulunması Durumu	134
c)Kanuni Temsilciden Önce Şirkete Ödeme Emri Gönderilmesi Durumu....	136
2.Haciz	137
a)Genel Olarak	137
b)Haciz İşleminde Kamu Alacaklarına İlişkin Ayrıcalıklar.....	139
c)Kamu Alacaklarında Haczin İptali	141
3.Tebliğat	142
a) Genel Olarak	142
b) Posta ile Tebliğat.....	145
d) Elektronik Tebliğat	146

c) İlanen Tebligat	147
e) Tebligatın Geçersizlik Nedenleri	149
B. Diğer Hususlar	152
1.Kanunların Zaman Bakımından Uygulanması.....	152
a) Genel Olarak	152
b) Kamu Alacaklarında Kanunların Geriye Yürüyememesi	153
3.Şirketin Unvanının Değişmesi ve Tasfiyesi Tamamlanmış Şirketin Durumu .	158
a) Şirketin Unvanının Değişmesi	158
b)Tasfiyesi Tamamlanmış şirket	160
4.Zamanaşımı	162
a) Genel Olarak	162
b) Tahakkuk Zamanaşımının Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğuna Etkisi	163
c) Tahsil Zaman Aşımının Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğuna Etkisi	166
d)Kesilen Cezalar Açısından Zamanaşımı	167
e) SSGSSK Açısından Zamanaşımı	169
5.Mirasçılarının durumu.....	169
6.Teselsül ve Rücu	172
a)Genel Olarak	172
b) Kanuni Temsilcilerin Asıl Mükellef Anonim Şirkete Rücu	174
c) Kanuni Temsilcilerin Birbirine rücu	177
SONUÇ.....	183
KAYNAKÇA.....	187

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
B.	: Bası
BK	: Bankacılık Kanunu
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
E.	: Esas
EÜHFD	: Erzincañ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GK	: Gümrük Kanunu
GTB	: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
H. D.	: Hukuk Dairesi
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Prof.	: Profesör
R.G.	: Resmi Gazete
T.	: Tarih
TBK	: Türk Borçlar Kanunu

TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
S.	: Sayı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
MK	: Medeni Kanun
s.	: sayfa
SerPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.	: Tarih
TMSF	: Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TTSG	: Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi
Ü.H. F. D.	: Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Anonim şirketlerin büyük sermayeli şirketler olması ve genellikle paydaşlarının da buna göre fazla olması nedeniyle sermaye piyasasında önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde söz konusu şirketler hem ülke ekonomisinin hem de paydaşların korunması adına nitelikli bir incelemeyi gerektirmektedir. Bu çalışmanın anonim şirketlerle sınırlandırılmasının temel amacı bu düşüncedir.

İlgili kanun hükümlerinde, anonim şirketlerde kamu borçlarının ifa edilmemesi halinde doğacak sorumluluk için, temsilci sıfatının taşınması koşulu aranmaktadır. Bir başka deyişle, bu borçlardan şirket tüzel kişiliği haricinde sorumlu olacak kişiler yasal temsilciler olacaktır. Şirketi dışarıya karşı temsil etme yetkisine sahip ve şirketin işlerini idare eden kişiler, “kanuni temsilci” olarak kabul edilecektir. Şirketin temsili ve yönetimi yetkisine haiz olan yönetim kurulu üyeleri, tasfiye aşamasında tasfiye memurları ve murahhas müdürler, anonim şirketin yasal temsilcileridir. İştirak yahut bağlı ortaklık biçimindeki bir anonim şirketin kuruluş mevzuatında, AATUHK uyarınca haciz yolu ile takibe engel bulunmuyorsa, bu anonim şirketin temsil ve yönetimi yetkisine haiz olan yönetim kurulu azaları da şirketin ifa etmediği ya da ifa etmeyeceği/edemeyeceği kanaatine varılan amme borçlarından ötürü sorumlu olmaktadır.

Kanuni temsilcilerin anonim şirketin kamu borçlarından ötürü sorumlulukları konuları; kamu alacakları konusunda genel bir tahsil yasası niteliğindeki *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK)* mükerrer 35. maddesi, sosyal güvenlik sisteminin verimli ve etkin şekilde yürütülmesini amaçlayan *5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (SSGSSK)* 88. maddesinin 20. fıkrası, vergilendirme usulünü ve vergi borçlusu ile vergi alacaklısının hak ve borçlarını düzenlemekte olan *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK)* 10. maddesinin 2. fıkrası ile düzenlenmiştir. Ayrıca “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” (*KVK*) 17. maddesi ile “Bankacılık Kanunu” (*BK*) 108.

maddelerinde de üzerinde durulması gereken söz konusu kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkindir.

Kamu borçları ile ilgili sorumluluğa dair, çeşitli zamanlarda çeşitli saikler ile getirilen söz konusu AATUHK, VUK ve SSGSSK düzenlemeleri ve bunun yanında KVK ve BK düzenlemeleri bilhassa amme alacağı ile ilgili sorumluluğun hukuki mahiyeti ve içeriği açısından belirsizlik oluşturmakta, buna bağlı olarak da ifa edilmeyen kamu borçlarının tahsil edilmesinde değiştirmesi ve düzeltilmesi güç hukuki belirsizlikler oluşmaktadır. Her kanuna göre farklı sorumluluk, nitelik ve hükümlerin olması hukuki belirsizliğin yanında adaletsizliği de beraberinde getirmektedir.

Kanunlarda geçen sorumluluk hükümlerinin tamamının uygulama alanı kamu alacakları olmakla birlikte her kanun farklı nitelikte kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu durum kanunlarda geçen sorumluluğun niteliğine ilişkin farklılıklar ile şartlarına ilişkin farklılıklarla beraber her kanuni düzenleme açısından farklı uygulamaya neden olmaktadır. Bu ise eşit durumda bulunan kişiler arasında eşit olmayan sonuçlar doğurmaktadır.

Bilhassa sorumlulukta kusur aranıp aranmadığı hususunda kanunlardaki değişik kabuller kanuni temsilcilerin sorumluluğunda adaletsizlikler oluşturmaktadır. Bir kanuna göre kusurlu olduğunda sorumlu tutulabilen kanuni temsilci diğer kanuna göre sorumlu tutulduğunda kusursuz sorumlu olabilmektedir. Bunun gibi sorumluluğun mahiyetine yönelik konularda da kanuni temsilcilerin sorumluluğu değişebilmektedir.

Devlet erkinin kamu alacaklarına ulaşma gayesi neticesinde yapılan düzenlemeler bazı durumlarda temel haklara aykırılık oluşturmaktadır. Düzenlemeler Anayasa Mahkemesi'nin önüne geldiğinde iptal edilse de uygulandıkları süreç içerisinde kişilerin temel haklarını zedelemektedir. Kamu alacaklarıyla alakalı düzenlemelerin geriye yürümezlik ilkesine aykırı uygulanması ile kanuni temsilcinin müdahale yetkisi bulunmayan zamanlarda geçen uygulamalardan sorumlu tutulması buna örnektir.

Kanunlarda geçen farklı düzenlemelerin oluşturduğu belirsizlik ve adaletsizliklerle birlikte uygulamada yapılan hata ve hukuksuzluklar da bu alanda sorun oluşturmaktadır. Özellikle deme emri düzenlenirken ve tebligat yapılırken birçok hukuka aykırı uygulama meydana gelmektedir. Uygulamanın temel bir zemine oturtulması gerekmektedir.

Tüm bu söylenilenleri ele almak adına çalışmamızın birinci bölümünde temel kavramlardan bahsedilmiştir. Bu bölümde genel olarak anonim şirket ile ilgili açıklamalardan sonra kamu alacağına ilişkin ayrıntılı bir araştırma yapılmıştır. Devam eden kısımlarda anonim şirkette kanuni temsilcileri ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra söz konusu temsilcilerin özel hukuka ilişkin sorumluluğu incelenmiştir. Son olarak kamu alacaklarına özgü düzenlemelerde kanuni temsilcilerden genel olarak bahsedilmiş ve birinci bölüm nihayetlendirilmiştir.

İkinci bölümde öncelikle kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğun niteliği ortaya konulmuştur. Diğer kısımda ele alınacak kanuni düzenlemelerin sorumluluk hükümlerine dâhil olan kamu alacakları belirlenmiş bunun neticesinde kanunların kapsamı ele alınmıştır. Daha sonra anonim şirkette kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunun şartları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bölümün sonunda sorumluluğun hangi hallerde sona ereceğinden ve tek ortaklı anonim şirkette sorumluluğun nasıl olacağından bahsedilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde öncelikle tahsil aşamasıyla alakalı genel bilgiler verilmiş daha sonra bu aşamada karşılaşılan sorunlara değinilmiştir. Tahsil aşamasından genel olarak bahsedildikten sonra sırasıyla ödeme emri, haciz ve tebligat hususları ele alınmıştır. Daha sonra anonim şirkette kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından önemli olan ve hukuki sorunlar barındıran hususlar olan kanunların zaman bakımından uygulanması, zamanaşımı, rücu gibi konular üzerinde durulmuştur.

I. TEMEL KAVRAMLAR

A. Genel Olarak Anonim Şirket

1. Tanımı ve Unsurları

Anonim şirketler ticari hayatta oldukça önemli bir yere sahiptir. Ticaretin her alanında faaliyet gösterebilen bu şirket türü özellikle büyük sermayeleri bünyesinde toplayabilmesiyle hem bireysel hem de toplumsal fayda sağlamaktadır¹. En yaygın şirket tipi olmasa da birçok önemli sektörde kurulacak şirketin yalnız anonim şirket şeklinde kurulabilmesiyle ve ayrıca küçük sermayeleri bir araya getirip büyük sermaye topluluğu oluşturulabilme olanağı vermesiyle anonim şirket mali sektörde kayda değer bir yapı oluşturmaktadır². Ancak anonim şirketlerin bazı kötüye kullanımlar sebebiyle birçok ulusal ve uluslararası skandala sebep olması söz konusu şirketlerin daha dikkatli düzenlenmesi zorunluluğu getirmektedir³. Bu açıdan anonim şirketin TTK’da açık ve belirgin olarak tanımlanması ve unsurlarının ortaya konulması şarttır.

a) Tanımı

TTK’nın 23. maddesinde anonim şirket şöyle tanımlanmıştır.

“ Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.

Pay sahipleri sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.”

Tanımda dikkat edilmesi gereken birkaç konu vardır. Anonim şirketlerde sermayenin belirli olmasıyla kast edilen başlangıçta belirlenip daha sonra da

¹ Ersin Çamoğlu, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007, s. 1; /8, s. 1.

² Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, 10. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2015.

³ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I*, 13. Bası, İstanbul 2014, s. 285.

herhangi bir işlem olmaksızın kendiliğinden değiştirilememesidir⁴. Bu durum sermaye şirketlerindeki sorumluluğun sınırlı sorumluluk esasına dayanmasından kaynaklanmaktadır. Zaten koydukları sermaye haricinde borçlarından sorumlu tutulmayan üyeler açısından koydukları sermayeyi koruyan bir hüküm getirilmesi, anonim şirketle işlem yapan 3. kişileri korumak adına gereklidir⁵. Bir başka açıdan düşünülürse belirli bir sermayenin olması ve bunun üyeler tarafından çekilmesinin önüne geçilmesiyle yine anonim şirketle işlem yapan 3. kişiler açısından belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanacaktır. Bununla birlikte ticaret hayatında düzen de bir bakıma sağlanmış olacaktır.

Anonim şirketin sorumluluğu esas sözleşmesinde belirtilen sermayesi ile sınırlıdır. Ortakların sorumluluğu da esas sözleşmeyle belirlenmiş olan payları kadardır. Anonim şirkette eski kanunun aksine işletme konusuyla sınırlı hak ehliyeti bulunması durumu söz konusu değildir⁶.

Yukarıda sayılanlarla birlikte anonim şirketin ticari piyasadaki yerini de hesaba katarak Hasan Pulaşlı daha ayrıntılı bir tanım yapmıştır. Bu tanıma göre; “*Anonim şirket, bir veya daha çok kişinin iktisadi amaç için belirli bir veya birden fazla konuda faaliyette bulunmak üzere yazılı sözleşme ile kurdukları, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu tüzel kişiliği haiz bir şirkettir*”⁷. Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu’na göre ise anonim şirketin TTK’de verilen tanımı evrensel tanımıyla eş değerdedir⁸.

⁴ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 277.

⁵ Robert J. Rhee, “Bonding Limited Liability”, William & Mary Law Review, Vol. 51, 2010
U of Maryland Legal Studies Research Paper No. 2009-29, s. 1424-1425.

⁶ Fazıl Aydın, *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirketler*, Bilge Yayınevi, Ankara 2013, s. 47-48.

⁷ Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, 3. Bası, Ankara 2015, s. 295.

⁸ Poroy/Tekinalp/ Çamoğlu, a.g.e. s. 277.

b) Unsurları

Bir şirketin kanunda geçen unsurları taşıması en başta kurulabilmesi ve faaliyetlerini devam ettirmesi açısından zorunluluk arz eder. Bu durumda unsurların belirlenmesi ve geçerliliklerinin ortaya konulması gerekmektedir.

Bir sermaye şirketi, tüzel kişiliğini kazanana kadar kuruluş safhası, ön kuruluş safhası ve ticaret siciline tescil safhalarından geçmektedir⁹. Bu aşamalarda anonim şirket kurulmuş sayılmamakta ancak pay sahiplerince verilen sözlerin ve haklarının korunması adına bu safhalarda var olan durum söz konusu isimlerle belirlilik kazanmakla birlikte bu müesseselerin anonim şirket sayılmadığı da belirliliğe kavuşturulmaktadır. Bu aşamalar kanunda sayılmıştır. Bu aşamaların biri tamamlanmadan diğerine geçilemez¹⁰.

Bir anonim şirket ticaret siciline tescil ile kurulmakta ve tüzel kişiliğini bu andan itibaren kazanmaktadır¹¹. Anonim şirketin işlemlerini anonim şirket adı altında ve tüzel kişiliğini kazanmış olarak yürütebilmesi bu tescilden sonra gerçekleşmektedir. Anonim şirket kurulabilmesi için belirli unsurları belirtilen tescil öncesi safhalarda oluşturması gerekmektedir.

Anonim şirketin unsurları tamamlamadan anonim şirket kurulamaz ve bu unsurları sonradan kaybederse tüzel kişiliği de son bulur. Bu nedenle bu unsurların açıklanması anonim şirketin anlaşılmasında önem arz etmektedir. Söz konusu unsurlar; unvan, sermaye, alacaklılara karşı sorumluluk ve sermayenin korunması, konu ile tüzel kişiliktir.

(1) Unvan

TTK'nın 39. maddesine göre her tacir ticari işletmesiyle alakalı işlemleri ticaret unvanıyla yapmak ve yine ticari işletmesiyle alakalı belgeleri bu unvan altında imzalamak durumundadır. Bu maddeden anlaşılan her tacir ticaret unvanı kullanmak

⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Aydın, a.g.e. s. 103-126; Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 249; Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, 10. Bası, Beta yayınevi, İstanbul 2015, s. 123-134.

¹⁰ Bahtiyar, a.g.e. s. 134.

¹¹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 305.

durumundadır. Ticaret unvanı ticari işletmeyle alakalı işlemlerde kullanılan ad olarak tanımlanabilir¹².

TTK'nın 16. maddesinin 1. fıkrasına göre tüzel kişiliği haiz ticaret şirketleri tacir sayılmaktadır. Bu durumda tacirler için geçerli olan bir unvana sahip olmak şartı anonim şirketler açısından da geçerlidir. Anonim şirketler de ticaret siciline tescilden önce bir unvan oluşturup bu unvanla faaliyetlerine devam etmek durumundadır. Kanundaki tanımda unvan bulunmamasına karşın diğer şirketler bakımından unvana ilişkin açıklamaların yapılmış olması anonim şirketler açısından da zorunluluk arz ettiğini göstermektedir¹³.

Bir tacirin kullanacağı unvan çekirdek ve ekten oluşur¹⁴. Çekirdek kısmında “şirketin işletme konusu ve anonim şirket ibareleri bulunur. Bunun dışında yasalara uygun ekler de isteğe bağlı olarak unvanda kullanılabilir¹⁵. Ekler işletmenin gerçek mahiyetini gösterebileceği gibi uygun olması koşuluyla hayali de olabilir¹⁶. Bazı ekler ise kanunlarına göre unvana eklenmesi zorunlu tutulduğundan eklenmesi isteğe bağlı değil gerekliliktir. Örneğin SPK'ye göre ve TTK'nın 48. maddesine göre şube ekinin kullanılması merkezi başka bir yerde olan bir işletmenin diğer çalışma alanları açısından zorunludur¹⁷.

(2) *Sermaye*

Anonim şirketler ilerde açıklanacağı üzere yalnız kendi mal varlığıyla sorumlu olduğundan getirilecek sermayenin nevi ve miktarı önemlidir. TTK'nın 329.

¹² Rıza Ayhan, “Ticari İş - Ticari İşletme - Tacir - Ticaret Sicili - Ticaret Unvanı - Haksız Rekabet”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI S. 3-4, Aralık 2012, 31-53, s. 45.

¹³ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, *Şirketler Hukuku Dersleri*, 2. Bası, Bursa 2013, s. 146.

¹⁴ Hüseyin Ülgen/Mehmet Helvacı/Abuzer Kendigelen/Arslan Kaya/Füsün Nomer Ertan, *Ticari İşletme Hukuku*, 5. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul 2015, s. 393; Hasan Pulaşlı, *Şirketler...* s. 296.

¹⁵ Hasan Pulaşlı, *Şirketler...* s. 296.

¹⁶ Kamil Mutluer/Talya Şans Uçaryılmaz, *İşletme Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 159.

¹⁷ Reha Poroy/Hamdi Yasaman, *Ticari İşletme Hukuku*, 14. B. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 400.

maddesine göre anonim şirket tanımında sermayenin “belirli ve paylara bölünmüş” olması gerektiği belirtilmiştir.

TTK’nın 339. maddesinin 2. fıkrası ve 342. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde sermaye olarak nakdi bir miktar, haklar ve ayınların sermaye olarak getirilebileceği anlaşılmaktadır. Bu madde ile anonim şirkette sermayenin belirli ve hesaplanabilir olması özelliklerine dikkat edildiği görülmektedir. Şahıs şirketlerinde geçerli olan “ticari itibar ve kişisel emek”¹⁸ yine bu sebeplerden anonim şirketlerde sermaye olarak getirilememektedir.

TTK’nın 332. maddesinin 1. fıkrasına göre özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça anonim şirketin esas sermayesi 50.000 TL’nin altında olamaz. Aynı maddenin devamında kayıtlı sermaye sistemini kabul eden halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100.000 TL’den aşağı olamaz. Esas sermaye haricinde anonim şirketler açısından bir de kayıtlı sermaye sistemi benimsenmiştir. Kayıtlı sermaye sisteminde taahhüt edilen veya getirilmiş herhangi bir sermaye bulunmayıp yönetim kuruluna sermayeyi artırabileceği bir üst sınır getirilmektedir.

(3) Alacaklılara Karşı Sorumluluk ve Sermayenin Korunması

Anonim şirket alacaklılara karşı yalnız şirket mal varlığı ile sorumludur. Mal varlığı esas sermaye ile aynı değildir¹⁹. Bilançoda gösterilen aktif ve pasiflerle kar ve zararı da kapsamaktadır. Böylece şirkete karşı alacaklı olanlar şirketin esas sermayesi haricinde aktiflerinde geçen mal varlıklarına ve karına da başvurabilirler. Ancak kar-zarar değişse de alacaklıları korumak adına esas sermayeye dokunulmaz²⁰.

Anonim şirkette ortakların sorumluluğu yalnızca şirkete karşıdır. Sorumluluklarının kapsamına bakıldığında yalnızca şirkete sermaye olarak koymayı taahhüt ettiği sermaye borcu kadardır. Ayrıca bu sorumluluk alacaklılara karşı değil

¹⁸ Bu konuda ayrıntılı bilgi için; Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 19, 59 ve devamı.

¹⁹ Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 301.

²⁰ Anonim şirket gibi belirli sermayeli şirketlerde sermaye artırımı ve azaltılması için kanunlarda düzenlenmiş şartlara uyulması gerektiği hakkında bkz. Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 277.

anonim şirketin kendisine karşıdır.²¹ Ortağın sermaye borcu, payın gerçek değeri değil esas sözleşmede belirtilen nominal değeri üzerinden bulunur.

(4) Konu

TTK'nın 331. maddesine göre “anonim şirketler kanunen yasak olmayan her türlü amaç için kurulabilirler.” Bu durum serbest piyasa ekonomisinin gerektirdiği bir kabuldür²². Kurucuların anonim şirketin işletme konusunu belirleme hakkı amaca uygunluk ile sınırlı değildir²³. Kazanç elde etme ve paylaşma amacıyla icra edilebilecek tüm faaliyetler şirketin konusu olabilmektedir²⁴.

Şirketin amaç ve konusunun belirlenmesi her ne kadar kanunen zorunlu olmaktan çıkarılmışsa da şirketin özellikle yönetim kurulu üyelerinin yetkilerinin sınırını ve sorumluluklarını belirlemek adına önemlidir. TTK'nın 371. maddesinin 1. fıkrasına göre “temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her türlü iş ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilir.” Öyleyse ultra vires ilkesi artık geçerliliğini yitirmiş olsa da yönetim kurulu üyelerinin şirket adına yapabileceği işlemlerinden sorumluluğunu sınırlamak adına amaç ve konunun belirlenmesi hala önemini korumaktadır²⁵.

(5) Tüzel Kişilik

Anonim şirketler diğer sermaye şirketleri gibi tüzel kişiliği haizdir. TTK'nın 335. maddesine göre anonim şirketler tüzel kişiliğe ticaret siciline tescil edildiği an sahip olur. Ticaret sicilinden terkin ile de tüzel kişiliklerini kaybederler. Tüzel kişi olduğundan dolayı anonim şirket organları vasıtasıyla kişilerin yararlandığı haklardan yararlanır ve organları aracılığıyla borç altına girebilir.

²¹ Poroy/ Tekinalp/ Çamoğlu, a.g.e. s. 278.

²² Hasan Pulaşlı Şirketler... s. 302.

²³ Sevilay Uzunallı, *Anonim Şirkette İşletme Konusu*, Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 48.

²⁴ Uzunallı, a.g.e. s. 9.

²⁵ Bu durumun istisnasının TTK'nın 371. maddesine göre iyiniyetli 3. kişi olduğu hakkında bkz. Poroy/Tekinalp, Çamoğlu, a.g.e. s. 350-351.

2. Kuruluşu ve İşleyişi

Anonim şirketlerde ani ve halka açık kuruluş olarak iki türlü kuruluş usulü vardır. Ani kuruluşta ortaklar sermayenin tümünü kuruluş sırasında taahhüt eder ve iki ay içerisinde ortakların sermaye borçlarını ödemeleri gerekir. Ancak halka açık kuruluşta ise ortaklar şirketin tescilinden itibaren iki aya kadar payların belirli bir bölümünün halka arz edileceğini taahhüt ederler.

TTK'nın 337. maddesine göre, pay taahhüt edip esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler kurucudur. Gerçek kişilerin kurucu olabilmesi için fiil ehliyetine sahip olması gerekir.²⁶ Küçük ve kısıtlılar ise TMK'nın 16. maddesine göre ancak vasileri aracılığıyla kurucu olabilirler. TMK'nın 463. maddesine göre vasi veya velinin bu işlemi yapabilmesi için ise hem vesayet makamından (sulh hukuk mahkemesi) hem de denetim makamından (asliye hukuk mahkemesi) izin alması gerekmektedir.

TTK'nın 338. maddesine göre *“bir anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun bulunması şarttır.”* Eski TTK'da tek ortaklı anonim şirket kurulamazken yeni TTK ile tek ortaklı tüzel kişilik kurulabilmektedir. Anonim şirketin kurucusu gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.²⁷

TTK'nın 335. maddesinde kuruluş belgeleri sınırlı sayıda sayılmıştır. Bu madde ile amaçlanan aleniliği sağlamak, gizli sözleşme yapılmasını olabildiğince önlemek ve pay sahipleri sözleşmelerini kuruluşun ve şirketler hukuku alanının dışında tutmaktır²⁸.

Anonim ortaklığın kuruluş işlemleri sırayla aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir.

- Esas sözleşmenin (taahhütnamenin)²⁹ düzenlenmesi

²⁶ Hasan Pulaşlı Şirketler... s. 308.

²⁷ Fatih Bilgili/Ertan Demirkapı, a.g.e. s. 167

²⁸ TTK 336. maddesi gerekçesi.

²⁹ Esas sözleşme ile ilgili bkz. Oruç Hami Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, Ankara 2015, s. 297; Aydın, a.g.e. s. 113.

- Taahhüt edilen sermaye paylarının en azından %25'inin veya tamamının ödenmesi, aynı sermayenin güvence altına alınması
- Kurucular beyanı
- GTB'den izin alınması gerekiyorsa bu iznin alınması
- Ticaret siciline tescilin yapılması ve tescilin TTSG'de ilanı

Son aşama olan ticaret siciline tescil ve ilan ile anonim şirket kurulmuş ve işlemlerini yapabilir hale gelmektedir. Bir şirketin hak ve borçlara sahip olabilmesi tüzel kişiliğini kazanmakla başlamaktadır. Bu açıdan tüzel kişiliğin kazanılmasıyla anonim şirketler için yapılan açıklamalar ve düzenlemeler kurulan şirket için geçerli olacak ve bu durumda işlemler anonim şirket kimliği altında gerçekleştirilecektir.

a) Esas Sözleşme

Ortakların şirket sözleşmesini imzalamaları henüz tüzel kişilik kazanmamış bir birliktelik ortaya çıkarmaktadır³⁰. Şirket sözleşmesinin asli amacı şirket sözleşmesiyle belirlenen konuyu araç olarak kullanarak kazanç elde etmektir. Sözleşmenin içeriğine bakıldığında müşterek bir amacın hedeflenmesi, bu amaca ulaşmak adına ortak faaliyette bulunulması ile kar ve zarara katılma zorunluluğunun olduğu görülür.³¹

Esas sözleşme bir şirket açısından anayasa niteliğindedir³². Şirketin unvanı, konusu, payın değeri ile diğer özellikleri gibi şirketin temel yapısı, işleyişi, temel pay sahibi haklarıyla ilgili şirketçe uyulması gereken kuralların olduğu sözleşmedir denilebilir. Şirket esas sözleşmesiyle konulmuş bir kural yine yalnız esas sözleşmeyle değiştirilebilir veya kaldırılabilir³³.

³⁰ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, a.g.e s. 172.

³¹ Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 311.

³² Bahtiyar, a.g.e. s.

³³ Şafak Narbay, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Ortaklıkta Pay ve Pay Senetlerinin Devri", *EÜHFD*, Cilt: XVI, Sayı: 3-4, Yıl: 2012, (201-251) s. 219.

b)Tescil ve İlan

TTK'nın 354. maddesine göre anonim şirket, yapılan kuruluş işlemlerinin tümü bittikten sonra ticaret siciline tescil ve ilan ile tüzel kişilik kazanır. Bu andan itibaren şirket anonim şirket olarak hak ve borçlara sahip olabilecektir. TTK'nın 354. maddesinin 1. fıkrasına göre şirket esas sözleşmesi şirketin kuruluşunu izleyen 30 gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilir. Şirket noter onayından itibaren üç ay içinde tüzel kişilik kazanamamışsa yani sicile tescil ve ilan edilememişse bu durum bir sicil müdürlüğü yazısıyla onaylanır, ön anonim şirket dağılır ve ödenen pay bedelleri sahiplerine teslim edilir³⁴.

3. Organları

Tüzel kişilikler iradelerini organları vasıtasıyla açıklar³⁵. Anonim şirket tüzel kişiliği de organları tarafından borçlandırılır, hak sahibi yapılır. Ayrıca anonim şirket organları aracılığıyla diğer tüm işlerini yürütür. Anonim şirkete ilişkin temel konular bu organlar sayesinde gerçekleştirilir ve anonim şirket bu şekilde devamlılığını sağlar. Anonim şirketin kanunen zorunlu iki organı vardır. Bu organlar genel kurul ve yönetim kuruludur³⁶. TTK'nın 530. maddesine göre bu iki organın oluşturulamaması veya işlevini yerine getiremeyecek durumda olması durumunda anonim şirket tüzel kişiliğini kaybetmektedir.

a)Genel Kurul

Anonim şirkette genel kurul şirketin karar alma organıdır³⁷. Şirket için gerekli birçok konunun kararı bu kurulun toplantılarında alınır. TTK'nın 407. maddesine göre pay sahiplerinin şirket ile ilgili haklarını kullandığı organ genel kuruldur. Tüm pay sahiplerinin şirket kararlarına ilişkin görüşlerini yansıttığı tek organ olması hasebiyle en önemli organlarından biridir.

³⁴ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 318.

³⁵ Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 347.

³⁶ Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, 10. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2015, s. 141.

³⁷ Aydın, a.g.e. s. 212.

Anonim şirketlerde genel kurul ortaklar veya temsilcilere usulüne göre yapılan çağrı sonucunda daha önceden belirlenen konularda karar alınan, bilgi edinilen ve şirketin diğer işlerine yönelik bazı haklar kullanılarak yönlendirildiği kuruldur³⁸. Bu kurulda şirket ile alakalı kanun ve esas sözleşme ile genel kurula verilmiş işler görüşülüp karara bağlanır³⁹.

Genel kurul anonim şirketin faaliyetlerine doğrudan veya dolaylı olarak hâkimdir. Kararların alındığı kurul olması nedeniyle yürütülen şirket faaliyetleri bu kararlar doğrultusunda yapılmaktadır. Ayrıca genel kurul arızı bir karar organıdır. Yılda en az bir kere toplanır ve toplantılarda önemli kararlar alınır. TTK'nın 409. maddesine göre olağanüstü durumlara özgü olarak bir yılda birden fazla da toplanabilir.

Genel kurulun bazı devredilmeyen yetkileri vardır. Bunlar TTK'nın çeşitli maddelerinde sayılmıştır⁴⁰. Genel kurulun tartışma ve karar alma konusunda kanunla belirlenmiş bazı sınırları vardır. Örneğin denetleme yetkisiyle alakalı kanuni hükümler emredici olduğundan denetçilerin görevlerini kendisi gerçekleştiremez veya yönetim kurulu yetkilerini üstlenemez⁴¹.

TTK'nın 425. maddesinin 1.fikrasına göre paysahipleri, paylarından doğan oy hakkını genel kurulda şahsen kullanabilirler. Ayrıca yine aynı maddeye göre paysahibi olan veya olmayan bir temsilci aracılığıyla da paysahibi oy hakkını kullanabilir. Yani genel kurul paysahiplerinin iradesini açıklayabildiği anonim şirketin tek organıdır. Bu yüzden genel kurulda alınan karar şirketin iradesini belirler.

³⁸ Hasan Pulaşlı, Şirketler... s. 348.

³⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 475.

⁴⁰ TTK'nın m. 409, 418, 421, 408/2b, 408/2 c, 408/2 d, 408/2 f, 151/1 a, 173, 189, 379/2...

⁴¹ Aydın, a.g.e. s.212.

b)Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu şirketin temsil ve yürütme organıdır⁴². Şirketin işletme konusunu gerçekleştirmek için genel kurulun yetkisine girmeyen her türlü kararı alıp uygulamakla yetkilidir. Yönetim kurulu üyeleri gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Tüzel kişi yönetim kurulu üyesi olduğu durumda yönetim kurulunda kendisini temsil etmesi amacıyla bir gerçek kişiyi görevlendirir ve bunu ticaret siciline tescil ettirir. Buradan anlaşıldığı üzere yönetim kurulu üyesi tüzel kişi olsa da temsili yine bir gerçek kişi tarafından yerine getirilecektir⁴³. Yönetim kurulu birden çok kişiden oluşabileceği gibi tek kişiden de oluşabilir. Bu durumda yönetim kurulu her zaman kurul niteliğinde olmayacaktır⁴⁴.

Yönetim kurulu üyelerinin tam ehliyetli olması gerekir. Yönetim kuruluna seçilecek kişilerinin ayrıca seçilmeye engel bir halinin bulunmaması gerekir. TTK'nın 359. maddesinin 4. fıkrasında yapılan atıf gereği TTK'nın 363. maddesinin 2. fıkrasında öngörülen üyeliği sona erdirmeye sebepleri seçilmeye de engeldir. Yönetim kurulu üyeleri pay sahibi olmak zorunda değildir. Pay sahibi olmayan kişiler de yönetim kuruluna üye olarak seçilebilir. Bunun haricinde yönetim kurulu üyelerinin 3. kişilerin bilgilendirilmesi adına ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekmektedir⁴⁵.

Yönetim kurulundan “Anonim Şirkette Kanuni Temsilciler” başlığında bahsedileceği için burada fazlaca açıklanmamıştır.

4. Sona Erme

Anonim şirkette sona erme aslında doğrudan gerçekleşen bir durum değildir. Ortada sona erme sebebinin gerçekleşmesi ile başlayan bir süreç söz konusudur. Bu süreç TTK'nın 529. maddesinde yazan sebeplerin birinin gerçekleşmesi ile başlar.

⁴² Mehmet Özdamar, “6552 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Anonim Şirkette Temsil”, *GÜHFD*. C. XVIII, Yıl: 2014, s. 3-4, (137-164) s.139; Bahtiyar, a.g.e. s. 210.

⁴³ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 360.

⁴⁴ Aydın, s. 240.

⁴⁵ Yönetim kurulu ile ilgili kanun maddeleri TTK'nın 359 vd. düzenlenmiştir.

Bunun yanında bir de TTK'da belirtilmiş özel sebeplerin gerçekleşmesi sonucu anonim şirket sona erme aşamasına girer⁴⁶.

TTK'nın 529-530. maddelerine göre sona erme sebebinin gerçekleşmesinin ardından şirket tasfiye aşamasına girer⁴⁷. Tasfiye aşamasında şirket tüzel kişiliğini korur. Ortaklığın unvanının başına ortaklıkla işlem yapacak kişileri korumak adına "tasfiye halinde" eki eklenir⁴⁸.

Şirketin tasfiyeye girmesiyle TTK'nın 536. maddesi uyarınca yönetim kurulunun tasfiye sürecini yönetmesi uygun bulunmadığı durumda şirkete tasfiye memurları atanır. Tasfiye organlarının yetkileri tasfiye işlemleriyle sınırlıdır. TTK'nın 546. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin olarak 553. madde hükmü uygulanır. Bu maddeye göre sorumluluk ilerde ele alınacaktır. Tasfiye memurlarının üçüncü kişilerle yaptığı tasfiye işlemleri haricindeki işler açısından üçüncü kişinin iyiniyetli olması durumunda ortaklığın sorumluluğu doğacaktır⁴⁹. Tasfiyenin tescil ve ilan edilmiş olması tek başına sorumluluktan kurtulmak için yeterli değildir.

Şirketin tasfiyeye girmesiyle tasfiye memurları öncelikle envanter ve ilk tasfiye bilançosunu hazırlar ve genel kurula sunar. Bunların kabul edilmesinden sonra envanterde yazılı mallar, belgeler ve defterlere el koyarlar. Bu mallardan önce aktifler elden çıkarılır⁵⁰. Bu işlemler sonunda TTK'nın 545. maddesinde yazıldığı gibi şirketin ticaret sicilinden kaydının silinmesiyle anonim şirket tüzel kişiliği son bulur. Tüzel kişiliğin kaybedilmesi anonim şirketin girdiği sona erme sürecinin nihayete erdiği aşamadır.

⁴⁶ Emrullah Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi, Seçkin Yayınları*, Ankara 2015, s. 27 vd.

⁴⁷ TTK'nın 553. maddesine göre.

⁴⁸ Şener, a.g.e. s. 638.

⁴⁹ Eriş, a.g.e. s. 3520; Bahtiyar, a.g.e. s. 372; Şener; a.g.e. s. 638.

⁵⁰ Bahtiyar, a.g.e. s. 373.

B. Kamu Alacağı Kavramı

1. Tanımı ve Özellikleri

Borç ilişkisi özel hukuk açısından Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre borç ilişkisi bir tarafın bir edim yerine getirmek borcu üstlenip alacaklının edimi isteme hakkına sahip olduğu hukuki bağıdır⁵¹. İlişkinin alacaklı tarafı borç ilişkisi nedeniyle meydana gelen alacağını borçludan yerine getirmesini talep hakkına dayanarak borçluyu hukuki yollardan ifaya zorlayabilmektedir⁵².

Kamu alacakları ise özel hukuk kişileri arasındaki gibi borç ilişkisinden doğmamakta, Anayasa hükmü gereği kişilere yüklenmektedir. Kamu alacakları Anayasanın 73. maddesinde belirtilen ilkelere uygun olarak yasama organınca konular, değiştirilir ve kaldırır⁵³. Ayrıca Anayasa'nın verdiği yetki ve koyduğu sınırlar çerçevesinde yürütme organınca da kamu alacaklarıyla alakalı düzenlemeler yapılabilmektedir⁵⁴. Kişiler bu kamu alacaklarını bir borç ilişkisine dayalı olarak değil kanuni düzenlemeler tarafından getirilen yükümlülük nedeniyle ödemektedir. Yükümlülük olarak öngörülmesinin sebebi birlikte yaşamının getirdiği ortak ihtiyaçları karşılamak üzere talep edilmesidir⁵⁵.

Özel alacaklar ile kamu alacaklarının nitelik ve amaçlarının farklı olması beraberinde kamu alacaklarının ayrı bir usule tabi olması gereğini getirmektedir⁵⁶. Kamu alacaklarının toplanmasının temelinde kişisel bir amaç değil toplumsal ihtiyaçların giderilmesi vardır. Bu ihtiyaçların karşılanmasında ödemelerinin

⁵¹ Safa Reisoğlu, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 23. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2012, s. 33.

⁵² Mehmet Remzi/Sezer Aydın, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6. Bası, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul 2012, s. 24.

⁵³ Vergilendirmenin demokrasiyle ilişkisi için bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 35.

⁵⁴ Şükrü Kızılot/Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 15.

⁵⁵ Mutluer/Dayanç, a.g.e. s. 13.

⁵⁶ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. III, 3. B. İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, s. 1648.

zamanında yapılması büyük önem taşımaktadır⁵⁷. Bu nedenlerle kamu alacakları için ayrı bir takip usulü belirlenmesi uygun olmaktadır.

Toplumsal ihtiyaçların devlet eliyle karşılanması durumu kamu hizmeti olarak düşünülebilir. Kamu hizmetlerinin görülmesi aslına bakılırsa devlet tüzel kişiliğinin en asli görevidir denilebilir. Bu hizmetler idarenin üstlenmesi gereken hizmetlerin zaman içinde değişmesi ve çeşitlenmesiyle oldukça genişlemiştir⁵⁸. Kamu hizmetleri savunma, yargı, kolluk gibi temel ve yıllar içinde değişmeyen hizmetleri kapsadığı gibi günümüzde sosyal ve ekonomik alanda düzenleme ve iyileştirmeler yapmak adına da gerçekleştirilmektedir⁵⁹. Kamu alacakları bu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi adına ve bu hizmetlerden ayrılmaz bir araç olması nedeniyle, bu hizmetlerin istikrarlı bir şekilde devam etmesini sağlamak adına çabuk ve kolay bir şekilde tahsil edilmeleri gereken alacaklardır⁶⁰.

Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kurumlar Anayasada ve diğer kanunlarda belirtilmiş görevleri⁶¹ gereği kendi eliyle veya özel hukuk kişileri aracılığıyla⁶² kamusal hizmet sunarlar. Bu hizmetlerin sunulabilmesi için devlet tüzel kişiliğinin kaynağa ihtiyacı vardır⁶³. Devlet ve diğer kamu kuruluşları bu kaynağı sağlamak ve yaptığı harcamalarının ödemelerini yapabilmek adına çoğunlukla vatandaşlardan ve diğer kişilerden çeşitli türlerde finansman aracı toplamak durumundadır⁶⁴. Bu

⁵⁷ Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu; Kusurlu sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, 6. *Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2017, (125-142), s. 125.

⁵⁸ Turgut Tan, *İdare Hukuku*, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 340.

⁵⁹ Şafak Ertan Çomaklı/Cengizhan Doğruyol, *Kamu Maliyesi*, 2. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara 2013, s. 183/184.

⁶⁰ Onar, a.g.e. s. 1646.

⁶¹ Devlete Anayasayla verilmiş görevlere örnek olarak 87. maddede belirtilen yasama görevi, 112. maddede belirtilen Bakanlar Kurulunun görevleri, 126. maddede geçen merkezi yönetim ve 127. maddede geçen mahalli idareler gösterilebilir.

⁶² A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar*, C. I, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 466.

⁶³ Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı*, 14. Bası, Ankara 2012, s. 127; Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 16. B. Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 105.

⁶⁴ Şafak Ertan Çomaklı/ Zülküf Ayrangöl, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar*, Savaş Yayınevi, Ankara 2016, s. 3.

finansman araçlarının toplamının kamu gelirlerini oluşturduğu bilinmektedir⁶⁵. Bu kamu gelirlerinin kişilere uygulandığı durumda ise devletin kamu alacağı doğmuş olur. Kamu alacağı devletin alacaklı konumunda olduğu yükümlülük nedeniyle oluşan ve idari işlemlerle sağlanan kamu gelirleridir⁶⁶.

Kamu alacağı kavramı Türk mali literatürüne ilk kez AATUHK ile girmiştir⁶⁷. Bu kanun ile kamu alacaklarının mahiyeti ile takip ve tahsilinde izlenecek yöntem belirlenmiştir. Kamu alacaklarının muhtevası nedeniyle özel hukuk alacaklarından farklı bir usulle takip edilmesi gereği üzerine hazırlanan kanun ile kamu alacakları takip usulü belirlenmiştir. Kamu alacağının özel hukuktan ayrılması ve usulünün de farklı olması idare hukuku esaslarına göre zorunludur⁶⁸. Kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamak adına kamu kesiminin gelirlerinin kolay, seri ve etkili biçimde takibi gerekliliği düşünülerek farklı bir takip usulü kabul edilmiştir⁶⁹.

Kamu alacağı olarak kabul edilen alacaklar Anayasanın 73. maddesi ile AATUHK'un 1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anayasanın söz konusu hükmüne göre; “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*”

AATUHK'un 1. maddesine göre ise; “*devlete, il özel 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 kamu alacakları ile aynı idarelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kamu hizmeti tatbikatından doğan diğer alacaklar ile bu alacakların takip masrafları bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*” denilerek kamu alacaklarının neler olduğu

⁶⁵ Abdurrahim Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 16. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 105.

⁶⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 159.

⁶⁷ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Bası, Bursa 2015, s. 2.

⁶⁸ Onar, a.g.e. s. 1648.

⁶⁹ AATUHK Gerekçesi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf, s. 773.

belirtilmiştir. Kanunun 1. maddesiyle hem kamu alacakları belirlenmiş hem de vergi icra hukukunun kapsamı saptanmıştır⁷⁰.

AATUHK tüm kamu alacaklarını kapsayan genel takip ve tahsil kanunudur. Bunun haricinde VUK ve GK da bazı kamu alacakları açısından özel nitelikli kamu alacakları hakkında hükümler getiren kanunlardır.

AATUHK’da hem kamu alacağı olarak kabul edilen alacaklar sayılmış hem de asli alacak ferî alacak ayrımı yapılmıştır. Ayrıca kendi kanunlarında bu kanuna göre tahsil edileceği belirtilen her türlü alacak için mahiyetine bakılmaksızın bu kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece kanunun birinci maddesinde sayılan alacaklar mahiyeti itibariyle kamu alacağı iken diğer kanunlarda AATUHK’a göre tahsil edileceği belirtilenler özel hüküm gereği kamu alacağı sayılmaktadır.⁷¹

Kamu alacaklarının takip ve tahsil usulü farklılıklar ile birlikte özellikle alacaklı taraf açısından çeşitli kolaylıklar getirdiğinden⁷² takip edilecek alacağın belli özellikler taşıması gereklidir. Bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için ilk olarak alacaklı tarafın devlet, il özel idareleri veya belediyelere ait olması gereklidir. A Seri 1 Sıra No’lu Tahsilat Genel Tebliğinde alacaklı olan kamu idareleri; “...Devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir. Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dahil kamu idareleridir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerini Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde göstermiştir. İl özel idarelerine ilişkin hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda, belediyelere ilişkin hükümler ise 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda düzenlenmiştir...”⁷³ olarak belirtilmiştir. Ancak kamu alacaklısı kavramına köyler dâhil değildir⁷⁴. Kamu alacağı olarak

⁷⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s.160.

⁷¹ Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 63.

⁷² Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 158.

⁷³ A Seri 1 Sıra No’lu Tahsilat Genel Tebliği.

⁷⁴ Gerçek, a.g.e. s. 5, Köyler dahil olmasa da özel bir düzenleme olan Köy Kanunu 45. maddesine göre yolsuz harcanan köy paraları AATUHK’a göre tahsil edilir; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 161.

nitelendirilebilecek bir alacak olması için öncelikle alacaklının yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlardan biri olması gerekir⁷⁵.

Burada idari sözleşmelere de değinmek gerekir. İdari sözleşme bir kamu hizmetinin özel hukuk kişisi eliyle görülmesine olanak tanıyan idare hukuku müessesesidir⁷⁶. Ancak burada yapılan bir kamu hizmeti olsa da idari sözleşmeler yalnız taraflarını bağlamaktadır⁷⁷. Bu durumda üçüncü kişileri etkilemeyecek ve bireylerin özel hukuk kişisine olan borcu özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır⁷⁸. Ancak idare ile arada bir özel hukuk kişisi olmadan kullanıcılarla karşılıklı yaptığı sözleşmelerden doğan alacaklar kamu alacağı niteliğindedir. Bunlara; katılma payı, şerefiyeler ve imha giderleri örnektir⁷⁹.

Kamu alacakları açısından anayasa mahkemesi görüşleri ve doktrin görüşlerinden faydalanılarak bir takım özellikler belirlenmiştir. Buna göre;

- Bir alacağın kamu alacağı sınıfına girmesi için kamu hizmetinin görülmesi nedeniyle talep ediliyor olması gerekmektedir⁸⁰.
- Kamu alacakları kamu hizmetlerinin görülmesi için alındığından devlet eliyle zora dayanarak alınır⁸¹.
- Kamu alacaklarının genel olarak karşılıksız olarak alınması söz konusudur⁸².

⁷⁵ Veliye Yanlı, “Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Erdoğan Moroğlun’a 65. Yaş Günü Armağan’ı*, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2001, (743-770), s. 745.

⁷⁶ Onar, a.g.e. s. 1593.

⁷⁷ Mehmet Tank, “Yargı Kararları Işığında İdari Sözleşme Kriterleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 2, Yıl: 2, 2011, (509-542) s. 513.

⁷⁸ Kamu imtiyazcısı ile aboneler arasındaki abonman sözleşmesi özel hukuk hükümlerine tabi olduğuna dair bkz. Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e. s. 453.

⁷⁹ Gerçek, a.g.e. s. 8.

⁸⁰ Anayasa Mahkemesi, t. 14.02.1991, 1990/18 E. 1991/4 K. R.G. Tarih- Sayı: 08.05.1991-20865.

⁸¹ Şükrü Kızılot/Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 11; Funda Başaran, “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 118(114-133), Temmuz 1998, s. 117; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 159.

- Kamu alacağı olarak değerlendirilen alacakların ayrıca bir hizmet veya malın karşılığını oluşturmaması, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması gerekmektedir⁸³.

Kamu alacaklarının özelliklerine bakıldığında toplanılma amacı değişmez bir biçimde kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi olmalıdır. Kamu hizmetlerinin çeşitleri devlet temel organları tarafından belirlenir. Kamu hizmetlerinin temel amacı toplumsal ihtiyaçları gidermektir. Toplumsal ihtiyaçlar zaman içerisinde değişse de bu amaç hiçbir zaman değişmez. Bu amacı sağlamaya yönelik olmayan bir hizmet kamu hizmeti sayılamaz ve toplanan finansman araçları kamu alacağı sayılamaz. Kamu alacağı sayılmayacağından farklı bir usule tabi olamaz.

Kamu alacakları sınıfına giren ödemeler açısından değişmeyen diğer bir durum idare tarafından ve tek taraflı bir irade ile belirleniyor olmasıdır. Özel hukukta kişiler borçlar hukukunda geçerli olan karşılıklı tartışma ile karşılık belirleme şansına sahip değil, Anayasa ve kanunlar ile belirlenen miktarı ödemek durumundadırlar. Ayrıca kamu alacakları asla bir hizmetin tam karşılığı olarak düşünülemez. Bu hizmetlerin karşılanması adına bireyin katlanması gereken miktara karşılık gelir. Kamu alacakları toplanırken kar amacı güdülemez.

2. Kamu Alacaklarının Kamu Gelirleri İçerisindeki Yeri

Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri kamu harcamalarını finanse edebilmek adına çeşitli gelir kalemlerine başvururlar. Bunların kimisi özel hukuka dayalı işlerden kimisi devletin egemenlik gücüne dayanarak kendiliğinden kimisi de yine egemenlik gücüne dayanarak bireylerden sağlanmaktadır. Kamu harcamaları devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından düzen ve işleyişi sağlamak adına yapılan harcamalar ile sosyal ve ekonomik alanda yapılan müdahale ve etki sağlamak için

⁸² Recep Kaplan, “Hukuksal Açından Kamu Alacağı”, *Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 15, 2013, (189-215), s. 191.

⁸³ Anayasa Mahkemesi, t. 31.03.1987, 1986/20 E. 1987/9 K. R.G. Tarih-Sayı: 28.05.1987-19473.

yapılan harcamaların tümüdür⁸⁴. Bu harcamalar için yararlanılan her kaynak da kamu geliridir.

Devlet erkinin kamu gücüne dayanarak elde ettiği gelirler olduğu gibi müteşebbis veya malik olması ile elde ettiği gelirler bulunmaktadır⁸⁵. Bu durumda devlet her zaman kamu gücüne dayanarak gelir elde etmemektedir⁸⁶. Öyleyse kamu gelirleri kamu alacaklarını kapsamına alan daha geniş bir kavram olmaktadır.

Kamu gelirlerinin dar ve geniş anlamda iki tanımı yapılmaktadır. Dar anlamda kamu gelirleri merkezi idarenin zora dayanarak elde ettiği gelirlerdir⁸⁷. Bu bağlamda kamu alacaklarına benzemekle birlikte birkaç yönden ayrılmaktadır. Özellikle yalnız merkezi idareyi kapsamı yönünden kamu alacaklarıyla kapsam farkı oluşmaktadır⁸⁸.

Geniş anlamda kamu gelirleri ise kamu gücüne dayanan veya özel mülk veya teşebbüs gelirleri fark etmeksizin elde ettikleri tüm gelirlerdir⁸⁹. Geniş anlamda kamu gelirleri kamu alacaklarını da içerisine alan daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Kamu alacakları kamu gelirlerinin yalnız bir kısmını oluşturmaktadır.

Kamu gelirleri özellikleri göz önüne alınarak bazı çeşitlere ayrılmıştır. Buna göre kamu gelirleri; vergiler, harçlar, şerefiyeler, para cezaları ile vergi cezaları, parafiskal gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma gelirleri, para işlemlerinden doğan gelirler ve diğer gelirlerdir⁹⁰.

Görüldüğü gibi kamu gelirleri içerisinde kamu gücüne dayanan gelirler ile birlikte farklı gelir kalemleri de bulunmaktadır. Kamu gücüne dayanan gelir de her durumda kamu alacağını oluşturmamaktadır. Para işlemlerinden doğan gelirler devlet erkinin kullanılması ile oluşan gelirler olmasına rağmen kamu alacağı değildir.

⁸⁴ Sinan Sönmez, *Kamu Ekonomisi Teorisi*, Teori Yayınları, Ankara 1987, s. 6-7.

⁸⁵ Çomaklı/Doğruyol, a.g.e. s. 47.

⁸⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 159.

⁸⁷ Edizdoğan, a.g.e. s. 116.

⁸⁸ AATUHK'un 1. maddesi il özel idareleri ve belediyeleri de kapsamaktadır.

⁸⁹ Çomaklı/Doğruyol, a.g.e. s. 48.

⁹⁰ Edizdoğan, a.g.e. s.117.

Aşağıda kamu alacaklarının kamu gelirlerinden farkı birkaç örnekle ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

Kamu kurumlarının özel hukuk ilişkisi kurularak sağladığı gelirler zora ve egemenlik gücüne dayanılarak toplanan gelirlerden değil, aksine kamu kesiminin özel hukuk ilişkisi içinde ve özel hukuk kişisi gibi muamele gördüğü gelirlerdir⁹¹. Söz konusu alacaklar özel hukuk ilişkisine dayanan gelirler olduğundan kamu alacağı niteliğinde değerlendirilmemektedir.

Senyoraj gelirleri gibi doğrudan kazanılan gelirler, karşısında borçlu bir kişi bulunmadığından kamu alacağı sayma imkânı bulunmamaktadır. Söz konusu gelirler kamu otoritesinin cebri kamu alacaklarından farklı alacaklarıdır. Sağlanmış şekilde kamu alacağı kavramını sağlayacak temel nitelikleri barındırmamaktadır. Kamu alacaklarının temel niteliklerden en önemlisi kamu alacağının devlet eliyle zora dayanarak alınmasıdır⁹².

Kamu gelirlerinin bir kısmı kamu alacağı teriminden daha geniş bir alanı kapsamaktayken bir kısım kamu gelirleri ise tek başına kamu alacağını oluşturmamaktadır. Vergiler bağlamında düşünülürse, söz konusu alacak kamu kesimince zora dayanarak ve karşılıksız alınır. Vergi alacağı kamu alacağı niteliğine sahip bir alacak olmasına rağmen tek başına kamu alacağı terimini karşılamamakta kamu alacağının bir kısmını oluşturmaktadır. Kamu alacakları vergileri de kapsayan kamu alacağı niteliği taşıyan tüm alacaklar için kullanılan daha geniş bir kavramdır⁹³.

3. Kamu Alacağı Kavramının Hukuki Dayanağı

Kamu alacakları toplanma sebepleri ve gereklilikleri nedeniyle özel hukuk alacaklarından farklılık arz eder ve bu durumdan ötürü kamu alacakları için uygulanan takip ve tahsil de farklı bir usule tabi tutulmuştur. Elbette farklı

⁹¹ Akdoğan, a.g.e. s. 120.

⁹² Çomaklı/Ayrançöl, a.g.e. s. 3.

⁹³ Turgut Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Tüze Yayıncılık, Ankara 1998, s. 45 vd.

uygulamanın söz konusu olması için alacağın kamu alacağı olup olmadığının ilk aşamada belirlenmesi gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesi kamu alacaklarının dayanağını oluşturan maddedir. Anayasa'nın 73. maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır. Kamu alacağı olarak nitelendirme yaparken ilk olarak söz konusu alacakların Anayasa'da belirtilen yükümlülükler kapsamına girip girmediğine bakılmalıdır⁹⁴. Nitekim Anayasa ülkemiz hukuk sisteminde temel kanundur ve nitelendirme en başta Anayasal ilkelere göre yapılmalıdır.

Anayasal ilkelere uygun olarak kanun hükümlerinde kamu alacaklarının düzenlenişine bakılacak olursa kamu alacaklarının kapsamının belirlenmesinde AATUHK'un 1. maddesi önemlidir.

Bir alacağın AATUHK'a göre takip ve tahsil edilebilmesi için kamu alacağı sınıfına girmesiyle birlikte AATUHK'un 1. maddesine girmesi gerekmektedir. Bilindiği gibi AATUHK'un amacı kamu alacaklarının tahsili açısından kamu alacaklısına daha geniş haklar ve kolay bir takip usulü getirmektir. Ülkemizde kamu alacaklarının takip ve tahsili AATUHK ile yapılmaktadır. Bu durumda bu kanuna yeni bir alacak dâhil edilmeden başka bir alacak açısından kamu alacaklarına yönelik takip ve tahsil hukukunu hayata geçirmek olanaklı değildir.

4. Kamu Alacağı Türleri

Kamu alacakları AATUHK'da nitelikleri ve kendilerini doğuran sebepler dikkate alınarak bazı türlere ayrılmıştır. Bunlar asli, ferî, kamu hizmetinin uygulanmasından doğan kamu alacakları ve sayılan alacakların takip giderleridir. Aşağıda bu alacaklar ayrıntılı olarak incelenecektir.

a)Asli Kamu Alacakları

Borçlar hukukunda borçlar asli edim borcu ve yan edim borcu olarak ayrılmıştır⁹⁵. Borçlar hukuku ilişkilerine göre asli edim borcu sözleşmenin yapılma

⁹⁴ Anayasa Mahkemesi, T. 14.02.1991, 1990/18 E. 1991/4 K. R.G. 08.05.1991-20865.

⁹⁵ Eren, a.g.e. s. 30-31.

amacı olan borcun kendisidir. Asli edim borcu yan edim borçlarına bağlı olmadan, onlardan bağımsız bir şekilde talep edilebilen borçlardır. Sözleşmeler kural olarak asli edim borcu içerirler⁹⁶. Ancak asli edim borcunun hiç veya gereği gibi yapılmadığı durumda karşımıza yan edim borcu (fer'i borç) ortaya çıkmaktadır⁹⁷.

Asli kamu alacakları için de yukarıda bahsedilen durum söz konusudur. Yalnız kamu alacaklarının özel alacaklardan ayrılan kamu gücüne dayanma özelliği gereği arada bir sözleşme olmasına gerek yoktur. Asli kamu alacakları bu alacağın doğumuna sebep olan olayın gerçekleşmesi sonucu kanunen oluşurlar⁹⁸. Asli kamu alacakları doğmaları için başka bir alacağın varlığına bağlı olmayan alacaklardır. Bu alacakların doğumu başka bir alacağın varlığına bağlı olmamakta, kaynağı olan olayın gerçekleşmesiyle bu kamu alacağı da var olmaktadır.

AATUHK 1. maddesinde asli kamu alacakları sayılmıştır. Buna göre vergi, resim, harç, ceza soruşturmalarından kaynaklanan giderler, vergi cezaları ve para cezaları ile bunun gibi alacaklar asli kamu alacaklarıdır⁹⁹.

Vergi, kamu hizmetlerini karşılamak adına toplanmasının yanında ekonomik ve sosyal hayata ilişkin düzenleme aracı olarak da kullanılan en etkin kamu geliridir¹⁰⁰. Kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilere hasredilen ortak katılma payı¹⁰¹ olarak da nitelendirilebilecek vergilerin en önemli özelliği karşılıksız alınmasıdır. Kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için alındığından bireye doğrudan

⁹⁶ Eren, a.g.e. s. 32.

⁹⁷ Bkz. Öncel/Kumrulu/Candan, a.g.e. s. 129.

⁹⁸ Gerçek, a.g.e. s. 62da ferî kamu alacaklarını tanımlarken asli kamu alacaklarının ödenmemesinden kaynaklanan alacaklar olduğunu belirtmiştir. Buradan ferî kamu alacaklarının adıyla da sabit olduğu üzere asli kamu alacaklarından doğduğu, bu durumda asli kamu alacaklarının doğumunun başka bir kamu alacağıyla alakası olmadığı ve kendisini doğumuna sebebiyet veren olayla birlikte aslen doğduğu anlaşılmaktadır.

⁹⁹ Candan, a.g.e. s. 47.

¹⁰⁰ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 5. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2014, s. 71; Edizdoğan, a.g.e. s. 116.

¹⁰¹ Anayasa Mahkemesi, 1990/18 E. 1991/4 K. 14.02.1991 T. R.G. 08.05.1991- 20865.

faydası bulunmasa da toplumsal yaşamın düzen ve istikrarını sağladığından dolayı yararı vardır¹⁰².

Diğer asli kamu alacaklarında az da olsa bireysel yararlanma söz konusudur. Bunlardan harçlar, kamu kurumları ve kamu hizmetlerinden doğrudan yararlanma sağlamaları durumunda bu hizmetin karşılığı olarak yapılan ödemedir. Resim ise belirli bir işin veya hizmetin yapılmasına izin verilmesi halinde izin alan kişinin yaptığı ödemedir¹⁰³.

Vergi cezaları açısından konuya bakıldığında genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da hukuka aykırılığın yanında kanunda düzenlenmiş bir fiilin gerçekleştirilmesi gerekir¹⁰⁴. Vergi cezaları açısından bakıldığında özünde bir vergi alacağının doğmuş olmasını barındırması nedeniyle aşağıda değineceğimiz feri alacaklardan olması gerektiği düşünülebilir. Ancak burada vergi cezasının doğması kanuna aykırı fiilin yapılmış olmasıdır. Yani cezanın doğumu vergiye değil haksızlık oluşturan fiile bağlıdır. Bu nedenle asli kamu alacaklarındandır.

AATUHK'un 1. maddesinde belirtilen "gibi asli alacaklar" terimi madde metnini yazılanlardan daha geniş bir hale getirmektedir. Kamu gelirleri açısından bir sınırlama olmasa da Anayasa'nın 73. Maddesi gereği kamu alacakları açısından bir sınırlama söz konusudur. Anayasa'nın 73. Maddesinde geçen alacaklar vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerdir. Bu açıdan bakıldığında "gibi" edatı vergi, harç, resim benzeri mali yükümlülük sıfatına giren alacakları kapsamına almaktadır¹⁰⁵. Ancak AATUHK'un 1. Maddesinde geçen "gibi" edatının içeriği yine Anayasa'nın 73. Maddesinde geçen "benzeri mali yükümlülük" sınıfına girmekle birlikte kamu alacaklarının temel özellikleri göz önüne alınarak belirlenmelidir¹⁰⁶.

¹⁰² Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 8. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2004, s. 8 vd.

¹⁰³ Edizdoğan, a.g.e. s. 122.

¹⁰⁴ Karakoç, a.g.e. s. 105.

¹⁰⁵ Kaplan, *Kamu Alacakları...* s. 201.

¹⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, t. 14.02.1991, 1990/18 E. 1991/4 K. R.G. Tarih- Sayı: 08.05.1991-20865; Anayasa Mahkemesi, t. 31.03.1987, 1986/20 E. 1987/9 K. R.G. Tarih-Sayı: 28.05.1987-19473; ayrıca bkz. Kaplan, a.g.m. s. 201; Başaran, a.g.m. s. 125.

b)Feri Kamu Alacağı

Feri kamu alacakları asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan kamu alacaklarıdır¹⁰⁷. Bu alacaklar ancak asli kamu alacaklarına bağlı olarak doğabilir. Asli kamu alacağı olmaksızın varlığı söz konusu olamayan alacaklardır¹⁰⁸. Öyleyse ortaya çıkması asli bir kamu alacağının doğumuna bağlı olan alacaklar ferî alacak olarak nitelendirilebilir¹⁰⁹.

Feri kamu alacaklarının kapsamına AATUHK'un 1. kısım 4. bölümünde geçen; tecil ve gecikme zammı ile 58. maddede geçen haksız çıkma zammı, VUK 371. maddesinde geçen pişmanlık faizi ve VUK'un 112. maddesinde geçen gecikme faizi girmektedir. Belirtildiği gibi bu alacaklar asli kamu alacaklarına bağlıdır. Kamu alacağının hiç veya gereği gibi ödenmediği durumlara bağlanan¹¹⁰ ve asli kamu alacağının gereği gibi zamanında ödenmesini sağlamaya yönelik kamu alacaklarıdır. Ayrıca asli kamu alacağına zamanında ulaşamadığı için devletin zararını karşılamaktadır¹¹¹.

Feri alacaklar tahsilin yapılmaması veya geciktirilmesinden doğabileceği gibi tahsilden önce tahakkukun geciktirilmesinden ötürü de doğabilir. Tecil faizinin doğum sebebi asli alacağın ertelenmesinden kaynaklanmaktadır. Haksız çıkma zammı ise asli alacağın ödenmesi için gönderilen ödeme emrine itiraz edilmesi ve bu itirazın haksız olması neticesinde doğmaktadır. Görüldüğü gibi ferî kamu alacağının doğumu asli bir alacağın varlığından kaynaklanmaktadır¹¹².

¹⁰⁷ Gerçek, a.g.e. s. 6.

¹⁰⁸ Candan, a.g.e. s. 84; Recep Narter, "Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35. Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anaya Mahkemesinin İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 410, Ekim 2015, (120-130), s. 123.

¹⁰⁹ Barlass, a.g.e. s. 33.

¹¹⁰ Gerçek a.g.e. s. 6.

¹¹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 127; Gerçek, a.g.e. s. 6-7.

¹¹² Gerçek, a.g.e. s. 62.

c) Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğan Kamu Alacakları

Bir arada yaşama ihtiyaç ve zorunluluğu neticesinde ortaya çıkan devlet ve devletlerarası oluşumların ayakta tutulabilmesi adına yapılan faaliyetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderlere finansman sağlanması gerekmektedir¹¹³. Bu faaliyetlerin ayakta tutulabilmesi açısından yapılan faaliyetler kamu hizmeti ve yapılan giderler de kamu gideri olarak adlandırılmaktadır. Devlet ise kamu hizmetleri açısından bakıldığında bu toplumun tek tek bireyleri aşan bu hizmetleri gerçekleştiren ve bu açıdan kamunun gücünü bir araya getiren sistemdir¹¹⁴.

Devlet tüzel kişisi tarafından üstlenilen toplumsal ihtiyaçları gerçekleştirmek adına yapılan kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar da AATUHK'un 1. maddesinde sayılan kamu alacağı türlerinden biridir. Bu hükme göre akitten, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar hariç devlet, il özel idaresi ve belediyelerin kamu hizmetinin uygulanmasından doğan alacakları kamu alacağı olarak belirlenmekte ve tahsilinde AATUHK'a başvurulmaktadır.

Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen vergi benzeri mali yükümlülükler sınıfına girmektedir¹¹⁵. Vergi benzeri mali yükümlülükler için Anayasa Mahkemesince yapılan bir incelemede şu şekilde açıklamalar yapılmıştır¹¹⁶:

“Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük ise; kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınmaları, gereğinde zorla alınmaları ve bir yasayla konulmalarıdır.”

¹¹³ Akdoğan, a.g.e. s. 1.

¹¹⁴ Akdoğan, a.g.e. s. 3.

¹¹⁵ Başaran, a.g.m. s. 119-125; Ersan Öz/Osman Ermumcu, “Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, (35-68) s. 44.

¹¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 1990/18 E. 1991/4 K. 14.02.1991 T. R.G. 08.05.1991- 20865.

Anayasa Mahkemesince bu açıklamalar yapıldıktan sonra 26.10.1965 tarih 1965/25 Esas, 1965/57 Karar sayılı kararı örnek verilerek çarşı ve mahalle beğçilerinin yaptıkları iş kamu hizmetiyle alakalı olduğundan bu açıdan ödenen ücret kamu hizmeti karşılığı yapılan ödeme kabul edilmiş ve vergi benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirilmiştir. Anayasa mahkemesince de kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacakları dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinde geçen vergi benzeri mali yükümlülüklerden almaktadır.

Danıştay'ın kamu hizmetinin uygulanmasından doğan kamu alacakları hakkında verdiği kararlarda özellikle kamu hizmeti kıstasının doğru belirlenmesine ve bundan sonra uygulanan ücret veya bedelin kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan kamu alacağı olup olmadığına dikkat edildiği görülmektedir. Danıştay kararına göre *“kesilen ve kamu alacağına bağlı olarak işlem yapılan diğer alacakların doğduğu kanuna uygun olarak kesilip kesilmediğine yönelik yapılan açıklamaya göre kamu hizmetinin uygulanmasından doğan kamu alacağı sınıfına girmeyen bu alacak için gecikme zammının istenemeyeceği”* belirtilmiş ve istenen gecikme zammına ilişkin bölüm hukuka aykırı kabul edilmiştir¹¹⁷.

Kanunda akitten doğan alacaklar hüküm dışı bırakılmıştır. Ancak idarenin özel hukuk sözleşmelerinin yanında idare hukuku esaslarına tabi idari sözleşmeler de yapabilmektedir¹¹⁸. Bu durumda yapılan idari sözleşme ile kamu hizmeti ifası gerçekleştirilmektedir¹¹⁹. Ancak idare ile idari sözleşmeye imza atan kişi veya kuruluş idare hukukuna tabi olsa da bu kişi veya kuruluşun yürüttüğü kamu hizmetinden yararlananlar ile söz konusu kişi veya kuruluş arasındaki ilişki özel hukuk ilişkisi kabul edilmektedir. Örnek vermek gerekirse kamu imtiyazcısı ile aboneler arasındaki abonman sözleşmesi özel hukuk hükümlerine tabidir¹²⁰.

¹¹⁷ Danıştay 9. D. 2004/4235 E. 2006/4408 K. 15.11.2006 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2004-4235.htm&kw=kamu+hizmeti+do%C4%9Fan+alacak#fm>

¹¹⁸ Onar, a.g.e. s. 1591.

¹¹⁹ Bkz. Onar, a.g.e. İdari Mukavaleler ve İdari Mukavele kısmı, s. 1590 ve devamı.

¹²⁰ Akyılmaz/Sezginer/Kaya, a.g.e. s. 453.

d) Kamu Alacaklarının Takip Giderleri

Kamu alacaklarının takip giderleri asli, ferî veya kamu hizmetinin uygulanmasından doğan kamu alacaklarının cebren tahsili için yapılan giderler oluşturmaktadır. Bu kamu alacağı türünün kapsamına ilan, haciz, muhafaza, satış gibi diğer kamu alacaklarının cebren tahsilini sağlamaya yönelik yapılan bütün harcama ve giderler girmektedir¹²¹.

Kamu alacaklarının takip giderleri yukarıda sayılmış ceza kovuşturması için yapılan giderlerle karıştırılmamalıdır. Ceza kovuşturması yapılan giderler cezalar nedeniyle ortaya çıkmakta kamu alacaklarının takip giderleri ise kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkmaktadır.

4. Özel Hüküm Gereği Kamu Alacağı Statüsü Verilen Alacakların Durumu

Kanunlarda aynı hükmün tekrarından kaçınma veya maddenin başka kanunla ilişkilendirilmesi gereği nedeniyle daha önce düzenlenmiş ilgili kanuna atıf yapılır¹²². Bu şekilde bir kanunda geçen konu ile başka bir kanunda geçen konu ilişkilendirilmiş olur. Örneğin; İYUK'un 31. maddesinde HMK ve VUK'a yapılan atıf ile bu usul kanunların hangi durumlarda uygulanabileceği durumlar belirtilmiştir.

Bir kanundan başka bir kanuna atıf yapılmasının sebebi o kanunda düzenlenmiş hükümden yararlanmak ve daha önce yazılmış kuralları tekrardan kaçınmaktır¹²³. Bir kanunun AATUHK'a atıf yapmasının nedeni ise bu alacakların takibinde AATUHK'un ayrıcalıklı ve etkin tahsil hükümlerinden yararlanılması isteğidir. Ancak bu alacaklar AATUHK'a göre takip ve tahsil edilse de kamu alacağı niteliği kazanamamaktadır¹²⁴. Ancak söz konusu alacaklara "kamu alacağı statüsü"

¹²¹ Gerçek, a.g.e. s.8.

¹²² Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2014, s. 210

¹²³ Çağlayan, a.g.e. s. 210.

¹²⁴ Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer...* s. 50-51; Gerçek, a.g.e. s. 8.

verilmektedir¹²⁵. Kamu alacağı niteliği kazanmasalar da kamu alacağı gibi işlem görmekte ve tahsil edilmektedir.

Bir kanunda geçen alacak için AATUHK'un hükümlerinin uygulanacağı belirtiliyorsa bu alacağa kamu alacağı statüsü verilmekte AATUHK'un hükümlerinin o alacak için de uygulanmasını sağlamaktadır. Pozitif hukukumuzda birçok kanunda AATUHK'a atıf vardır. Bunlar genelde o alacağın AATUHK'a göre tahsil edileceğini belirten hükümlerdir. Alacağın kendisi AATUHK'a göre kamu alacağı olarak nitelendirilen alacaklara girmese de kanunlarında geçen AATUHK'a yapılan atıf gereği kamu alacağı gibi takip ve tahsil edilirler¹²⁶.

Ancak belirtmek gerekir ki AATUHK'un hükümlerinin uygulanacağı belirtilen alacak için kendi kanununda özel olarak düzenlenen hükümler var ise bu hükümler uygulanacaktır. Örnek vermek gerekirse SSGSSK'nın 88. maddesinde kanuni temsilcilerin prim borçlarından sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu durumda SSGSSK'nın prim alacakları için AATUHK'un hükümleri uygulanacak olsa da sorumluluk açısından SSGSSK'nın 88. maddesi uygulanacaktır.

SSGSSK ve Bankacılık Kanunu'nda geçen ve maddede belirtilen alacakların AATUHK'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar araştırma konumuz içerisinde inceleneceğinden burada AATUHK'a atıf yapan hükümlerden bahsetmekte fayda vardır.

SSGSSK'nın 88. maddesinin 18. fıkrasına göre zamanında ödenmeyen prim alacakları için AATUHK'un 51. 102. ve 103. maddeleri hariç bu kanunun takip ve tahsile ilişkin hükümleri uygulanır. Buradan anlaşıldığı üzere SSGSSK'nın yaptığı bir atıfla kurumun prim alacaklarına kamu alacağı statüsü verilmiştir. Ayrıca SGK'nın Maliye Bakanlığına AATUHK ile verilen tüm yetkilere sahip olduğu belirtilmiştir.

Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesine göre 130. maddesinde geçen Fon'un gelirleri, 108. maddesinde geçen banka yöneticileri tarafından istismar edilen banka

¹²⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 160.

¹²⁶ Gerçek, a.g.e. s.8.

kaynakları ile 135. maddede geçen sigortaya tabi mevduat ve katılım fonlarının eksik beyanından kaynaklanan tutar açısından AATUHK'a göre takibat yapılacağı belirtilmiştir. Aynı kanun ile bu alacaklar bakımından Maliye Bakanlığı'nın yetkilerine Fon'un sahip olduğu da belirtilmiştir. Böylece bu alacaklar Bankacılık Kanunu'nda kabul edilmiş hüküm gereği AATUHK'a göre takip ve tahsil edilecektir.

Ayrıca yolsuz harcanan köy paraları için 442 sayılı Köy Kanununda, çiftçi mallarını koruma bedelleri için 4081 sayılı Çiftçi Mallarını Koruma Hakkında Kanununda, asker ailelerine yapılacak yardım için 4109 sayılı Asker Ailelerine Yardım Hakkında Kanunda, mutemet avansları için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda AATUHK'un hükümlerinin uygulanmasına dair atıf bulunmaktadır.

AATUHK'un 2. maddesine göre diğer kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edilecek alacaklar açısından AATUHK hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Tahsili Emval Kanunu, AATUHK'dan önce yürürlükte bulunan ve kamu alacaklarının tahsiline yönelik hükümler getiren kanundur. Halen birçok kanunda Tahsili Emval Kanunu'na atıflar bulunmaktadır¹²⁷. Bu kanun AATUHK'un 116. maddesi ile ilga edilmiş ve bu kanuna atıfta bulunulan durumlarda AATUHK'un 2. maddesine göre bu atıflar açısından AATUHK'un uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca AATUHK'un geçici 1. maddesine göre Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsiline başlanmış alacaklar için de bu kanunun uygulanacağı belirtilmiştir.

Özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar kanunun kabulünden itibaren AATUHK'a göre tahsil edilecektir. Ayrıca AATUHK'dan sonra da bazı kanunlarda yapılacak takip ve tahsil usulleri açısından AATUHK'a atıf yapılmıştır. Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılan düzenlemelere örnek olarak; olarak Köy Kanunu'nun 45. maddesi örnek olarak verilebilir¹²⁸.

¹²⁷ Özbacı, a.g.e. s. 63.

¹²⁸ Tombaloğlu, a.g.e. s. 22.

AATUHK'a atıf yapan düzenlemelere örnek olarak; Umumi Hıfzıhıssa Kanunu'nun ek 2. maddesi, Karayolları Trafik Kanunu'nun 115 ve 116. maddeleri örnektir¹²⁹.

C. Anonim Şirkette Kanuni Temsilci

1) Genel Olarak Temsil ve Temsilci

Bir borç ilişkisinin alacaklı ve borçlu olarak iki tarafı vardır¹³⁰. Borcu ödemekle yükümlü olan kişiye borçlu denir¹³¹. Ancak bazı durumlarda borç doğurucu işlemlerin yapılması ve borcun ödenmesi bir başka kişiye bırakılabilir. Bir kişinin işlerini bir başka kişinin görebilmesi hukuki müessesesine temsil denir¹³². Kişinin işlerini göremeyecek durumda olması¹³³, borcun ödenmesinin garantiye alınması¹³⁴ ve bu ödemenin 3. kişinin sorumluluğunun bir parçası olması¹³⁵ bu kabulün sebepleri arasında sayılabilir. Böyle durumlar için çeşitli kanunlarımızda geçen farklı türlerde temsil müessesesi düzenlenmiştir.

Hak ehliyetine sahip olan her kişi hukuki bir ilişkinin tarafı olabilir¹³⁶. Ancak bu hukuki ilişkinin kurulması için gereken işlemleri kendisinin yapması bazı özel durumlar hariç gerekli değildir¹³⁷. Bu hukuki ilişkiyi başkası adına gerçekleştiren kişiye temsilci denir. Temsilci bir işi kendi veya temsil edilen hesabına ve temsil edilen namına gerçekleştiren kişidir¹³⁸. Temsil iradi temsil ve kanuni temsil olarak

¹²⁹ Gerçek, a.g.e. s. 9.

¹³⁰ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 18. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara 2015, s. 27.

¹³¹ Eren, a.g.e. s. 28.

¹³² Kılıçoğlu, a.g.e. s. 220.

¹³³ Bkz. TMK 335'de geçen velayet, TMK 397'ye göre atanan vasi ile VUK 10. maddesinde geçen kanuni temsilcilerin ödevleri buna örnektir.

¹³⁴ VUK'un 8. maddesinde geçen vergi sorumlusu buna örnektir.

¹³⁵ MK 188. maddesindeki durum buna örnektir.

¹³⁶ Jale Akipek/Turgut Akıntürk/Derya Ateş Kahraman, *Türk Medeni Hukuku Kişiler Hukuku*, 11. Bası, 1. Cilt, Beta Yayınları, İstanbul 2014, s. 268.

¹³⁷ TMK'da geçen evlenme gibi kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları yalnız kişinin kendisi gerçekleştirebileceği, yasal temsilci veya vekilin bu gibi işlemleri yapamayacağı hakkında bkz. Akıntürk/Ateş Kahraman, a.g.e. s.95

¹³⁸ Kılıçoğlu, a.g.e. s. 220

ikiye ayrılır. İradi temsil; bir kişinin kendi istek ve rızasıyla başka bir kişiyi kendi adına işlemler yapması adına yetkili kılmasıdır. Kanuni temsil ise bir kişinin kanundan dolayı başka bir kişi adına ve/veya namına işlem yapması yetkisine sahip olmasıdır¹³⁹. Kanuni temsil kendi başlarına hukuki işleme girişemeyecek, kendi hesabına borç altına giremeyecek kişilerin bu işlemleri yapabilmesi adına kendilerine bir temsilcinin kanunen atanmasıdır. Burada amaç temsil edileni ve mal varlığını korumaktır¹⁴⁰.

Bir kimse herhangi bir sebeple işlemlerini kendisi yapamayabilir veya sorumluluklarını yerine getiremeyebilir. İşlerini kendi başına yapamayan kişiler bir temsilci atayarak işlerini söz konusu kişilere gördürebilirler¹⁴¹. Temsil gelişen dünya düzeninde kişilerin birçok alanda başvurabileceği bir müessesedir. Temsilci yaptığı işlemlerle bir başkasının hak ve borç edinmesini sağlamaktadır¹⁴². Elbette bunu kendisine verilmiş yetki doğrultusunda yapmaktadır¹⁴³.

2. Anonim Şirkette Kanuni Temsilciler

Türk Medeni Kanunu'na göre tüzel kişilerin yönetim ve temsili yönetim kurulu tarafından yerine getirilir¹⁴⁴. Buradan anlaşıldığı üzere yönetim kuruluna bu yetki ve görev kanunla verilmiştir. Ancak bazı durumlarda tüzel kişiliğe yönetim kurulu haricinde kanuni temsilciler de atanabilmektedir. Tüm şirketler gibi anonim şirketler de tüzel kişiliğe sahip olduğundan kanuni temsilcileri tarafından işlerini gerçekleştirebilirler. Aşağıda anonim şirket kanuni temsilcileri hakkında gerekli açıklamalar yapılmıştır.

¹³⁹ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 7.

¹⁴⁰ Bkz. Remzi/Aydın, a.g.e. s. 202.

¹⁴¹ Mehmet Remzi/Sezer Aydın, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6. Bası, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul 2012, s. 197.

¹⁴² Soner Yakar, "Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?", *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 87, Yıl: 2013, (29-46), s. 31.

¹⁴³ Reisoğlu, a.g.e. s. 154.

¹⁴⁴ Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, a.g.e. s. 551.

a) Yönetim Kurulu

Ekonomik hayatın aktif koşullarına göre hareket edebilen hızlı bir şekilde karar alıp uygulayan bir organ anonim şirketin büyük yapısını idare edebilir¹⁴⁵. Bu organ anonim şirkette yönetim kuruludur. Yönetim kurulu anonim şirketin TTK'ya göre anonim şirketin asıl kanuni temsilcisidir¹⁴⁶. Şirketin genel yönetim ve temsili yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilir. İşletme konusuyla bağlı olmaksızın şirket adına her türlü işlemi yapabilir¹⁴⁷. Bu işlemler şirket konusuyla alakalı olmasa bile şirketi bağlar¹⁴⁸.

Yönetim kurulu üyeleri gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir¹⁴⁹. Aynı zamanda fiil ehliyetine sahip kişiler olmalı¹⁵⁰ ve seçilme engellerinin bulunmaması¹⁵¹ gerekmektedir. Tüzel kişilerin yönetim kurulu üyeliğine seçildiği durumda tüzel kişinin bir gerçek kişiyi kurula katılması için görevlendirmesi gerekmektedir. Yönetim kuruluna bir tüzel kişi seçildiğinde her ne kadar bir gerçek kişiyi görevlendirmesi gerekse de yönetim kurulu üyeliğinden doğan sorumluluk tüzel kişiye aittir¹⁵².

Yönetim kurulunun bazı devredilmez, vazgeçilmez ve feragat edilemez görev ve yetkileri vardır¹⁵³. Şirketin yönetimi ve bunun sağlanması açısından gerekli

¹⁴⁵ Çamurcu, a.g.e. s. 5.

¹⁴⁶ Şükrü Yıldız, "Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu", *Prof. Dr. Erdoğan Moroğlun'a 65. Yaş Günü Armağanı*(771-794), 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2001, s.771.

¹⁴⁷ Eski TTK'ya göre yönetim kurulu yalnız işletme konusuyla sınırlı işlem yapabilmekteydi.

¹⁴⁸ Bu konuda bir istisna vardır. Eğer işlemin karşı tarafı iyiniyetli değil ise sözleşme şirketi bağlamamaktadır.

¹⁴⁹ TTK'nın 359. maddesine göre yönetim kurulu üyeliğine tüzel kişinin atanması durumunda tüzel kişilik kendisini temsil edecek bir gerçek kişiyi yönetim kuruluna gönderir.

¹⁵⁰ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 356.

¹⁵¹ Seçilme engelleri için bkz. TTK'nın 359/4.

¹⁵² Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na göre Anonim Şirketler*, 7. Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara 2016, s. 262; İlhami Öztürk, "Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:7, Sayı:24 (Ocak 2016), (309-333) s. 328.

¹⁵³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Helvacı, "Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklaştırılmış Teselsül", *Galatasaray Ü. H. F. D.* Yıl:2003, Sayı:2, (77-96), s. 80; Çamurcu, s. 22; Pulaşlı, *Şirketler...* s. 426.

talimatların verilmesi görevi bu tür bir görevdir. Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe sisteminin, finansal denetimin ve planlamanın düzenlenmesi, yönetimle görevli ve imza yetkisini haiz kişilerin atanması ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin üst gözetimi, yıllık faaliyet raporu ve genel kurul toplantılarının hazırlanması, borca batıklık durumunun mahkemeye bildirilmesi de yönetim kurulunun bu tür görev ve yetkilerindedir¹⁵⁴.

Yönetim kuruluna üye olunması genel olarak genel kurul tarafından atanma ile gerçekleştirilir. Bunun haricinde yeni TTK ile esas sözleşme ile belirtilmişse belirli pay guruplarının üye seçebilmesi veya önermesi yoluyla da yönetim kuruluna üye seçilebilir¹⁵⁵. Yönetim kurulu artık tek üyeden oluşabilir¹⁵⁶. Üye sayısı esas sözleşme ile belirlenir. Görev süresi TTK'nın 362. maddesi gereği 3 yıldan fazla olamaz.

TTK'nın 373. maddesine göre temsille yetkili kişiler ve bunların temsil şekillerini gösterir kararın noterce onaylanmış sureti Ticaret Sicilinde tescil ve ilan edilmesi gerekir. Temsille yetkili olmayan yönetim kurulu üyeleri şirketi temsil edecek şekilde davranamazlar. Söz konusu kişiler temsille sorumlu olmadığından 3. kişilere karşı sorumluluktan kurtulmaktadır¹⁵⁷. Şirketin vergi dairesiyle olan irtibatını gerçekleştiremeyeceğinden kamu alacaklarından ötürü sorumlu tutulmamaktadır.

Yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesi kendiliğinden, istifa, görevden alma şeklinde gerçekleşir. Yönetim kurulu üyesi üyelik için kanuna veya esas sözleşmeye dayanan niteliklerinden birini kaybederse herhangi bir işleme gerek olmadan üyeliği kendiliğinden sona erer. Üyenin görevinden istifa etmesi ve bu yöndeki beyanın şirkete ulaşması ile görevi son bulur. İstifa tek taraflı bozucu yenilik doğuran bireysel bir işlemdir. Ancak dış görünümü güven ilkesi uyarınca ticaret siciline tescil ve ilandan sonra üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir.¹⁵⁸ Yönetim kurulu üyeleriyle

¹⁵⁴ Helvacı, a.g.m. s. 80; Pulaşlı, s. 426-431.

¹⁵⁵ İsmail Cem Soykan, *Anonim Ortaklıklarda Organ Yokluğu*, XII Levha Yayınları, İstanbul 2012, s. 23.

¹⁵⁶ Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliği'ne göre "üye sayısı 5 kişiden az olamaz." bkz. Pulaşlı, s. 424.

¹⁵⁷ Öztürk, a.g.m. s. 320.

¹⁵⁸ Pulaşlı, *Şirketler...* s. 421.

genel kurul arasındaki ilişki bir güven ilişkisi olduğundan genel kurul tarafından bu konu gündeminde olmasa bile her zaman görevden alınabilir¹⁵⁹.

b)Temsille Yetkilendirilmiş Kişiler (Murahhas Üyeler ve Müdürler)

Anonim şirkette yönetim kurulu şirketin yönetim işlerini ve yetkilerini kısmen veya tamamen müdürlere veya murahhas üyelere devredebilir. TTK'nın 367. maddesinde bu kişilerden müdürler için 3. kişiler, murahhas üye için ise üyeler arasından seçilecek kişi veya kişiler terimi kullanılmıştır. Kanuna göre yönetim kurulu yönetim ve/veya temsili kendi üyeleri veya 3. kişilere devredebilir. Söz konusu devrin yapılabilmesi için mutlak mahiyette böyle bir devrin gerçekleştirilebileceğinin esas sözleşmede belirtilmiş olması gerekir¹⁶⁰.

Müdür veya murahhas üyeler için kanunda herhangi bir nitelik olması şartı getirilmemiştir. Ancak mümeyyiz ve reşit olması gerekli ve yeterlidir¹⁶¹. Tüzel kişiler de müdür veya murahhas üye olarak atanabilir. Yalnız bu durumda murahhas üye veya müdür tüzel kişiyi temsil eden gerçek kişi değil tüzel kişiliğin kendisidir¹⁶². Bu durumda yöneticilerin sorumluluğuna dayanarak sorumlu tutulan kişi de temsilci değil atanan tüzel kişinin kendisi olacaktır.

Müdürler ve murahhas üyeler sorumluluk açısından yönetim kurulu ile aynı hükümlere tabidir. Söz konusu kişiler tüm iş ve işlemlerin yerine getirilmesinden yönetim kurulu gibi sorumludur. Yalnız halin icabı gereği kendisinin yetkili olmadığı işlerde murahhas müdür sorumlu tutulamaz. Örneğin bir murahhas müdürün sorumluluk alanı ve yapacağı görevler baştan belirlenmişse bu görevler dışında gelişen olaylardan sorumlu olmayacaktır¹⁶³.

¹⁵⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s.361.

¹⁶⁰ Çamurcu, a.g.e. s. 25.

¹⁶¹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 448.

¹⁶² Yüce, Anonim ve Limited Şirk... s. 155.

¹⁶³ Öztürk, a.g.m. s. 321.

c) Tasfiye Memurları

Tasfiye bir anonim şirketin TTK'nın 434-436. maddeleri hükümlerine göre sona ermesi durumunda şirketin normal sürecinden farklı hükümlere tabi olduğu bir dönemdir¹⁶⁴. Tasfiye ortaklığın sona erdirilmesi işlemlerinin yapıldığı dönemi ifade eder. Tasfiye şirketin faaliyetlerine son vermek istediğinde gerçekleştirmesi gereken hukuki ve ekonomik süreçtir¹⁶⁵. Tasfiye şirketin alacaklarının tahsili, malvarlığının paraya çevrilmesi ve borçlarının ödenmesinden sonra geri kalan kısmın ortaklara paylaştırılmasıyla son bulan bir dönemi ifade eder¹⁶⁶.

Bir şirketin tasfiye sürecine girmesi aşağıdaki hallerde söz konusu olur.

-Şirket esas sözleşmesinde şirketin sona ermesi için bir süre öngörülmüşse bu sürenin bitiminde

-Şirket sermayesinin $\frac{2}{3}$ 'ünün azalmasını takiben bu eksikliğin giderilmediği durumda

-Şirketin iflas etmesi durumunda

-Şirketin başka bir şirketle birleşmesi durumunda

-Şirketin mahkeme kararıyla feshedilmesi durumunda

-Şirketin çalışmaya başlama amacının gerçekleşmiş olması veya gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesi durumunda

-Şirket genel kurulu tarafından şirketin tasfiyesine karar verilmesi durumunda şirket tasfiye sürecine girer.

Tasfiye memurları şirketin tasfiyesi için gerekli işlemleri yapan ve bunun neticesinde şirketin sona ermesini sağlamak amaçlı tüm işlemleri yerine getiren kişilerdir.

Tasfiyenin başladığı tarih infisahın ticaret siciline bildirildiği an olarak kabul edilmektedir. Tasfiyenin bittiği tarih ise şirketin ticaret sicilinden terkin edildiği

¹⁶⁴ Oruç Hami Şener," Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 4, S. 1.

¹⁶⁵ Yüce, a.g.e. s. 161.

¹⁶⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 85.

andır¹⁶⁷. Bu belirlemeler tasfiye memurlarının sorumluluk dönemlerinin tespiti açısından önem arz etmektedir.

Tasfiye işlemlerinden sonrasında üç ay içerisinde vergi incelemesine başlanır ve bunun sonucu tasfiye memuruna bildirilir. Bu vergiler ödenene kadar tasfiye memurlarının KVK'nın 17. maddesine göre sorumluluğu devam edecektir¹⁶⁸.

Tasfiye için tasfiye memurları görevlendirilmiş olmakla birlikte diğer yöneticilerin yetkileri de tasfiye işlemlerinin amacına uygun olarak ve tasfiye memurlarınca yapılmayan işlemlerle sınırlı olarak devam eder¹⁶⁹. Ayrıca VUK'un 10. ve AATUHK'un mükerrer 35. maddelerine göre tüzel kişinin tasfiye haline girmesiyle bu kişiliğin tasfiyeden önce doğan borçları açısından kanuni temsilcinin sorumluluğu devam eder.

d) İflas Memurları

İflas memurları şirketin iflas etmesi durumunda şirket alacaklıları arasından yine şirket alacaklıları tarafından seçilen¹⁷⁰ kişilerdir. Bu kişilerin amacı iflası yönetip borçlar ödendikten alacaklılara düşen miktarı paylaşmaktır. İflas memurları müflisin veya alacaklıların değil iflas masasının kanuni temsilcisidir¹⁷¹. İflas masasının yönetimi ve temsili iflas idaresi tarafından gerçekleştirilir¹⁷².

Amaçları şirket yönetiminden ziyade alacak paylaşımını yerine getirmek olduğundan iflas memurları anonim şirketin kanuni temsilcisi sayılmamaktadır. Şirketin yönetimi ile ilgili iflas halinde olunsa bile şirketin yönetim kurulunun yetkisi devam etmektedir¹⁷³. Ancak iflas masasının yönetimi iflas idaresindedir. İflas idaresi

¹⁶⁷ Mustafa Alpaslan/ A. Gencer Şentürk, "Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri", *Legal Hukuk Dergisi*, S. 68, Ağustos 2008, s.2630.

¹⁶⁸ Alpaslan/Gencer, a.g.m. s. 2631.

¹⁶⁹ Kervankıran, a.g.e. s. 62.

¹⁷⁰ Hakan Pekcanitez/Oğuz Atalay/Meral Sungurtekin Özkan/Muhammet Özekes, *İcra ve İflas Hukuku*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 403.

¹⁷¹ Pekcanitez/Atalay/Sungurtekin Özkan/Özekes, *İcra ve İflas...* s. 403.

¹⁷² Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, *İcra ve İflas Hukuku*, 28. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 564.

¹⁷³ Danıştay 9. D. E. 2011/7889, K. 2012/3058, T. 28.05.2012,

iflas ile ilgili işlemleri gerçekleştirirken iflas dairesinin gözetimi ve denetimi altındadır. İflas dairesi özellikle alacaklıların menfaatine, kanuna veya duruma mütenasip görmediği kararlarına karşı icra mahkemesine itiraz etmek ve iflas tasfiyesini görevine uygun bir şekilde yerine getirmeyen iflas idaresi memurunu görevden alabilir¹⁷⁴.

İflas idaresi anonim şirketin değil iflas masasının kanuni temsilcisidir. Anonim şirketin kanuni temsilcilerinden değildir. Ayrıca iflas masası yönetilirken iflas dairesinin gözetim ve denetimi altındadır. Yaptığı işlemlere karşı icra mahkemesine şikâyet veya itiraz yoluna gidilebilir. Gidilmezse sıra cetveli kesinleşecektir¹⁷⁵. Bu durumda iflas idaresi kamu alacaklarının ödenmemesinden kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili maddelere göre sorumlu tutulmayacaktır.

e) Kayyımlar

TTK'ya bakıldığında anonim şirketlere kayyım atanmasıyla alakalı herhangi bir düzenleme olmadığı görülür¹⁷⁶. Bu nedenle böyle bir durumda TMK hükümleri dikkate alınmalıdır. TMK'nın 403. maddesine göre kayyım belirli işlerin görülmesi veya malvarlığının yönetilmesi için atanabilir. Kayyım atanmasını gerektiren haller TMK'da sayılmıştır¹⁷⁷.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2011-7889.htm&kw=`2011/7889`+#fm>

¹⁷⁴ Kuru/Arslan/Yılmaz, *İcra ve İflas*... s. 565-566.

¹⁷⁵ Kuru/Arslan/Yılmaz, *İcra ve İflas*... s. 556 vd.

¹⁷⁶ Ali Soyer, "Kayyımlık Müessesesi ve Anonim Ortaklıklarda Kayyım Atanması ve Yönetimi", *Adalet Dergisi*, Sayı:11, 2002, (285/295), s. 285.

¹⁷⁷ Medeni Kanun'a göre kayyımın atanmasını gerektiren durumlar düzenlenmiştir. Akıntürk/Ateş Kahraman kayyımın atanmasını gerektiren durumları türlere ayırmıştır. Buna göre kayyımlık temsil kayyımlığı, yönetim kayyımlığı ve isteğe bağlı kayyımlık olarak ayrılmıştır. Temsil kayyımı MK 426. maddesine göre bu maddede geçen durumlar ile kanunun düzenlemiş olduğu diğer durumlarda vesayet makamınca resen atanır.

- Ergin bir kişi hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri bir sebeple ivedi bir işini kendisi görebilecek veya bir temsilci atayabilecek durumda değilse,

- Bir işte yasal temsilcinin menfaati ile küçüğün veya kısıtlının menfaati çatışıyorsa,

- Yasal temsilcinin görevini yerine getirmesine bir engel varsa (örneğin hastalık, başka bir yerde bulunma vs.) kişiye temsil kayyımı atanır.

-Bir kimse uzun süreden beri bulunamaz ve oturduğu yer de bilinemezse,

Bir anonim şirkete TMK hükümlerine göre kayyım atandığında temsil edilen şirketin fiil ehliyetinin kısıtlanması sonucunu doğurmaz ve fiil ehliyeti kategorisinin değişmesine neden olmaz¹⁷⁸. Hangi durumlarda ve hangi görev için kayyım atanacağı TMK'da belirtilmiştir. Bu nedenle kayyım hangi konu için atanmışsa görev ve yetkisi de bu konu ile sınırlı olarak kabul edilir. Sorumluluk sınırı da dolayısıyla atandığı konu ile alakalıdır ve bu görev çerçevesinde belirlenir¹⁷⁹.

İİK'nın 179. maddesine göre mahkeme iflasın ertelenmesine karar verirken şirkete kayyım atanmasına da karar vermelidir. Kayyım atanması şirket malvarlığının korunması adına getirilmiş bir tedbir hükmüdür¹⁸⁰. İflası ertelenen şirket mallarını kötüniyetli olarak azaltmak yoluna gidebilir. Bunu engellemek adına şirkete kayyım atanması usulü benimsenmiştir¹⁸¹.

Kayyım organ niteliği taşımasa da organ vasfı verilebilmekte böylece tüzel kişinin dolayısıyla şirketin organı sayılabilmektedir¹⁸². Doktrinde belirtildiği üzere kayyım atanmış tüzel kişi fiil ehliyetini kaybetmediğinden kayyımı bir nevi temsilci olarak kabul edebiliriz¹⁸³. Bu durumda kayyımların da bir yönetim kurulu üyesi veya

-Vesayet altına alınması için yeterli bir sebep bulunmamasıyla beraber, bir kişi malvarlığını kendi başına yönetmek veya bunun için temsilci atamak gücünden yoksunsa,

-Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılırsa,

-Bir tüzel kişi gerekli organlardan yoksun kalmış ve yönetimi başka yoldan sağlanamamışsa,

- Bir hayır işi veya genel yarar amacı güden başka bir iş için halktan toplanan para veya sair yardımı yönetme ve harcama yolu sağlanamamışsa,

kişiye yönetim kayyımı atanır.

Ayrıca TMK 361 ve 810'a göre atanmış kayyımlarda bu gruba girer.

Bunlar haricinde yaşlılığı, sakatlığı, deneyimsizliği veya ağır hastalığı nedeniyle işlerini gerektiği gibi yönetemediğini ispatlayan her ergin kişiye talebi doğrultusunda bir yönetim kayyımı atanabilir.

¹⁷⁸ Turgut Akıntürk/Derya Ateş Kahraman, *Aile Hukuku*, 2. Cilt, 13. Bası, İstanbul 2011, s. 497.

¹⁷⁹ Akıntürk/Ateş Kahraman, a.g.e. s. 497.

¹⁸⁰ Domaniç, C.II, s. 548; Kuru, C. III, s. 2813; Atalay, s. 126.

¹⁸¹ Soyer, a.g.e. s. 290.

¹⁸² Bilge Öztan, *Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Füllerinden Sorumluluk*, Ankara 1970, s. 73 ve devamı

¹⁸³ Akipek/Akıntürk/Ateş Kahraman, *Aile Hukuku...* s. 497, Bilge Öztan, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, 41. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2016, s. 332.

yönetim kurulunca atanmış bir müdür gibi şirketi temsille görevli olduğu kabul edilebilir. Kayyım şirketi temsille yetkili olduğundan tüm diğer yetkililer gibi temsil ettiği konuyla alakalı sorumluluk altındadır.

D. Anonim Şirket Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Özel Hukuk Sorumluluğu

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin şirketin temsil organı olduğu daha önce belirtilmişti. Şirket yönetimi ve üçüncü kişilerle ilişkileri anonim şirket yönetim kurulu ve yukarıda sayılan diğer kanuni temsilciler aracılığıyla gerçekleşmektedir. Yapılan işlemler kanuni temsilci aracılığıyla gerçekleştiği için şirket işlemleri nedeniyle herhangi bir hak kaybı veya kanuna aykırılık olduğunda şirket yöneticilerinin sorumluluğu doğabilmektedir¹⁸⁴.

Anonim şirketler küçük sermayeleri bir araya getirip büyük sermaye birikimi oluşturabilir. Bu açıdan bir anonim şirkette güveni sağlamak ve kötüye kullanımı engellenmek büyük önem taşır. Bu nedenle anonim şirketin veya 3. kişilerin zarara uğraması durumunda bu zararın ne şekilde telafi edileceği belirlenmelidir¹⁸⁵. Aşağıda bu durumlar ayrıntılı olarak inceleneceği gibi aynı zamanda kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun niteliği değerlendirilmektedir.

1. Sorumluluk Kavramı

Borç ilişkilerinde borçlu sözleşmede geçen edimi yerine getirmek durumundadır. Aksi takdirde yerine getirmediği bu ediminden dolayı sorumluluğu doğar. Bu sorumluluk borçlunun devlet eliyle ifaya zorlanması veya ifa yerine geçecek edimlerde bulunmasını böylece alacaklının tatmin edilmesini sağlar¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Bailey v. Moser, 63 Fed. 488 (1894); U. S. F. & G. Co. v. Coming State Savings Bank, 154 Ia. 588 (1912); Smith v. Hurd, 12 Met. (Mass) 371, 46 Am. Dec. 690 (1847); Brown v. Orr, 112 Pa. 233, (1886) (Aktaran: J.A. Skiles, "Individual Personal Liability of Bank Directors for Negligent and Excess Loans", *Notre Dame Law.*, 1931, (185-208), s.186, HeinOnline.

¹⁸⁵ Çamurcu, a.g.e. s. 1.

¹⁸⁶ Eren, a.g.e. 83 vd.

Borçtan sorumluluk asıl olarak yüklenilen edimin yerine getirilmesini gerektirse de bu edimin gereği gibi yerine getirilmediği durumda kanundan kaynaklanan bazı sorumluluk hükümleriyle karşı karşıya kalınmaktadır¹⁸⁷. Kanuni temsilcilerin anonim şirketin yönetimi sırasında meydana gelen zararlardan sorumluluğu da kanuni bir sorumluluktur¹⁸⁸. TTK'nın 553. maddesinde geçen sorumluluk da kanundan kaynaklanan bir sorumluluktur.

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin şirket yönetimi süresince oluşan zararlardan sorumluluğu TTK'nın 553. maddesiyle düzenlenmiştir. Buna göre anonim şirket kanuni temsilcilerinin kusurları derecesinde sorumlu oldukları kabul edilmiştir. TTK'da bu maddede kabul edilen yeni sisteme göre yönetim kurulu üyeleri ve diğer kanuni temsilciler oluşan zararlardan kusurları oranında sorumlu olmaktadır¹⁸⁹. Söz konusu sorumluluk literatürde “*farklılaştırılmış teselsül*” olarak geçmektedir¹⁹⁰.

Bu ilke sorumlular açısından borcun tamamını alacaklıya ödedikten sonra diğer sorumlulara başvurabilecekleri bir rücu ilkesi olarak düzenlenmemiştir¹⁹¹. Sorumlulardan her birinin kendi kusurundan kaynaklanan zarar miktarını ödemek zorunda olduğu bir sorumluluk türü olarak düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları yalnızca bu kusur derecesi kapsamında olmaktadır. Bu durumda anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu açısından¹⁹² kusurları derecesinde yönetim kurulu üyelerinin tümü, yönetim kurulu üyelerinin bir veya bir kaçı, yönetim kurulu üyeleri ile birlikte üçüncü kişi ya da kişilerin sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

¹⁸⁷ Eren, a.g.e. s. 31 vd.

¹⁸⁸ Thomas v. Taylor, 224 U. S. 73 (1912) ; Bowerman v. Hamner, 63 L. Ed. 1113 (1919); Allen v. Luke, 163 Fed. 1018 (1908); Commercial Bank v. Chatfield, 127 Mich. 407 (1901); Ellis v. H. P. Gates Mercantile Co., 103 Miss. 560, 60 So. 649, Ann. Cases, 1915 B, 526 and note; 3 R. C. L. 458(Aktaran: Skiles, a.g.m. s. 185,186).

¹⁸⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s.391.

¹⁹⁰ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s.391; Helvacı, a.g.m. s. 85; Çamurcu, a.g.e. s. 2.

¹⁹¹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 391; Helvacı, a.g.m. s. 85;

¹⁹² Recep Kaplan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 285. S. Haziran 2012, s. 90.

2. Sorumluluğun Niteliği

TTK'nın 553. maddesine göre kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları; kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde şirkete ve pay sahiplerine karşı sorumludurlar. Özellikle madde de geçen tasfiye işiyle uğraşanlar deyimini ile sorumluların çerçevesi artırılmıştır¹⁹³. Anonim şirket kanuni temsilcilerin özel hukuk açısından sorumluluğuna bakıldığında ilk göze çarpan kusurlu sorumluluk ilkesidir. Ayrıca kusurlu sorumluluğun özel görünüm şekli olan ve literatürde “*farklılaştırılmış teselsül*” olarak geçen sorumluluk türü söz konusudur. Aşağıda bu konular başlıklar halinde incelenecektir.

a) Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

Sorumluluk kusurun varlığının aranıp aranmamasına göre kusurlu ve kusursuz sorumluluk olarak bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Zararı doğuran kişinin kusurunun olup olmadığına bakılmayan durumlarda kusursuz sorumluluk; kusurun varlığına göre kişinin sorumlu tutulduğu durumda kusurlu sorumluluk söz konusu olmaktadır¹⁹⁴.

Kusurlu sorumlulukta da bazı kanun hükümlerinde zarar oluştuğu anda kişinin adi karine olarak sorumlu kabul edildiği hükümler bulunmaktadır¹⁹⁵. Kişi ancak kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilmektedir. Bazı kanun maddelerinde ise kişinin kusurluluğunu, iddia eden kanıtlamak durumunda bırakılmıştır. Ayrıca doktrincede bu durumun usul açısından getirilmiş olup olmadığı da tartışılmış sonuç olarak usul hükmü olmayıp sorumluluğun şartlarından biri olduğu yani esasa ilişkin bir hüküm olduğu kabul edilmiştir¹⁹⁶.

¹⁹³ Aydın, a.g.e. s. 420; Pulaşlı, Şirketler.... s.2034.

¹⁹⁴ Bkz. Eren, a.g.e. s. 506 vd.

¹⁹⁵ Eski Ticaret Kanunu 309. maddesinde kişi adi karine olarak sorumlu kabul edilmekte kendisi kusurlu olmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilmekteydi.

¹⁹⁶ Eriş, a.g.e. s. 3566.

Anonim şirkette kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur sorumluluğudur¹⁹⁷. Kusur isnadında bulunan kişi kanuni temsilcinin kusurlu olduğunu ispat ettiği takdirde ancak kanuni temsilci sorumlu tutulabilecektir¹⁹⁸. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun çerçevesi ise TTK'nın özen yükümlülüğü ile alakalı 553. maddesinde belirlenmiştir.¹⁹⁹ Buna göre bir kanuni temsilci "kontrolü dışında kalan kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar ve yolsuzluklar nedeniyle sorumlu tutulamamakta, özen yükümünün bulunuyor olması da bu kabulü etkisiz kılamamaktadır. Böylece kusuru olmadığı halde soyut bir durum olan kontrol etme yükümlülüğü ile kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmasına bir nevi engel olmak istenmiştir²⁰⁰. Ayrıca maddede geçen kanun veya esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlali denilerek sorumluluk alanı daha belirli bir hal almıştır²⁰¹.

TTK'nın 369. maddesine göre yönetim kurulu üyeleri ile yönetimle yetkilendirilen kişiler tedbirli bir yönetici özeniyle yapmak ve şirket menfaatini dürüstlük kuralları çerçevesinde gözetmekle yükümlüdür²⁰². Bu madde ile yönetim kurulu üyeleri dikkatli ve tedbirli bir yöneticinin sergilemesi gerektiği şekilde şirketi yönetemiyorsa bu durumdan sorumlu olmaktadır. Ayrıca yine şirket menfaatlerini gözetmemesi halinde de sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu durumda bir anonim şirkette kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi açısından bu kişilerin gerekli özen ve dikkati sağlamadığının kanıtlanması gerekecektir²⁰³.

¹⁹⁷ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 389.

¹⁹⁸ Eski Türk Ticaret Kanunu 309. maddesinde geçen sorumluluk hükümlerine göre kanuni temsilcilerin kusurlu olduğu adi karine olarak kabul edilmekte kanuni temsilciye bu karineyi kaldırma şansı tanınmaktaydı. Yani kanuni temsilcinin kusurlu olmadığını kendisinin kanıtlaması gerekiyordu. Aksi takdirde kanuni temsilci oluşan zarardan sorumlu tutuluyordu.

¹⁹⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 390.

²⁰⁰ Eriş a.g.e. s. 3567.

²⁰¹ Aydın, a.g.e. s. 421.

²⁰² Kötüniyetli hareket eden yönetim kurulu üyesinin sorumluluğunun oluşacağı ile ilgili bkz. Yargıtay 11. H.D. 2015/12195 E. 2017/415 K. 23.01.2017 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-12195.htm&kw=TTK+553#fm>

²⁰³ Bunlar haricinde TTK'nın 593, 594, 595, 596 ve 597. maddelerinde özel birtakım nedenlerden dolayı sorumluluk halleri de düzenlenmiştir.

TTK'nın 553. maddesine göre yönetim kurulu, yönetimi başka bir kişiye bırakabilir. TTK'nın 557. maddesine göre yönetim kurulu ayrıca şirket yönetimi için görevlendirdiği kişiler ve tacir yardımcılarının verdiği zararlardan bu kişilerin seçiminde özen ve dikkat göstermişse ve denetimini uygun bir şekilde yapmışsa sorumluluktan kurtulmaktadır²⁰⁴.

b) Sorumluluğun Teselsül Açısından Değerlendirilmesi

Aynı zarardan birden çok kişinin sorumlu tutulmasında sorumlulukların paylaşılması, sorumlulukların toplanması ve sorumlulukların yarışması yollarından biri tercih edilebilir. Türk hukukunda genel olarak sorumlulukların yarışması ilkesi kabul edilmiştir. Sorumlulukların yarışması ilkesi hukukumuzda “*müteselsil sorumluluk*” olarak geçmektedir. Müteselsil sorumluluk birden çok kişinin aynı veya farklı sebeplerle aynı zarardan sorumlu tutulmasıdır²⁰⁵.

Farklılaştırılmış teselsül müteselsil sorumluluğa getirilmiş farklı bir bakış açısidir²⁰⁶. Farklılaştırılmış teselsülde sorumlular oluşan zarardan kusuru ve durumun özelliklerinin gerektirdiği ölçüde sorumludur²⁰⁷. Bu açıdan tüm sorumlular tek başlarına kusurun tamamına neden olmadığı durumda tüm borcu ödemek durumunda değildir. Bu kişiler yalnız kendi kusur oranlarının neden olduğu zarar açısından sorumlu olmaktadır. Bu durumda alacaklı yalnız kusur derecesinde zararını sorumlulardan talep edebilmektedir. Farklılaştırılmış teselsül gereği kanuni temsilcilerin kendi aralarında rücu müessesesini işletmelerine gerek kalmamaktadır²⁰⁸.

TTK'ya 557. maddesine yeni getirilmiş bir hükümlerle birlikte alacaklı menfaatine bir durum yaratan sorumlulukta mutlak teselsül ilkesi terk edilmiştir. Bunun yerine 557. maddede düzenlenen *farklılaştırılmış teselsül* kabul edilmiştir.

²⁰⁴ Çamurcu, a.g.e. s. 135.

²⁰⁵ Eren, a.g.e. s. 811.

²⁰⁶ Çamurcu, a.g.e. s. 113.

²⁰⁷ Tayfun Ercan, *Yeni Ticaret Kanununun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri*, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 125.

²⁰⁸ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 391.

Buna göre her yönetim kurulu üyesi veya diğer kanuni temsilcilik sıfatı verilmiş kişiler kusurları ile ve kusurlarının derecesine göre verilen zarardan sorumlu tutulabilmektedir²⁰⁹. Ayrıca belirtmek gerekir ki farklılaştırılmış teselsül ilkesi, sorumluların birbirine rücu ettiği aşamada değil aksine alacaklıların sorumluya başvurduğu aşamada işlemektedir²¹⁰. Alacaklı hangi sorumluya başvuruyorsa o sorumlunun kusurluluk durumu oranında tazminat talep edebilecektir. Farklılaştırılmış teselsül gereği tazminat davası açıldığında hâkim kusurun ağırlığı, zararı oluşturmaya etkisi diğer nedenlerle birlikte doğrudan ele alacaktır²¹¹.

3. Sorumluluğun Şartları

Anonim şirket kar elde etme amacı için kurulmuş iktisadi ortaklıktır. Ancak anonim şirket her zaman kar elde etmez. Bazı dönemler anonim şirketin zararı da oluşmaktadır. Böyle bir durumda anonim şirketin veya alacaklılarının zararlarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğu doğabilmektedir. Ancak söz konusu sorumluluğun doğabilmesi için belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Kanunda oluşan zararlardan sorumluluk TTK'nın 553. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede sorumlular; “kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları” olarak belirlenmiştir. Bakıldığında söz konusu kişilerin kendi dönemlerinde şirketin yönetim ve temsilini gerçekleştiren kanuni temsilciler olduğu görülmektedir. Bu durumda sorumlu tutulan kişiler anonim şirketin kanuni temsilcileridir.

Sorumluluğun doğması açısından ortada anonim şirket nezdinde oluşan bir zarar bulunmalıdır. Zarar tazminat borcunun doğması açısından olmazsa olmaz unsurdur²¹². Anonim şirket açısından oluşan zarar maddi bir eksilme olabileceği gibi yoksun kalınan kar da olabilir. Anonim şirket kanuni temsilcisinin yapması gereken

²⁰⁹ Çamurcu, a.g.e. s. 206.

²¹⁰ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 391.

²¹¹ Kürşat Göktürk/Mehmet Çelebi Can, “Farklılaştırılmış Teselsülün Özellikle Dış İlişki Bakımından Anlamı ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu ile Karşılaştırılması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2 Sayı:2 Yıl 2011, s. 252.

²¹² Eren, a.g.e. s. 763.

bir edimi yapmaması veya yapmaması gereken bir davranışı yapması sonucu oluşan her türlü zarar bu kapsama girmektedir²¹³.

Anonim şirket nezdinde oluşan zarar kanuni temsilcinin kusurlu davranışı neticesinde gerçekleşmelidir. Bu kusurlu davranış kendisine verilen ödevleri yerine getirmemesi, ödevlerine aykırı hareket etmesi veya gerekli özeni göstermemesi şeklinde oluşabilmektedir. Ancak yönetim kurulu üyesinin kusurlu olduğunun ispatı iddia edene aittir²¹⁴.

Zarar ile zarar veren davranış arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Buradaki illiyet bağı dar ve geniş anlamda bir ayrıma tabi tutulmuştur. Buna göre dar anlamda sorumlunun tam olarak kendisine yüklenebilen bir davranışta bulunması geniş anlamda ise kısmen de olsa sorumluya yükletilebilecek davranışla zarara sebebiyet vermesidir. Kanuni temsilci illiyet bağlarından biri ile kendisine bağlanabilen her türlü zarardan sorumlu olmaktadır²¹⁵.

4. Sorumluluğun Kapsamı ve Sona Ermesi

Bir kimsenin sorumluluğu tespit edildikten sonra kişinin sorumlu olduğu borcu ne şekilde hangi sınırdaki ödeyeceğinin belirlenmesi gerekir. Bir kimsenin borcunu şahısvarlığıyla ödemesi yani kişinin maddi ve manevi bütünlüğüne alacaklı tarafından el konulması sistemi günümüzde kabul edilmemektedir. Kanuni temsilcilerin anonim şirketin borçlarından sorumluluğu açısından da şahısvarlığı ile değil malvarlığıyla sorumluluk söz konusudur²¹⁶.

Sorumluluğun sınırlı veya sınırsız sorumluluk olması açısından değerlendirilmesi ile kişinin tüm malvarlığıyla mı yoksa malvarlığının belli bir kısmıyla mı sorumlu olacağı belirlenir²¹⁷. Kanuni temsilcilerin anonim şirketin

²¹³ Çamurcu, a.g.e. s.50.

²¹⁴ Poroy/Tekinap/Çamoğlu, a.g.e. s. 389.

²¹⁵ Göktürk/Can, a.g.m. s. 255.

²¹⁶ Yüce, a.g.e. s. 147.

²¹⁷ Remzi/Aydın, a.g.e. s. 22

borçlarından sorumluluğu malvarlığının tümüdür. Yani burada malvarlığıyla sınırsız bir sorumluluk kabul edilmiştir²¹⁸.

Yönetim kurulu anonim şirketin işlerinin görülmesini sağlayan organdır. TTK'nın 362. maddesine göre anonim şirkette yönetim kurulu üyelerinin görev süresi en çok üç yıl olabilir. Bu durum esas sözleşme veya genel kurul kararıyla başkaca bir süreye bağlanabilir. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, belirlenen sürenin bitiminde sona ermez. Yönetim kurulu üyesi belli hukuki müesseselerle sorumluluktan kurtulabilir.

Yönetim kurulunun görev süresi bitiminde toplanan genel kurul yönetim kurulunun yaptığı bütün işlemleri sonuçlarıyla birlikte uygun bulunduğunu belirterek bu yönetim kurulu üyelerini ibra edebilir²¹⁹. İbra ile şirket belgelerinden ve sözlü açıklamalardan *orta yeteneklere sahip bir ortağın anlayabileceği* hususlar açısından yönetim kurulunun sorumluluğu kalkmış kabul edilir²²⁰. Ayrıca belirtmek gerekir ki TTK'nın 558. maddesine göre yönetim kurulu üyelerinin genel kurulca ibra edilmesiyle birlikte sorumlulukları kesin olarak kalkmaktadır²²¹. Böylece yeni bir genel kurul kararıyla bu ibra kararının geri alınamayacağı belirliliğe kavuşmuş olmaktadır.

Yönetim kurulu sorumluluğunu kaldıran diğer bir durum ise kanunda belirtilen zamanaşımı sürelerinin geçmesidir. TTK'nın 560. maddesinde zamanaşımı süreleri farklı durumlarda söz konusu olacak şekilde farklı düzenlenmiştir²²². Burada

²¹⁸ Eriş, Anonim Şirketler... s. 189; Yüce, a.g.e. s. 158.

²¹⁹ Çamoğlu, a.g.e. s. 214.

²²⁰ Ersin Çamoğlu, "Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Sorumluluk Davalarına Etkisi", *İÜHFİM*. 1971/1-4, 323-349, s. 329; Ayrıca bkz. Tuğrul Ansay, "Anonim Şirketlerin Ehliyeti, İdare Meclisinin İbrası, İdare Meclisi Aleyhine Mesuliyet Davası ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı", *Batıder*, Cilt: III, Sayı:3, 1966, (407-431), s.426.

²²¹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 412; Ercan, a.g.e. s. 125; Ancak yine 558'e göre ibraya oy vermeyen ve ibra kararını bilmeyerek payı devralan paysahibi ile 3. kişi alacaklıların dava açma hakkı vardır.

²²² Dava açma yetkisi bulunan kişinin zararı ve sorumluları öğrenmesinden itibaren iki yıl içinde dava açması gereklidir. Aksi durum kanıtlanırsa kişinin dava açma hakkı zamanaşımına uğramış olur. Dava açma yetkisi bulunan kişinin sorumluyu veya zararını öğrenemediği durumda ise dava açma hakkı 5 yıl devam eder. Kişi 5 yıl içinde TTK'da geçen bu davayı açmazsa dava hakkı zamanaşımına uğrar. 5 yıllık dava açma süresinin başlangıcı ise zarar meydana getiren fiilin yapıldığı andan itibaren başlar. Kanun koyucu kanuni

belirtilen zamanaşımı sürelerin geçmesi neticesinde kanuni temsilcinin anonim şirkete ve alacaklılara verdiği zarardan sorumluluğu son bulur.

E. Kamu Alacakları Bağlamında Kanuni Temsilci

Temsil; taraflar arasında yapılan özel sözleşme ile gerçekleştiğinde özel temsil, kanunların verdiği yetkiden kaynaklandığında ise kanuni temsil adını almaktadır. İradi temsil; bir kişinin kendi istek ve rızasıyla başka bir kişiyi kendi adına işlemler yapması adına yetkili kılmasıdır. Kanuni temsil ise bir kişinin kanundan dolayı başka bir kişi namına ve/veya adına işlem yapması yetkisine sahip olmasıdır²²³.

1. Tanımı ve İçeriği

Kanuni temsil kendi başlarına hukuki işleme girişemeyecek, kendi hesabına borç altına giremeyecek kişilerin bu işlemleri yapabilmesi adına kendilerine bir temsilcinin kanunen atanmasıdır. Vergi hukuku açısından kanuni temsilci, ödevlerini kendileri yerine getiremeyecek olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun üzerine düşen ödevleri yerine getirmek adına kanunla yetkilendirilmiş kişidir²²⁴.

Kanuni temsilciye kamu borçları açısından bakıldığında görülecektir ki kanuni temsilci, ne tam olarak vergi mükellefi gibi vergi borcunun üzerinde doğduğu kişi ne de tam olarak vergi sorumlusu gibi mükellefe ait vergi borcunu kendisi namına gerçekleştiren kişi değildir²²⁵. Bu kişi asıl borçlunun kendisi de değildir, borçlunun vergi ile ilgili görevini yerine getirmesi gereken vergi sorumlusudur²²⁶. Kanuni temsilcinin asıl görevi kanundan aldığı yetkiyle temsil ettiği kişinin ödevlerini yerine

temsilciler ve diğer sorumluların sürekli bir dava açılması baskısı altında kalmaması ve dava açma yetkisi olan kişilerin bir an önce dava açmasını sağlamak adına böyle bir azami süre koyma gereği duymuştur.

²²³ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 7.

²²⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 74.

²²⁵ Soner Yakar, “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?”, *Bankacılar Dergisi*, S. 87, 2013, s. 31.

²²⁶ Mehmet Yüce, *Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri, Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları*, Ekin Kitabevi, Bursa 2014, s. 143.

getirmektir²²⁷. Bundan dolayı da temsil ettikleri kişinin ödevlerini yerine getirmediğinde yerine getirmediği görevlerden doğan borçlardan tüm malvarlıkları ile sorumlu tutulurlar²²⁸.

2. Kanuni Temsilcinin Vergi Sorumlusundan Ayrılması

Yukarıda belirttiği üzere kanuni temsilcinin bir kimsenin görevine giren iş ve işlemleri o kişinin adına yapan kimsedir. Kanuni temsilcilerin işlerini yapmaya engel durumları bulunanlar açısından kanunen zorunlu olarak getirildiği belirtilmiştir. Kanuni temsilci temsil ettiği kişinin üzerine düşen ödevler onun yerine yapmakla yükümlüdür. Kanuni temsilci bu ödevleri yerine getirmediği durumda temsil edilenin zararını karşılamak durumunda kalır²²⁹.

Vergi hukuku açısından bakıldığında getirilen hükümlere göre asıl mükellefin ödevlerini yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilci bu ödevlerin yerine getirilmemiş olmasından sorumlu olur. VUK'un 10. maddesi ve AATUHK'un mükerrer 35. maddesi gereği kanuni temsilci asıl mükellefin ödenmeyen kamu alacaklarından sorumludur. Benzer sorumluluk vergi sorumluları açısından da getirilmiştir²³⁰.

Vergi sorumlusu VUK'un 8. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi sorumlusu vergi ödemesi açısından vergi dairesinin muhatap olduğu kişilerdir. Vergiyi doğuran olay ödemeyi yapmak durumunda olan vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmemektedir. Buna rağmen kanunlardan dolayı bu ödemeyi yapmak durumunda kalmaktadırlar²³¹. Bu açıdan bakıldığında kanuni temsilci ile benzer yönü bulunmaktadır.

²²⁷ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer ... s. 9.

²²⁸ Gerçek, 2005, s. 172.

²²⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 74.

²³⁰ Candan, a.g.e. s. 8-9.

²³¹ Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi, *AÜHFD*, Sayı:3, 2005, (157-193), s. 2.

Kanuni temsilcinin vergi sorumlusu olup olmadığı tartışmalıdır²³². Kanuni temsilcilerin vergi sorumlusuyla benzer yönlerinin varlığı sebebiyle bir kısım yazarlarca bir çeşit vergi sorumlusu kabul edilmektedir²³³. Ancak kanuni temsilcinin vergi sorumlusu olmadığı yalnızca tahsil muhatabı/sorumlusu olarak değerlendirilebileceği yönünde görüş yaygın bir kabul bulmaktadır²³⁴.

Kanuni temsilciler kamu borçlarına yönelik yerine getirdikleri ödevleri temsil ettiği kişinin nam ve hesabına yapar. Bu nedenle kanuni temsilciler özelde vergi dairelerinin genelde işlemlerin karşı tarafının doğrudan değil dolaylı bir şekilde muhatabı olmaktadır²³⁵. Bu açıdan vergi sorumlusundan ayrılmaktadırlar. Çünkü vergi sorumlusu kanunen işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamak adına bir kontrol mekanizmasına benzemekte ve kişinin ödevlerinin yerine getirilmesinden kendi nam ve hesabına sorumludur. Kanuni temsilci ise adeta ödevlerini yerine getirdiği kişinin yerine geçmekte ve asıl mükellefmiş gibi hareket etmektedir. Kanuni temsilci ne mükellef ne de vergi sorumlusudur²³⁶. Bunun neticesindedir ki aynı zamanda sorumluluğu genel anlamda feridir²³⁷ ve asıl mükellefin sahip olduğu avantaj ve dezavantajlarından etkilenir. Asıl mükellefin sahip olduğu kendinden kaynaklanmayan defî ve itirazlara aynı şekilde sahiptir²³⁸. Söz konusu nedenlerden ötürü bu sorumluluk türü vergi sorumlularının sorumluluk türünden ayrılmaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluk sınırını belirlemek açısından bir anonim şirkette kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu sınıfına girmediği yönünde görüşe

²³² Kanuni temsilcinin vergi sorumlusu olduğu hakkında Gerçek, a.g.m. s. 2; Saban, a.g.m. s. 84; Olmadığı hakkında Öncel /Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 74; Candan, a.g.e. s. 9.

²³³ Bkz. Gerçek, a.g.m. s. 2; Saban, a.g.m. s. 84.

²³⁴ Kanuni temsilcinin vergi sorumlusu olmadığı hakkında bkz. Öncel /Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 74; Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 98; Candan, a.g.e. s. 9; Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürler ve Ortakların Sorumluluğu*, 2. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 158- 159.

²³⁵ Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve...* s. 9.

²³⁶ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu...* s. 142.

²³⁷ Yüce, a.g.e. s. 158.

²³⁸ Ferî borçlu konumunda bulunanların asıl borçlunun defî ve itirazlarına sahip olduğu hakkında bkz. Fahrettin Aral/Hasan Ayrancı, *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, 10. Bası, Yetkin Kitabevi, İstanbul 2014, s. 439.

göre²³⁹ vergi sorumluluğuna yönelik zorunluluklar kanuni temsilciler açısından geçerli olmayacak ve vergi sorumluları için getirilmiş kanun maddeleri kanuni temsilciler açısından uygulanmayacaktır. Bu durumda sorumlular açısından getirilmiş bir hüküm olan sorumluluğun bir başkasına devredilemeyeceği düzenlemesi kanuni temsilciler açısından uygulanmayacaktır. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri arasında TTK'nın 366. ve 367. maddelerine göre yapılan iş paylaşımı neticesinde kamu borçlarına ilişkin ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulan kişi veya kişiler bu kamu borçlarının ödenmesinden sorumlu olup diğer yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk öne sürülemez.

3. Kanuni Temsilcinin Kamu Borçlarına Yönelik Ödevleri

Kanuni temsilciler vergi ödevlerini kendi başlarına yerine getiremeyen kişiler teşekküller için getirilmiştir. Bu durumda kanuni temsilciler vergi mükellefine düşen bütün ödevleri mükellef kendisi yerine getiremediği için yapmak durumundadır. Öyleyse kanuni temsilcilerin yapması gereken ödevler kendisine kanuni temsilci atanan mükellefe kanunlarla verilmiş tüm vergi ve diğer kamu alacaklarıyla ilgili ödevleri kapsamaktadır²⁴⁰. Kanuni temsilci temsil ettiği kişinin üzerine düşen kamu alacakları ile ilgili ödevlerini gerçekleştirecektir. Bu açıdan kanuni temsilcilerin yerine getirilmesinden sorumlu olacağı ödevler, temsil ettiği kişinin kamu alacaklarıyla ilgili ödevlerinin tamamıdır.

Kanuni temsilci vergi mükellefi veya sorumlusunun tüm ödevlerini yerine getirmek zorunda olduğundan mükellefe ait ödevleri yapmaktan aynı zamanda kanuni temsilci de sorumludur. Mükellefin ödevleri VUK ve diğer vergi düzenlemelerinde belirtilmektedir. Bu ödevler maddi ve şekli ödevler olarak ikiye ayrılmaktadır²⁴¹. Maddi ödevler; kişinin tahakkuk eden vergi borçlarını ödemesidir.

²³⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 98; Aliefendioğlu, Stopaj....., s. 10-11. Candan, a.g.e. s. 147; Yaralı, a.g.e. s. 159.

²⁴⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s.84; Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 101 ve devamından anlaşılmaktadır.

²⁴¹ Edizdoğan, a.g.e. s. 168; Ayaz, a.g.e. s. 71 vd.

Tahakkuk eden vergi borçlarının düzenli ve eksiksiz ödenmesi mükellefin en önemli ödevidir²⁴². Bu durumda kanuni temsilcinin de en önemli ödevidir.

Mükellefin şekli ödevleri ise vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişkinin daha sağlıklı şekilde devam ettirilmesi adına mükellefe yüklenmiştir. Bunlar;

- Vergilendirme bakımından önem taşıyan işe başlama, iş değişiklikleri, işi bırakma gibi durumların vergi dairesine bildirilmesi²⁴³
- Vergi matrahı muhasebe kayıtlarına göre belirlenmektedir. Bu nedenle kanunlarla getirilen fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi belgelerin düzenli ve doğru bir şekilde tutulması ve saklanması²⁴⁴
- Matrahın belirlenmesinde, servet ve sermayenin belirlenmesinde, vergi kaçakçılığını önlemede önemli rol oynayan vergi hukukuna göre tutulması gereken defterlerin tutulması²⁴⁵
- Bunlar haricinde kayıt düzenini sağlama, beyanname verme, belgeleri saklama ve ibraz etme, levha bulundurma gibi ödevleri bulunmaktadır²⁴⁶.

²⁴² Aksoy, a.g.e. s. 127.

²⁴³ Kızılot/Taş, a.g.e. s. 79 vd.

²⁴⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 106 vd.

²⁴⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 111 vd.

²⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot/Taş, a.g.e. s. 92 vd.

II. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ TEMELİ

Anonim şirketler sayısı bakımından limited şirketler kadar yaygın değildir. Ancak beraberinde getirilmesi gereken sermaye açısından bakıldığında piyasanın büyük bir kısmını kapsamaktadır²⁴⁷. Elde edilen kamu alacağı da bununla bağlantılı olarak oldukça büyük bir miktar olmaktadır. Yine anonim şirketin büyük sermayeli şirketler olması neticesinde bu şirketlerde yapılan hukuksuzluk daha büyük bir etki doğurmaktadır. Bu durum anonim şirket açısından yapılacak değerlendirmeleri önemli kılmakta ve daha ayrıntılı incelenmesini gerektirmektedir.

Belirtildiği üzere anonim şirketin yönetim ve temsili anonim şirket yönetim kurulu tarafından yerine getirilir²⁴⁸. TTK'nın 371. maddesine göre temsille yetkili olan anonim şirket yönetim kurulu üyeleri şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür iş ve hukuki işlemi şirket adına yapabilir. Kamu alacaklarının kamu hizmetlerini finanse etmek için kullanıldığı da düşünülürse kanuni temsilci yönetim kurulu üyesi ve diğer yöneticilerin bu konuda azami dikkat göstermesi gerekmektedir. Yönetim kurulunun azami dikkatinin sağlanması ve kötü niyetli davranışları engellemek adına hukuk düzeni devreye girmiş ve kamu alacaklarını ödemede gerekli özeni göstermeyen kanuni temsilciye kamu alacağını şahsi malvarlığından ödeme zorunluluğu getirilmiştir.

TTK'nın 370. maddesine göre yönetim ve temsili yönetim kurulu gerçekleştirdiğinden anonim şirketin kamu borçlarından da kanuni temsilci olarak sorumlulukları doğmaktadır. Bununla birlikte yönetim kurulu anonim şirketin temsili için başka kişiler görevlendirebilir. Bu durumda yönetim kurulu temsili tamamen 3. kişiye bırakmışsa şirket borçları açısından uygulanan TTK hükümleri gereği genel olarak sorumluluktan kurtulabilmektedir²⁴⁹.

²⁴⁷ Çamurcu, a.g.e. s. 5.

²⁴⁸ Maliye Bakanlığı 387 No'lu Tebliği, R.G. T. 11.09.2013, S. 28762.

²⁴⁹ Ancak TTK'nın 369. maddesi gereği temsille yetkilendirilen kişiyi özenli bir şekilde seçtiğini kanıtlaması gerekmesi hakkında bkz. Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler*, 7. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2016, s. 289.

390 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği de TTK'nın 368. maddesine uygun bir açıklama ile bu hükmün vergi hukuku açısından da geçerli olduğunu açıklığa kavuşturmuştur. Tebliğde söz konusu durum şu şekilde belirtilmiştir²⁵⁰: “319 uncu madde hükmü, yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredilebileceğine ilişkindir. Buna göre, 6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile idare meclisi ya da genel kurulca temsil salâhiyeti verilmiş kişi veya kişiler olacaktır.” Buradan anlaşıldığı üzere TTK'da kabul edilen yönetim kuruluna seçilen 3. kişilerin sorumlulukları kamu alacakları açısından da kabul edilmiştir. Buna göre asıl kanuni temsilci yönetim kurulu tarafından atanmış murahhas üye veya müdür de kanuni temsilci olarak kamu alacaklarından sorumlu tutulmaktadır²⁵¹.

Anonim şirket kanuni temsilcileri açısından söz konusu sorumluluk şirket kamu alacaklarını ödemedeki dikkatli davranılmasını sağlamak amacıyla getirildiğinden ancak temsil vasfı olan kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmaktadır. Temsil vasfı olmayan yönetimden sorumlu kişiler kanuni temsilci olarak borçlardan sorumlu tutulamayacaktır²⁵². Bu durumda temsil yetkisi olmayan kişi kamu borçlarından sorumlu olmayacaktır. Bir yönetim kurulu üyesinden sözleşme veya kararlar temsil yetkisi alınabilir²⁵³. Böylece kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle temsil yetkisi bulunmalıdır.

²⁵⁰ 390 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete T. 17.01.1996, S. 22526.

²⁵¹ Yıldız, a.g.m. s. 786.

²⁵² Mutlu Öztürk Yurdakul/Ezgi Korkmaz, “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisinin Devrinin Sorumluluğa Etkisi”,

file:///C:/Users/User/Downloads/Documents/GSI_Articleletter_2016_Summer_Article7.pdf s. 111.

²⁵³ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 417.

Sorumluluk esas olarak bünyesinde iki sonucu barındırır. Bunlar tazminat ödenmesi ve malvarlığına el konulabilmesidir. Sorumluluğa ait bu genel kabul vergi hukuku açısından da geçerlidir²⁵⁴. Bu açıdan kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından doğan sorumluluğunda bu iki durum ortaya çıkacaktır. Ancak bunlar borçlar hukuku kavramları olduğundan mali hukukta görünüşleri tam bu şekilde değildir. Mali hukuk kavramları çerçevesinde denk nitelikte bir sistem belirlenmiştir. Aşağıda bahsedilecek sorumluluğun niteliği ve şartları bu açıdan farklı olabilecektir.

A. Sorumluluğun Niteliği

Kamu alacakları ile ilgili düzenlemeler görevlilerin/ödevlilerin bu alacaklara yönelik ödevleri yerine getirmelerini sağlamak ve kamu alacağını güvenceye almak adına getirilmiştir. Bu açıdan yapılan düzenlemelerden biri de kamu alacağının asıl mükelleften tahsil edilemediği durumda kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmasıdır.

Kanuni temsilcilerin kamu borçlarına yönelik yerine getirdikleri ödevleri temsil ettiği kişinin nam ve hesabına yapar. Bu nedenle kanuni temsilciler özelde vergi dairelerinin genelde işlemlerin karşı tarafının, doğrudan değil dolaylı bir şekilde muhatabı olmaktadır²⁵⁵. Kanuni temsilcinin asıl mükellefmiş gibi hareket etmesi sonucu sorumluluğu genel anlamda feridir²⁵⁶ ve asıl mükellefin sahip olduğu avantaj ve dezavantajlarından etkilenir. Asıl mükellefin sahip olduğu kendinden kaynaklanmayan defî ve itirazlara aynı şekilde sahiptir²⁵⁷.

Anonim şirket kanuni temsilcisinin sorumluluğu nitelik olarak bağlı olduğu kanuna göre değişiklik gösterebilmektedir. Bir kanun ile kusurlu sorumlu tutulurken diğer kanun ile kusursuz sorumlu tutulabilmektedir. Aynı şekilde kanunların bir kısmında müteselsil sorumluluk yalnız kanuni temsilcilerin kendi arasında kabul edilmiş iken diğer bir kanunda işveren yani asıl mükellefle birlikte müteselsil

²⁵⁴ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2014, s. 83.

²⁵⁵ Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer...* s. 9.

²⁵⁶ Yüce, a.g.e. s. 158.

²⁵⁷ Defî, itiraz vb. müesseselerin uygun olduğu ölçüde idari yargıda da uygulanabileceğine dair bkz. Çağlayan, a.g.e. s. 295.

sorumluluğu kabul edilebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında kanunlarda bir düzenleniş uyumu olmadığı gözlemlenmektedir.

AATUHK'un mükerrer 35. maddesiyle, tüzel kişiliğe haiz olanlardan amme alacaklarının tahsil edilmesi düzenlenmiştir. Madde uyarınca, alacağın tamamı ya da bir bölümünün tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilememesi yahut edilemeyeceği kanaatinin oluşması hâlinde, muhatabın tüzel kişiliği bulunuyorsa yasal temsilcinin, bulunmuyorsa idare eden kişinin, kişisel mal varlığından mevzuat hükümleri doğrultusunda tahsil edilecektir.

1.Kusurlu-Kusursuz Sorumluluk

Sorumluluğunun doğması için bazı durumlarda kusur aranmakta bazı durumlarda ise kusura bakılmamakta kişi kusursuz olsa da hukuka aykırı fiili işlediği için sorumlu tutulmaktadır²⁵⁸. Kusur; hukuk düzeninin kınadığı, hoş görmediği davranış biçimidir²⁵⁹. Hukuka uygun olmayan bir davranış hukuk düzenince kabul görmemektedir. Kusurlu sorumluluk; bir kişinin kastı veya ihmali varsa hukuka aykırı davranıştan sorumlu olduğunun kabul edilmesidir²⁶⁰. Kusursuz sorumluluk ise kişinin sorumlu tutulması için kast veya ihmalinin bulunmasına bakılmadığı, hukuka aykırı fiilin yapılmasının yeterli olduğu sorumluluk türüdür²⁶¹. Borçlar hukuku açısından doğan sorumlulukta genel olarak kusur sorumluluğu kabul edilmektedir²⁶². Borçlar hukuku açısından bakıldığında kusursuz sorumluluğun kabul edilebilmesi için hakkaniyet, özen gereği veya tehlike oluşturuyor olma durumlarından birinin söz konusu olması gerekir²⁶³.

²⁵⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa Reşit Karahasan, *Sorumluluk Hukuku-Kusura Dayanan Sözleşme Dışı Sorumluluk*, Beta Yayınları, İstanbul 1995.

²⁵⁹ Eren, a.g.e. s. 569.

²⁶⁰ Eren, a.g.e. s. 574 vd.

²⁶¹ Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s. 306.

²⁶² Kılıçoğlu, a.g.e. s. 301.

²⁶³ M. Kemal Oğuzman/M. Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2016, s. 137.

Sorumluluğun doğmasında kusurun bulunması asıl olduğundan kusursuz sorumluluk söz konusu olduğunda dâhil olduğu kanunda sorumluluğun kusursuz olduğu belirtilmelidir²⁶⁴. Kanunda kusurun aranıp aranmadığının belirtilmediği durumda genel sorumluluk hükümlerine göre sorumluluk araştırılacaktır²⁶⁵. Bu durumda da kişinin kusurunun olup olmadığı sorumluluğun doğması açısından araştırılacaktır. Ancak kamu hukukunun ayrıcalıklı yapısı kamu alacakları açısından getirilen özel ve kolay takip ve tahsil hukukunun var olması kamu alacaklarının bu sistemden ayrı bir şekilde değerlendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Kamu alacakları açısından maddede belirtilmiyorsa kusursuz sorumluluğun varlığı kabul edilmiştir²⁶⁶.

a) AATUHK'a göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

Kanuni temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde açısından *kurtuluş kanıtı*²⁶⁷ getirmek söz konusu olmamaktadır. Kurtuluş kanıtı kişinin kusursuzluğunu kanıtlaması anlamında kullanılmamakta yalnızca sorumluluktan kurtulması anlamında kullanılan bir müessesedir²⁶⁸. Ancak AATUHK ne bir kusurluluk araştırmasına ne de kurtuluş kanıtı getirilmesine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Kişinin kusursuz sorumluluktan kurtulma şansı verilmemiştir.

AATUHK'un kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddesinde kusur ile ilgili bir hüküm getirilmemiştir. Yukarıda belirtildiği gibi özel hukuk borçları açısından asıl olan kusurlu sorumluluk iken kamu hukukunun ayrıcalıklı yapısı ve kamu alacakları açısından kabul edilen sisteme göre AATUHK'un kusur ile alakalı olarak bir hüküm getirmemiş olması kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk olduğunun kabulü sonucunu

²⁶⁴ Eren, a.g.e. s. 1066.

²⁶⁵ Eren, a.g.e. s. 1066.

²⁶⁶ Bkz. Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 39; Yüce, a.g.e. s. 157.

²⁶⁷ Bkz Eren, a.g.e. s. 627.

²⁶⁸ Eren, a.g.e. s. 627.

doğurmaktadır. Hükme göre sorumluluğun doğabilmesi için mükellefin şirketin borçlarını ödememiş olması yeterlidir²⁶⁹.

AATUHK'a göre anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu borçlarından sorumluluğu kusursuz/objektif sorumluluk esasına dayanır²⁷⁰. Kamu borcunun ödenmemesinde kanuni temsilcinin kusursuz olması ödenmeyen borçlardan dolayı sorumluluğunu etkilemez. Kanuni temsilci kusursuz olsa dahi borç ödenmemişse sorumlu tutulacaktır. Kanuni temsilciler kusursuzluklarını kanıtlayarak kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluktan kurtulamamaktadır²⁷¹. Nitekim Danıştay'da verdiği yakın tarihli bir kararında “... *Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararı incelendiğinde, gerek Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusunda bulunan Danıştay Dördüncü Dairesinin, gerekse de Anayasa Mahkemesinin yorumu 6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu yönündedir.*”²⁷² şeklindeki açıklaması ile sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu belirtmiştir.

b) VUK'a göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

VUK'da kanuni temsilcilerin kanuni temsilcilerin sorumluluğu 10. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrası; “*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.*” şeklindedir.

Maddede kullanılan “*bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*” ibaresi kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmeleri durumunda sorumlu

²⁶⁹ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 55-56.

²⁷⁰ Eriş, Anonim Şirketler..., s. 190, Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 418.

²⁷¹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 418.

²⁷² Danıştay 13. Daire, E. 2013/2821, K. 2015/2877, T. 03.09.2015,

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-2013-2821.htm&kw=amme+alaca%C4%9F%C4%B1+kusursuz+sorumlu#fm>

tutulmayacaklarını göstermektedir. Ancak salt vergi borcunun ödenmemesi kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmediğinin kabulü olarak değerlendirilecek mi yoksa kusurunun varlığı araştırılacak mı madde metninden anlaşılmamaktadır.

Doktrin ve uygulamada kanuni temsilcilerin VUK'un 10. maddesinde geçen sorumluluğunun kusurlu sorumluluk olduğu kabul edilmektedir²⁷³. Kanuni temsilcinin salt vergi borcunu ödememesi ödevlerini yerine getirmemesi anlamına gelmemektedir. Vergi borcunun ödenmemesinde kusurunun varlığı aranmaktadır. Bu durumda kanuni temsilcilerin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemekte kusuru bulunmuyorsa kanuni temsilciler sorumluluktan kurtulmaktadır.

Kusurlu davranış kişinin kusurunun derecesine göre kast veya ihmal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kast; kişinin hukuka aykırı davranışı bilerek ve kabul ederek yapmasıdır. İhmal ise hukuka aykırı sonucun gerçekleşmesini istememekle birlikte yeterli dikkat ve özenin gösterilmemesi neticesinde bu sonucun gerçekleşmesidir²⁷⁴. Buna göre kast neticeye bilerek ve istenerek sebep olunması, ihmal ise yeterli özenin gösterilmemesinden dolayı neticenin oluşmasına neden olan davranıştır.

VUK'un 10. maddesi açısından aranan kusur derecesi kasıt veya ihmal fark etmeksizin kusurun hangi derecesinde olursa olsun hukuka aykırı kabul edilmekte ve kanuni temsilci vergi alacaklarından sorumlu tutulmaktadır. En hafif ihmal bile sorumluluğu doğurmakta ve kanunlara göre gerçekleştirilmesi gereken ödevlerin hiç

²⁷³ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 103; Barlass, a.g.e. s. 56; Gerçek, a.g.m. s. 185; Çamoğlu, a.g.e. s.257; Yaralı, a.g.e. s. 21; Yüce, a.g.e. s.157; Mert Silahşör, Sermaye Şirketleri Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Vergi Hukuku Bilim Dalı, Ankara 2014; Danıştay VDDGK, E. 1994/239, K. 1995/117, T. 31.03.1995, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-1994-239.htm&kw=anonim+%C5%9Firket+kanuni+temsilci+kusur+sorumlu#fm> ; Danıştay 3. Dairesi, 2009/4750 E. 2011/4705 K. 13.09.2011 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2009-4750.htm&kw=kanuni+temsilci+kas%C4%B1t+sorumlu#fm> .

²⁷⁴ Eren, a.g.e. s. 574 vd.

yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunu belirten “riyetsizlik taksiri” vergi hukuku açısından kusur kabul edilmektedir²⁷⁵.

Kanuni temsilcilerin kusurlu sorumluluğunun kabulü yanında kusurun varlığını ispat yükünün kime düştüğü sorusunu beraberinde getirmektedir. VUK’da 1988 tarihinde 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu madde metninden Kanuni temsilcilerin “*bu ödevleri kasıt ihmalleriyle yerine getirmemeleri nedeniyle*” ibaresinde geçen “*kasıt ve ihmalleriyle*” kısmı çıkarılmıştır. Madde metninin son hali yukarıda belirtildiği gibi “... *bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden ...*” şeklindedir. Yapılan değişiklik ile ispat yükünün kanuni temsilcinin aleyhine dönmüştür²⁷⁶. Vergi alacağından sorumluluk açısından kusurunun bulunmadığını kanuni temsilci kanıtlamak durumundadır.

c) SSGSSK’ya göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

SSGSSK’nın 88. maddesinin 20. fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna giren bir hüküm getirilmiştir. Bu fıkra “*Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediyeye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.*” şeklindedir.

Anonim şirketler tüzel kişiliği haiz diğer işverenler sınıfına girmektedir. Bu çalışma konusu ile alakalı olarak fıkra incelendiğinde anonim şirketin prim borçlarının haklı bir neden olmadan zamanında ödenmemesinden yönetim kurulu üyeleri dâhil bütün üst düzey yöneticiler ile kanuni temsilcilerin sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Kanunda kanuni temsilcinin sorumluluğuyla alakalı haklı bir neden bulunmaması ifadesi bu kanunda geçen sorumluluğun kusurlu sorumluluk olduğunu göstermektedir. Bu fıkarda sayılan sorumluların ödevlerini haklı bir nedenin varlığı

²⁷⁵ Yüce a.g.e. s. 157.

²⁷⁶ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 108; Barlass, a.g.e. s. 62.

sebebiyle yapmamış olmaları durumunda sorumlulukları doğmayacaktır. Ancak herhangi haklı bir gerekçe yokken çalışanlardan tahsilat yapılmaması doğrudan sorumluluğu kaldırmayacaktır²⁷⁷.

Kanunda haklı sebep unsuru kusuru ortadan kaldıran bir sebep olarak düzenlenmiştir. Yukarıda sayılan kişilerin prim borçlarını ödemekte geciktirmeleri ya da hiç ödememeleri durumunun haklı gerekçeleri varsa bunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulabileceklerdir. Haklı sebep her somut olayın niteliklerine göre yargı yerlerince belirlenecektir²⁷⁸.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu ortadan kaldıran haklı nedenlere örnek olarak Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin vermiş olduğu bir karar gösterilebilir. Buna göre; DDY Genel Müdürlüğü'nce verilen talimat gereği ödenmeyen prim borçları için yalnızca genel müdürlüğün sorumlu tutulabileceği, ödeme işlerini gerçekleştirmekle görevli saymanların ise talimata uydukları için sorumlu tutulmamaları gerektiği ifade edilerek, saymanların sorumlu tutulamayacağına karar verilmiş ve saymanlara gönderilen ödeme emirleri iptal edilmiştir²⁷⁹. Diğer kusurlu sorumluluk örneklerinde olduğu gibi şirket kasasında para bulunmaması da haklı nedenlere bir diğer örnek olarak gösterilebilir.

Yargıtay'ın başka bir kararında ise iflasın ertelenmesine karar verilen şirket için AATUHK'a göre yapılan takipler de dâhil tüm takipler duracağından prim alacağının takip imkânsızlığı oluşacağı belirtilmiştir. Böyle bir durumda primlerin ödenmemesi üst düzey yöneticinin kusurundan değil kanundan dolayı olduğundan haklı neden olarak kabul edilmiştir. Kararın ilgili bölümü şu şekildedir: “*Bu bağlamda; İcra ve İflas Yasası'nın 179'uncu maddesi uyarınca iflasının ertelenmesine karar verilen ve malvarlığının korunması için gerekli tedbirler alınan şirketten, anılan Yasanın 179/b maddesindeki “Erteleme kararı üzerine borçlu*

²⁷⁷ Köylüoğlu, s. 1743.

²⁷⁸ Köylüoğlu, a.g.e. s. 1743.

²⁷⁹ Yargıtay 10. H.D. 1995/8159 E. 1995/7789 K. 03.10.1995 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10hd-1995-8159.htm&kw=T.+3.10.1995#fm>

aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz...” düzenlemesi uyarınca primler tahsil edilemeyecektir. Söz konusu tahsil imkânsızlığı, şirket adına primlerin tahakkuk ve tediyesinden sorumlu üst düzey yöneticinin kusurundan değil, doğrudan Kanun'dan doğduğundan üst düzey yönetici yönünden 506 sayılı Yasa'nın 80'inci maddesinde yer alan “haklı sebep” kavramı kapsamında kabul edilebilecektir.”²⁸⁰

Ancak yine aynı kararda devam eden açıklamalara göre yine de somut olayın mevzubahis duruma uyup uymadığının dikkatlice araştırılması istenmiştir. Yani buradan anlaşılan haklı sebep olgusu her olayın özelliklerine göre belirlenebilecek bir olgudur. Bir olayda haklı sebep olabilen durum diğer olayın özelliklerine göre haklı sebep kabul edilmeyebilecektir.

d) TMSF ile Alakalı Düzenlemelere Göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

Bankacılık Kanunu'nun 108. maddesinde geçen “banka kaynaklarının istismarı” başlığı altında ihlal edilen durumun aynı kanunun 132. maddesi ile AATUHK'a göre takip edileceği belirtilmiştir. Bu maddeye banka alacaklarını istismar eden hâkim ortak veya yöneticiler ki bu durumda yönetici kanuni temsilci olmaktadır, banka kaynaklarını istismar etmeleri durumunda istismardan doğan zararı karşılamak zorunda bırakılmıştır. Ayrıca bu durumda takip usulü de daha sertleştirilmiş ve takibin AATUHK'a göre yapılması öngörülmüştür²⁸¹.

Maddede başlığında istismar etmek olarak belirtilen durum kanunun gerekçesinde banka kaynaklarının doğrudan veya dolanlı olarak kullanılması olarak

²⁸⁰ Yargıtay 10. H.D. 2015/20792 E. 2015/18955 K. 09.11.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10hd-2015-20792.htm&kw=prim+bor%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n+%C3%B6denmemesinden+sozumluluk#fm>

²⁸¹ Bankacılık Kanunu Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/1007), 22. Dönem, 3. Yasama Yılı, T.B.M.M. (S. Sayısı: 972), 134. madde gerekçesi.

belirtilmiştir²⁸². Burada belirtildiği üzere sorumluluğun doğması için banka kaynaklarının kullanılmış olması gereklidir. Kullanmak TDK sözlüğünde “bir şeyden belli bir amaçla faydalanmak” olarak açıklanmıştır. Burada geçen belli bir amaç ifadesi bu durumun oluşabilmesi için yalnız kasıtlı hareketin kabul edilmesi gerektiğini göstermektedir. Öyleyse söz konusu maddede geçen sorumluluk açısından kasıtlı davranış gerekmektedir. Madde metninden anlaşıldığı üzere kusurdan ziyade kusurun kasıt derecesi aranmaktadır²⁸³.

Bankacılık Kanunu’na göre AATUHK belirtilen kanuni temsilcinin sorumluluğunda aranılan kusur derecesi ihmal veya taksir değildir. Aksine bu düzenlemeye göre sorumluluk kasıtlı bir sorumluluk halidir. Burada bir amaçla hareket edilmesi durumu söz konusudur. Bir amaçla hareket edilmesi durumu ise taksirle yapılamaz.

Bankacılık Kanunu’nun 108. maddesinde düzenlenen sorumluluk kusurlu bir sorumluluk olmasına rağmen kusursuzluk yöneticiler ve diğer sorumlularca kanıtlanmak durumundadır²⁸⁴. Yani oluşan zarar sorumlulardan kusuruna bakılmaksızın talep edilecektir. Sorumlular ancak bu talepten sonra açılacak bir dava ile kusursuz olduklarını ileri sürebileceklerdir. Kusursuzluğun kanıtlanması yönetici ve diğer sorumlulara bırakılmıştır.

e) KVK’ya Göre Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi

Kanuni temsilciler ile alakalı sorumluluk hükmü KVK’nın 17. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilgili fıkraları şu şekildedir:

“7. fıkra: Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun

²⁸² Bankacılık Kanunu Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/1007), 22. Dönem, 3. Yasama Yılı, T.B.M.M. (S. Sayısı: 972), 109. madde gerekçesi.

²⁸³ Sorumluluğun oluşması için söz konusu kişilerin banka kaynaklarını kendi lehlerine kullanmaları gerektiği ile ilgili bkz. Ahmet Battal, Bankacılık Kanunu Şerhi, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 351.

²⁸⁴ Taşdelen, a.g.e. s. 1119.

207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

9. fıkra: Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

Fıkralarda kanuni temsilcinin sorumlu tutulması için kusur arandığına dair bir hüküm yoktur. KVK'nın 17. maddesinin 7. fıkrasında yalnız tasfiye memurlarının sorumluluğu hüküm altına alınmış 9. fıkrasında ise hem tasfiye memurlarının hem de diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. 7. fıkraya göre tasfiye memurlarının sorumlu tutulması açısından kamu alacakları açısından karşılık ayırmadan ortaklara ve alacaklılara ödeme yapması yeterli görülmüştür²⁸⁵. Kusur aranıp aranmayacağı belirtilmemiştir. Kamu alacakları ödenmeden veya karşılık ayrılmadan ortaklar ve diğer alacaklılara ödeme yapılmasından sorumlu tutulmak açısından KVK'da kusursuz sorumluluk kabul edilmiştir. Kusur araştırması yapılmayacaktır. KVK'ya göre ayırması gereken karşılığı ayırmadan paylaşırma yapan tasfiye memuru açısından en azından ihmalle hareket ettiğinin kabul edildiği anlaşılmaktadır.

KVK'nın 17. maddesinin 9. fıkrasında ise tasfiyesi tamamlanmış şirketin sonradan ortaya çıkan borçları açısından kanuni temsilcilere getirilmiş bir sorumluluk bulunmaktadır. Tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş mükellef anonim şirketin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi ve kesilecek tüm cezalar açısından tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilciler tasfiye

²⁸⁵ Kervankıran, a.g.e. s. 336.

dönemi için ise tasfiye memurları müteselsilen sorumlu tutulmuştur²⁸⁶. Kanunda tasfiye memurları ve kanuni temsilcilere bu vergilerin tahakkuk ettirilmesi veya cezaların kesilmesi açısından herhangi bir kusur şartı aranmamıştır. Bu fıkra kusursuz sorumluluk kabul edilmiştir.

2. Feri Sorumluluk

Feri Arapça kökenli bir kelimedir²⁸⁷. TDK sözlüğüne göre Türkçe anlamı “*ayrıntılarla ilgili olan, ikinci dereceden*” şeklindedir. Borcun ferî borç olması ikincil olması anlamına gelir. Borçlar hukuku bakımından ferî sorumluluk alacaklının borcunu birincil borçlu başka bir deyişle asıl borçlu tarafından tatmin edilemediği durumda ferî yani ikincil borçluya gidebilmesidir²⁸⁸. Bu durumda ferî sorumluluk asıl sorumlu kişi tarafından tatmin edilemeyen alacaklının bundan sonra başvurabildiği sorumluları belirtmektedir.

Kanuni temsilcilerin anonim şirketin borçlarından dolayı sorumluluğu ferî yani ikincil bir sorumluluktur²⁸⁹. Kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için öncelikle anonim şirketin takip edilmiş olması ve alacağın tahsil edilememiş olması gereklidir. Kanuni temsilciye başvuru borçları aslında anonim şirkete aittir ve bu kamu borçları açısından mükellef anonim şirkettir. Bu durumda ödenmesi gereken kamu borçları açısından asli sorumlu anonim şirket olmaktadır. Anonim şirket tarafından kamu borçları ödendiği daha doğrusu ödenebildiği durumda anonim şirket kanuni temsilcisine gidilemeyecektir. Öte yandan SSGSSK ile yasal temsilcinin müteselsil sorumluluğu öngörülmüş olup, asıl mükellef takip edilmeden de yasal temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir²⁹⁰.

²⁸⁶ Kervankıran, a.g.e. s. 336.

²⁸⁷ Bkz. TDK Büyük Sözlük,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori=veritbn&kelimesec=122051

²⁸⁸ Eren, a.g.e. s. 1199.

²⁸⁹ Pulaşlı, Şirketler... s. 2055; Eriş, Anonim Şirketler... s. 189; Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 419; Yüce, a.g.e. s. 158.

²⁹⁰ Aslanköylü, a.g.e. s. 1744.

AATUHK'a bakıldığında mükerrer 35. maddede geçen "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" deyimini ile anonim şirketten tahsil edilemeyen alacaklar ile tahsil edilemeyeceği türlü şekilde ortaya konulan kamu alacakları açısından da kanuni temsilci takip edilebilmektedir.

Danıştay VDDGK kararına göre²⁹¹ vergi borcu için öncelikle şirket takip edilmeli ve eğer şirketten tahsilat yapılamazsa kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Kamu alacağının kanuni temsilciden talep edilebilmesi için şirketten tahsilin olanaksız olduğunun anlaşılmış olması gerekmektedir.

Danıştay VDDGK ve diğer vergi dairelerinin bu konuyla alakalı kararlarında yine bu sonuçla karşılaşmaktadır. Bu kararlarda asıl mükellef şirketin kamu alacakları öncelikle şirketin kendisinden bir ödeme emri ile talep edilmeli ödenmediği durumda kanuni temsilciye ödeme emri gönderilmesi, haciz, satış gibi cebri tahsil hükümleri uygulanmalıdır²⁹².

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun ferî olması asıl borçlunun takibini şart kılmaktadır. Bununla birlikte asıl mükelleften elde edilemeyen kamu alacakları açısından kanuni temsilcinin takip edilmesi için ferî sorumluluğun getirdiği bir takım hakları da beraberinde getirmektedir. Bir kanuni temsilci ancak asıl borçlunun takip edilebileceği durumlarda takip edilebilir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun ferî olması sonucunda asıl borçlunun bu konuda sahip olduğu defî ve itirazlara kamu alacağından sorumlu tutulan kanuni temsilci de sahip olmaktadır²⁹³.

²⁹¹ Danıştay VDDGK, 2014/144 E. 2014/307 K. 30.04.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=kanuni+temsilci#fm>

²⁹² Danıştay VDDGK, 2014/144 E. 2014/307 K. 30.04.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=30.4.2014#fm> ile Danıştay 9. dairesi, 2016/3641 E. 2016/5121 K. 26.05.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2016-3641.htm&kw=kanuni+temsilci+%C3%B6ncelikle#fm>

²⁹³ Medeni usul hukukunda, itiraz, inkar, defî, müteakabil dava gibi savunma şekillerinin bünyesine uyduğu ölçüde idari yargıda da uygulanacağına dair bkz. Çağlayan, a.g.e. s. 295. Kanuni temsilcinin defî ve itirazlara sahip olduğu hakkında bkz. Yaralı, a.g.e. s. 159; Aliefendioğlu, Stopaj....., s. 10-11; Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 147.

Anonim şirketin kamu borcundan dolayı kanuni temsilciye başvurulabilmesi için asıl borçlu açısından geçerli olan zamanaşımı süresi feri borçlu olan kanuni temsilci için de geçerlidir. Eğer kamu borcu için öngörülen zamanaşımı süresi geçmişse asıl borçlu anonim şirket ödeme zorunluluğu altında bulunmadığı gibi feri sorumlu olan kanuni temsilci de ödemeye zorunlu tutulamamaktadır²⁹⁴.

Asıl borçlunun borcunun sona ermesini sağlayan durumlarda borç sona ereceği için feri borçlu konumundaki kanuni temsilci de takip edilemeyecektir. Bu durumların başında kamu alacağını tahsil haricinde sona erdiren sebepler gösterilebilir²⁹⁵. Bu sebepler kamu alacağını başkaca bir işleme veya tahsilata gerek bırakmaksızın ortadan kaldırmaktadır. Ortadan kalkan borçla birlikte asli sorumlu anonim şirket açısından bir borç kalmadığından feri sorumlu kanuni temsilci açısından da sorumluluk sona ermektedir. Yalnız borcun bir kısmının ortadan kalktığı durumlarda bu kısım açısından sorumluluk sona ermektedir. Bunlardan borcu tamamen sonlandıran terkin, tarh veya tahsil zamanaşımı²⁹⁶; kısmen sonlandıran mahsup, takas, cezalarda indirimdir. Bu şekilde asıl mükellef açısından talep edilme olanağı kalmayan kamu alacakları açısından kanuni temsilci için de talep imkânı kalmamaktadır.

Asıl borçlu anonim şirket hak ve menfaatlere sahip olabiliyorsa diğer bir anlatımla kişiliği devam ediyorsa bu tüzel kişi borç altına girebilir. Bu durumda asıl borçlu anonim şirket bir nedenle son bulmuşsa anonim şirket için yeni bir borç oluşturulamayacağından feri sorumlu kanuni temsilci de sorumlu olmayacaktır. Danıştay VDDGK ile 7. Dairesine göre²⁹⁷; bir tüzel kişi tasfiyesini tamamlayıp tüzel kişiliğini kaybettikten sonra bu kişi hakkında yeni bir borçlandırıcı işlem

²⁹⁴ Pulaşlı, Şirketler... s. 2055.

²⁹⁵ Gerçek, Kamu alacaklar... s. 127.

²⁹⁶ Bkz. Danıştay 3. Dairesi, 2012/1491 E. 2015/1216 K. 12.03.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2012-1491.htm&kw=kanuni+temsilci+zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1#fm>

²⁹⁷ Danıştay 7. Daire E. 2011/7412, K. 2014/2572, 12.5.2014, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2011-7412.htm&kw=K.+`2014/2572`#fm> ile Danıştay VDDGK E. 2013/377, K. 2014/200, T. 26.3.2014, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2013-377.htm&kw=K.+`2014/200`#fm>

yapılamayacağı “... tüzel kişiliği sona ermiş ve hukuk aleminden silinmiş olan şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsilinin hukuken olanaklı olmadığı ...” şeklinde belirtilmiştir. Bilindiği gibi vergi veya cezaları idarenin tek taraflı işlemiyle oluşturulmaktadır. İdare bu borçlandırıcı işlemi yaparken karşısında bir kişinin bulunması gerekir. Olmayan bir kişiye yapılan borçlandırma vergilendirme hataları içerisinde değerlendirilir ve mükellefte hata kabul edilmesi gerekir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun feriliği, borcun doğumunun asıl borçluya bağlı olması durumunu ifade eder. Asıl mükellefin kişiliğinin son bulunduğu durumda yeni bir borçlandırıcı işlem yapılamayacağından yukarıda bahsedildi. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun feri sorumluluk olduğu göz önünde bulundurulduğunda kanuni temsilcinin sorumluluğun doğabilmesi için asıl mükellefin borcunun var ve takip edilebilir olması gereklidir. Bu durumda asıl borçlunun tüzel kişiliği devam ettiği sürece yeni bir borçlandırıcı işlem yapılabileceğinden, asıl borçlu anonim şirketin tüzel kişiliğinin son bulunduğu durumda kendisine karşı yeni bir borçlandırıcı işlem yapılamaz. Bu durumda anonim şirketin borcu doğamayacak ve sorumluluğu feri olan kanuni temsilciye de başvurulamayacaktır.

Danıştay VDDGK ile 7. Dairesince örnek olarak verdiğimiz kararlarında bu duruma belirtilerek şirkete yapılan ödeme emri şirketin tüzel kişiliği olmadığından kanuni temsilciye yapılan ödeme emri ise ferilik sonucunda asıl mükellefin sorumlu olduğu bir borç olmadığından iptal edilmiştir.

Ancak KVK ile bu konuya bir istisna getirilmiştir. Kurumlar vergisi getirisinden vazgeçmemek ve sona ermenin kötüye kullanılmasını önlemek adına getirilmiş bir hükümdür. Bir de yukarıda örnek olarak belirtilen Danıştay kararı gibi daha birçok karar verilmesi nedeniyle tüzel kişilik kaybedilmeden önce doğmuş olan vergilerin alınması ve kesilmesi gereken cezaların kesilmesi adına tüzel kişiliklerini kaybetmiş olsalar bile bu tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden tahsil edileceğine dair bir hüküm getirilmiştir²⁹⁸.

²⁹⁸ Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu(1/692), Madde gerekçeleri 2. maddesi,

Duruma SSGSSK açısından bakıldığında ilk bakışta kanuni temsilcilerin ferî sorumluluğu değil asli sorumluluğu varmış gibi görünmektedir. Bunun sebebi kanunda kanuni temsilcinin de asıl işveren sayılacağı ve onun statüsüne tabi olacağı yönündeki düzenlemedir. Asıl mükellefle aynı statüye tabi olması sonucu borçtan asıl mükellef gibi sorumluluğunun doğmasını beraberinde getirmektedir. Bu durum asıl işveren ile işveren vekilinin müteselsil sorumlu olmasıyla birleşince görünürde bu borçluluk açısından ferî borçluluk söz konusu değilmiş gibi durmaktadır. Asıl mükellef takip edilmeden doğrudan üst düzey yönetici takip edilebileceğinden burada ferî sorumluluk olmadığı düşünülmektedir²⁹⁹.

Yargıtay bir kararında³⁰⁰... süresinde ödenmeyen prim ve diğer kurum alacaklarının bizzat Kurumca cebren takip ve tahsil edilebileceği 5510 Sayılı Kanun'un açık hükmü gereğidir. Cebren tahsil ve takip esasları 6183 Sayılı Yasa'da gösterilmiştir. 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35.maddesinde asıl borçlu hakkında yapılan yasal takip ve araştırmalar sonucu kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde yasal temsilcisine ödeme emri çıkarabileceği bildirilmiş ise de 6183 Sayılı Kanun 5510 Sayılı Yasa'ya göre daha genel bir yasa durumunda olup uygulamada da benimsendiği üzere öncelik özel yasa hükümlerine tanınacağından, 5510 Sayılı Özel Kanun'un 88.maddesi karşısında davacının prim borçlarının ait olduğu dönemlerde Kurum borçlusu Çiftçi Mallarını Koruma Başkanlığı'nın mali ve idari konularında tek başına emir ve tasarruf yetkisine sahip, Çiftçi Mallarını Koruma Başkanlığı'nı özel şekilde temsil ve ilzam yetkisi kendisine bırakılan kimselerden olduğunun tespiti halinde asıl borçlu adına düzenlenmiş ödeme emrinin müteselsil borçlulara tebliğ edilmesinde usulsüzlük bulunamayacağı açık olup davacının kamu borçlarından dolayı 80.madde kapsamında müteselsilen sorumlu olacağının kabulü gerekir.” diyerek asıl borçlu ile birlikte sorumlu olanların da takip

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=73679

²⁹⁹ Silahşör, a.g.e. s. 56.

³⁰⁰ Yargıtay 21. H.D. 2016/15293 E. 2016/15139 K. 15.12.2016, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-15293.htm&kw=prim+%C3%BCst+d%C3%BCzey+y%C3%B6netici#fm>

edilebileceğine dair kararı, bu borç ne kadar feri borç olsa da asıl borçlu ile birlikte takibat yapılabileceği belirtilmiştir.

Kanımızca burada feri sorumluluk söz konusudur. Burada borçlar hukukunda geçen müteselsil kefaletten bahsetmekte yarar vardır. Müteselsil kefalete göre bir kimse bir başkasının borcu için müteselsil kefil olduğunda o kişi borçlu ile birlikte takip edilebilir³⁰¹. Ancak kefilin sorumluluğu feriliğini korumaktadır ve asıl borcun kaderine bağlı olarak devam etmektedir³⁰². Asıl borcun kaderine bağlı olan bir borçluluk veya sorumluluk feriliğini de korumaktadır. Sorumluluk halen asıl borcun varlığına ve devamına bağlıdır. Bu açıdan müteselsil borçluluktan ayrılmaktadır³⁰³. Burada önemli olan mesele müteselsil sorumluluk gereği borç tali yapısını kaybetse de feri yapısını kaybetmemektedir³⁰⁴.

SSGSSK'da kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından aşağıda inceleneceği üzere müteselsil sorumluluk öngörülmüştür. Bu açıdan asıl mükellef takip edilmeden kanuni temsilci kanunda geçen deyişle üst düzey yönetici takip edilebilecektir. Ancak alacak halen tek bir alacaktır. Yani ödenmesi istenen kamu alacağı asıl mükellefe ait olan kamu alacağıdır. Üst düzey yöneticinin sorumluluğu asıl mükellefin borcunun varlığına ve içeriğine bağlıdır. Ayrıca üst düzey yöneticiler asıl mükellefin sahip olduğu itirazlara da sahiptir. Örneğin üst düzey yönetici borcun var olmadığını, son bulduğunu veya asıl mükellefe ait olmadığını ileri sürebilmektedir.

Ancak yukarıda belirttiğimiz asıl mükellefin önce takip edilmesi gereği bu sorumlulukta söz konusu olmamaktadır. Bunun sebebi borcun feri yapısını yitirmesi değildir. Yukarıda bahsettiğimiz gibi tali³⁰⁵ yani öncelikle asıl borçlunun takibini gerektiren yapısını yitirmesidir. Böylece asıl mükellefle birlikte veya ondan önce

³⁰¹ Fahrettin Aral/Hasan Ayrancı, *Borçlar hukuku Özel Borç İlişkileri*, 11. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 483.

³⁰² Özlem Acar, *Türk Borçlar Hukukunda Müteselsil Kefalet Sözleşmesi*, XII Levha Yayınları, İstanbul 2015, s. 29.

³⁰³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Acar, a.g.e. s. 27 ve devamı; Aral/Ayrancı, a.g.e. s. 483-484.

³⁰⁴ Aral/Ayrancı, a.g.e. s.484.

³⁰⁵ Tali sorumluluk hakkında bir örnek için bkz. Acar, a.g.e. s. 29.

takip edilebilmekte ancak borç ferî özelliğini korumaktadır. Kanuni temsilcinin borcunun tali olması söz konusu borcun ferîliğinin yalnızca bir sonucudur. Asıl borçlu ile kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluğun kabul edilmesiyle borç tali niteliğini kaybetmekte ancak ferîliğe ilişkin diğer sonuçlar devam etmektedir.

Yargıtay sorumluluğun ferîliğini devam ettirdiği görüşünde olduğu bir kararında müteselsil kefaletten “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun müteselsilen kefalete dair düzenlenmesinde de, dar anlamıyla ikincillikten söz edilebilecektir. TBK m. 586'ya göre müteselsil kefil, belirli oranda önce rehnin paraya çevrilmesi define sahip kılınmıştır. Teslime bağlı taşınır rehni ve alacak rehnini öncelikle paraya çevirmesini alacaklıdan isteyebilecektir. Bunun gibi ifade geciken esas borçluyu (sonuçsuz kalacak biçimde takip etmesi gerekirse de) sonuçsuz kalacak biçimde ihtar etmeyen alacaklı, müteselsil kefile başvuramaz³⁰⁶” şeklinde bahsetmiştir³⁰⁷.

Aslına bakılırsa bu düzenleme kamu alacakları açısından geçerli genel ferî sorumluluğa yeni bir bakış açısı getirmiştir. Ayrıca kanunun düzenleniş ve maddelerin birbiriyle olan bağlantısı açısından düşünüldüğünde bu düzenleme kanunun genel amacına uygundur. Kanunun işveren ile alakalı 12. maddesine bakıldığında işveren vekili açıklanmış ve işveren vekilinin bu kanun açısından işveren sayıldığı da belirtilmiştir. Normal koşullarda asıl mükellef takip edilmeden ferî borçlular takip edilememektedir. Ancak burada sorumluluk açısından asıl mükellef ile kanuni temsilciler aynı statü de görülmüş ve kanuni temsilcinin takibi için asıl mükellefin takip edilip alacağa ulaşılammış olması şartı aranmamıştır. Bu durumda asıl mükellef şirket ile kanuni temsilci müteselsil sorumlu görüldüğünden buradaki sorumluluk ferî bir sorumluluk olmakla birlikte tali bir sorumluluk olmaktan çıkarılmıştır³⁰⁸.

³⁰⁶ Burak Özen, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde Kefalet Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 68, 111 vd.

³⁰⁷ Yargıtay 21. H.D. E. 2016/8633, K. 2016/14753, T. 06.12.2016,

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-8633.htm&kw=5510+S.+Kanunun+88.+Md.#fm>

³⁰⁸ Bu konuda müteselsil kefaletle aynı niteliğin bulunduğunu düşünmekteyiz. Yani kanuni temsilcilerin sorumluluğu ferîliğini korumakta ancak tali yapısını yitirmektedir. Müteselsil kefaletin niteliği açısından bkz. Acar, a.g.e. s. 27 ve devamı; Aral/Ayrancı, a.g.e. s. 483-484.

3. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil Arapça kökenli bir kelimedir. Türkçe sözlük anlamı zincirlemedir. TDK'nın hukuki olarak tam Türkçeye çevirdiği hali dayanışmalı sorumluluktur³⁰⁹. Müteselsil borçluluk alacaklının borcunun tamamını borçluların her birinden isteyebileceği ve borç sona erene kadar bütün borçluların sorumluluklarının devam ettiği borçluluk türüdür³¹⁰. Buna göre müteselsil sorumluluk aynı borçtan ötürü birden fazla kişinin sorumlu olduğu ve borç sona erinceye kadar sorumluluklarının devam ettiği sorumluluk türüdür.

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin anonim şirketin kamu borçlarından sorumluluğu da müteselsil sorumluluk sınıfına girmektedir³¹¹. Bu sorumlulukta borcun yerine getirilmesi gereken zamanda yönetim ve temsil yetkilerine sahip olan³¹² tüm kanuni temsilciler aynı borçtan dolayı sorumlu tutulacaktır. Borç sona erinceye yani ödeme veya zamanaşımı gibi kamu alacağını sona erdiren sebeplerden biri gerçekleşinceye kadar sorumluluk devam etmektedir.

Hâlbuki anonim şirketin kamudan olmayan özel borçları açısından geçerli olan TTK'nın 557. maddesine göre kanuni temsilciler *farklılaştırılmış teselsül* hükümlerine göre sorumludur³¹³. Farklılaştırılmış teselsülle kusuru olmayan kanuni temsilciler korunmuştur. Bununla birlikte, kanuni temsilci yalnız kusuru derecesinde sorumlu tutulmuştur. Anonim şirketin özel borçlarına ilişkin kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından müteselsil sorumluluk kabul edilmemiştir. Bu durumda görülüyor ki farklılaştırılmış teselsül kanuni temsilciler açısından getirilen bir rücu

Tali borcun bir borçlu tarağından tatmin edilemeyen alacaklının diğeri bir borçludan talep yetkisine sahip olduğu borçluluk olduğu hakkında bkz. Eren, a.g.e. s. 1199.

³⁰⁹ TDK Büyük Türkçe Sözlük,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5979303fa684b1.68291818

³¹⁰ Eren, a.g.e. s. 1200.

³¹¹ Eriş, Anonim Şirketler... s. 189; Yüce, a.g.e. s. 158,173.

³¹² TTK 371'e göre yönetim kurulu üyeleri temsille yetkili olanlar anonim şirkete hak veya borç kazandırıcı işlemleri yapabilirler. Ayrıca bkz. Eriş a.g.e. s. 3567.

³¹³ Çamurcu, a.g.e. s. 206

kuralı değildir³¹⁴. Anonim şirket alacaklısı olan ortak veya üçüncü kişi anonim şirket kanuni temsilcisine sorumluluğu için başvurduğu anda öngörülen bir teselsül biçimidir. Yani ortak veya üçüncü kişi alacaklı ancak kusuru ölçüsünde ve durumun gereklerine göre yalnızca sorumluluğuna düşen kısımla sınırlı olacak şekilde kanuni temsilciye başvurabilmektedir.

AATUHK ve VUK'a bakıldığında her kanuni temsilcinin kendi kusuru ölçüsünde zararı karşılmasını öngören “*farklılaştırılmış teselsül ilkesi*” uygulanamamaktadır. Ancak kanuni temsilcilerin sorumluluğu ferî sorumluluk olduğundan bu durum müteselsil sorumluluk ile birlikte değerlendirildiğinde müteselsil sorumluluk kanuni temsilciler açısından geçerlidir. Yani asıl borçlunun takibinden sonra kamu alacağına ulaşılamazsa kanuni temsilcilere başvurulabilecektir. Bunun istisnaları olmakla birlikte³¹⁵ ferî sorumluluğun getirdiği talilik gereği³¹⁶ böyle kabul edilmektedir. Kanuni temsilciler asıl borçluyla birlikte müteselsil sorumlu tutulamayacak ancak asıl borçludan tahsil gerçekleşmezse sorumlu tutulabileceklerdir. Bu nedenle müteselsil sorumluluk kanuni temsilciler arasında geçerli olup kanuni temsilcilerin asıl borçlu ile birlikte müteselsil sorumluluğu söz konusu değildir. Aksine asıl borçlunun takibinden sonra kanuni temsilciler takip edilebilmektedir.

Danıştay VDDGK'nın 2014 yılında verilmiş yeni kararlarında geçen “...*kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde...*” ifadesine göre de şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğu bir müteselsil sorumluluk türüdür³¹⁷. Kararlarda kanuni temsilcinin sorumluluğunun şirketin takibinden ve bu

³¹⁴ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 39.

³¹⁵ Çalışmamızın “*Sorumluluğun Ferilik Açısından Değerlendirilmesi*” başlığı altında gerekli açıklamalar yapılmıştır. SSGSSK'na giren sorumluluk ferî bir sorumluluk olduğu halde asıl işveren birlikte kanuni temsilci müteselsil sorumlu kabul edildiğinden ferilik niteliğini yitirmemekle birlikte talilik unsurunu yitirmektedir.

³¹⁶ Bu konuda bir örnek için bkz. Acar, a.g.e. s. 29.

³¹⁷ Danıştay VDDGK, 2014/144 E. 2014/307 K. 30.04.2014 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=kanuni+temsilci+m%C3%BCteselsil#fm>

takipten sonuç alınamadıktan sonra başlayacağını ve kanuni temsilcilerinin sorumlularının kendi aralarından müteselsil olduğu belirtilmiştir.

AATUHK ve VUK'da geçen sorumluluk müteselsil sorumluluk açısından değerlendirildiğinde söz konusu kanunlarda geçen sorumlulukta kanuni temsilciler şirket tüzel kişiliğiyle birlikte değil kendi aralarında müteselsil sorumlu olmaktadır. Yani anonim şirketin takibinden sonra kanuni temsilcilere sıra geldiğinde söz konusu kişiler arasında müteselsil sorumluluk söz konusudur. Ancak SSGSSK'da üst düzey yönetici olarak belirtilen kanuni temsilciler şirketle birlikte müteselsil sorumlu olmaktadır³¹⁸. Söz konusu kanunda geçen tüzel kişiliğe sahip diğer işverenler arasında özel hukuk hükümlerine tabi anonim ve limited şirket ile derneklerin işletmeleri sayılabilir. Bu tüzel kişiliklerin üst düzey yöneticileri şirketle birlikte müteselsil sorumludur. Sayılan diğer kanunlardaki gibi önce şirketi takip etmeye gerek yoktur.

Yargıtay'ın kararlarında da açıkça belirttiği gibi SSGSSK'nın 88. maddesine göre asıl borçlu ile üst düzey yöneticiler müteselsil sorumlu tutulduğundan bu kişilere karşı sorumluluğun öne sürülmesinde asıl borçlunun takibine gerek yoktur. Bu kararda “...Bir tüzel kişinin, Kurum'a olan borçlarının ödenmesinde şirketin yönetim kurulu üyeleri müteselsil sorumlu durumundadırlar. Müteselsil sorumluluk Kurum alacaklarından dolayı Kurum'a karşıdır. Bu nedenle, müteselsil sorumluların her biri, borcun tamamı ödeninceye kadar sorumlu kalmaya devam eder. Bu tür bir sorumlulukta, müteselsil sorumluların her birinin sorumluluğu kişisel niteliktedir ve bu sorumluluk kefalette olduğu gibi önce borçluya başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır...” şeklinde ifade edilen bölüm bunu açıkça ortaya koymaktadır³¹⁹.

2013/150 E. 2014/96 K. 19.02.2014 T.
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=kanuni+temsilci+m%C3%BCteselsil#fm>

³¹⁸ Aslanköylü, a.g.e. s. 1744.

³¹⁹ Yargıtay 21. H. D. 2016/13318 E. 2016/14850 K. 08.12.2016 T.
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-13318.htm&kw=prim+%C3%BCst+d%C3%BCzey+y%C3%B6netici#fm> aynı yönde
Yargıtay 21. H.D. 2016/4269 E. 2016/10414 K. 21.06.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-4269.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

4. Malvarlığıyla Sınırsız Sorumluluk

Tarih içerisinde ilk sorumluluk türü olan ve artık ilkel bir sorumluluk olarak kabul edilen şahısvarlığı ile sorumlulukta alacaklı borçlu yükümlülüğünü yerine getirmediğinde borçlunun şahsına fiziksel ve manevi olarak el koyabilmekte ve şahsına karşı istediğini yapabilmekteydi³²⁰. Borçlu öldürülebilmekte, köleleştirilmekte ya da çalıştırılabilmekteydi. Bu durumlar kalkmış olsa da borçlunun borcundan dolayı hapsedilmesi kuralına 20. yüzyıla kadar rastlanmaktaydı³²¹.

Günümüzde kişinin borcundan dolayı şahıs varlığına başvurulamamaktadır. Günümüzde kabul edilen sorumluluk şahıs varlığı sorumluluğu değil malvarlığı sorumluluğudur. Malvarlığı ile sorumlulukta borçlu borçlarından ötürü malvarlığıyla sorumlu tutulmaktadır. Alacaklı borcunu yerine getirmeyen borçludan devletin egemenliğinden kaynaklı kamu gücünden yararlanmak suretiyle ve yine devlet gözetiminde, alacağını borçlunun malvarlığından elde edebilmektedir³²².

Malvarlığı ile sorumluluk kendi içinde sınırlı ve sınırsız malvarlığı ile sorumluluk olarak ayrılmaktadır. Sınırsız malvarlığı sorumluluğunda alacaklı borçlunun tüm malvarlığı değerlerine başvurabilmektedir³²³. Sınırlı malvarlığıyla sorumlulukta ise borçlu ya belirli bir konu ile sınırlı olarak sorumludur ya da miktar ile sınırlı sorumludur³²⁴.

Anonim şirkette kanuni temsilcinin ödenmeyen kamu borçlarından dolayı sorumluluğu malvarlığıyla sınırsız bir sorumluluktur³²⁵. Ödenmeyen kamu alacakları nedeniyle kanuni temsilci tüm malvarlığıyla bu borçtan sorumludur. Anonim şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağı ne miktarda olursa olsun kanuni temsilci bu miktarı malvarlığının tümüyle karşılamak durumundadır.

³²⁰ Eren, a.g.e. s. 85.

³²¹ Eren, a.g.e. s. 85.

³²² Eren, a.g.e. s. 86.

³²³ Kılıçoğlu, a.g.e. s. 30.

³²⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Eren, a.g.e.s. 86-87.

³²⁵ Eriş, Anonim Şirketler... s. 189; Yüce, a.g.e. s. 158.

AATUHK'un 55. maddesine göre kamu borcunu ödeme emri gönderilmiş olmasına rağmen mal bildiriminde bulunmayan kişi 3 ay hapis ile tazyik olunacağı belirtilmiştir. Bu hükmün getirilmesi sebebi kamu alacaklısının borçlunun haczi kabil malının bulunup bulunmadığı konusunda bilgilendirilmesi ve haciz yaparak kamu alacağına kavuşabilmesidir³²⁶. Buradaki tazyik kelime anlamı itibariyle manevi baskı, zorlama anlamına gelmektedir. Tazyik hapsi ise borcunu ödemeyen borçluyu cezalandırma veya bu borcunu bu şekilde ödemiş sayılması saikine değil borçluyu mal beyanında bulunmaya zorlayıcı bir kurum olma saikine hizmet etmektedir³²⁷. Bu açıdan şahıs varlığı ile sorumluluk olarak değerlendirilmemelidir. Başka hukuki temel ve amaca uygunluğunu tartışmayarak en azından alacakların tahsili amacıyla kabul edilmiş malvarlığıyla sorumluluk kabulüne aykırı düşmemektedir denilebilir.

B. Sorumluluğun Tabi Olduğu Kanunun Kapsamına Giren Kamu Alacakları

İdarenin kamu alacaklarına yönelik takipte özel usullerin yer aldığı VUK ve AATUHK'a başvurması başlangıçta zorunlu iken alacağına bu şekilde ulaşamadığı durumda alacağını pekâlâ özel hukuk kurumlarına başvurarak da talep edebilmektedir³²⁸. Öyleyse kanuni temsilcinin sorumluluğuyla alakalı getirilmiş özel düzenleme varken özel hukuk kurallarına başvurulamayacak ve kamu alacağı öncelikli olarak bu tahsil usullerine başvurularak elde edilmeye çalışılacaktır. Bu alacaklar açısından bakıldığında kamusal bir yükümlülük neticesinde doğmuş olmaları nedeniyle genel hükümlere göre tahsili yoluna da gidebilir. Ancak öncelikle

³²⁶ Mustafa Serdar Özbek, "İcra ve İflas Kanununda Mal Beyanında Bulunma Yükümlülüğünün İhlali Halinde Öngörülen Tazyik Hapsi ile Disiplin Hapsinin Mükerrer Cezalandırma Yasağı Bakımından Değerlendirilmesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Özel Sayı (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Cilt III), 2015, 2447-2511, s. 2447.

³²⁷ Özbek, a.g.m. s. 2452.

³²⁸ Danıştay 1. Dairesi, 1. Dairesi, 1991/8 E. 1991/38 K. 13.03.1991 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=1d-1991-8.htm&kw=T.+13.3.1991#fm>

kamu alacaklarına ilişkin takip yolu tercih edilmeli bu şekilde alacağa ulaşılmadığı durumda özel hukuk hükümleri kullanılmalıdır³²⁹.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun şartları bağlı olduğu kanunun kapsamına göre değişmektedir. Kamu alacağının hangi kanun kapsamına girdiğinin tespiti uygulanacak maddeler ve aranacak şartlar açısından önem arz etmektedir³³⁰. Kamu alacaklarının tahsili açısından takip ve tahsil usulü hakkında düzenlenmiş iki önemli kanundan VUK'da kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması açısından ödevlerini gereği gibi yerine getirmemiş olması yani kusurlu olması aranmış iken AATUHK sınıfına giren bir alacak için bu şart aranmamış kusursuz sorumluluk öngörülmüştür. Ayrıca VUK ve AATUHK'da asıl mükellef anonim şirketin takip edildiğinin ve takibin sonuçsuz kaldığının ispatı da farklı hükümlere bağlanmıştır. Bu ve bunun gibi farklılıklar ile kamu alacağının kanuni temsilciden talebi farklı şartlara bağlanmıştır.

Danıştay'a göre³³¹ kamu alacağının tahsilinde seçilen tahsil usulü kanununun bu alacağın içeriğine göre belirlenmelidir. Kararda geçen “...Görüldüğü gibi ödeme emrinin dayanağı vergi ya da vergiye bağlı bir alacak olmadığı için idare mahkemesince Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine dayanmak suretiyle hüküm kurmasında yasal isabet bulunmamaktadır...” gerekçesi ile yukarıda belirttiğimiz gibi hangi kanuna dâhil oluyorsa o kanuna göre takip edilmesi gereği vurgulanmıştır.

Danıştay bir kararında hangi alacağın hangi kanunun kapsamına girdiğinin takip ve tahsil açısından belirlenmesi gerektiğine ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Bu karara göre VUK'a giren bir alacak AATUHK'a göre takip edilemez. VUK'un kapsamına giren bir alacak bu kanunun şartlarına tabi olacaktır. İlgili bölüm şu şekildedir.

“... 6183 sayılı Yasaya, 4108 sayılı Yasayla eklenen mükerrer 35 inci maddenin gerekçesinden, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı

³²⁹ Yargıtay 4. H.D. E. 2005/1504 K.2005/2016, T. 01.03.2005, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4hd-2005-1504.htm&kw=1.3.2005#fm>

³³⁰ Öztürk, a.g.m. s. 313.

³³¹ Danıştay 9. Dairesi, 2012/10018 E. 2013/1845 K. T. 06.03.2013, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=15d-2012-10018.htm&kw=kanuni+temsilci#fm>

alacakların ödenmesinden bu Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmalarının amaçlandığının anlaşıldığı, 6183 sayılı Yasayla, 1 inci maddesinde sayılan vergiler dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulü düzenlendiğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir görünse de, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için vergi ve buna bağlı alacaklarda 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin uygulanma olanağının bulunmadığı, nitekim Yasanın gerekçesinde de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, 35 inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiği belirtilerek paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidildiği, bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği...’’³³².

Verilen Danıştay kararlarından da anlaşılmaktadır ki kamu alacağının hangi kanuna göre takibinin yapıldığı önem taşımaktadır. VUK ve AATUHK’un özellikle birbirinden ayrılması ve uygulama alanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü birçok kamu alacağı bu kanunlara göre takip edilmekte ve diğer birçoğu da bu kanunlarla bağlantılı olarak takip edilmektedir.

Kamu alacakları açısından farklı takip usulleri getirilmiş her biri için çok ayrı olmasa da farklılaşan uygulamalar belirlenmiştir. Kamu alacaklarının takip ve tahsili hakkında kanunlarda geçen takip için farklı şartlar aranmasından dolayı kamu alacağının hangi kanun kapsamına girdiğini belirlemek oldukça önemlidir. Böylece kamu alacakları açısından yanlış takip ve tahsil kanununun uygulanmasının önüne geçilmiş olacaktır.

³³²Danıştay VDDGK, E.2001/218, K. 2001/379, T. 26.10.2001,

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2001-218.htm&kw=kanuni+temsilci+sorumlu#fm>

1. AATUHK'un Kapsadığı Kamu Alacakları

Hükümler kullanıldığı alanda kapsamı açısından özel hükümler ve genel hükümler olarak ayrılır³³³. Vergi resim harçlar ve diğer kamu alacaklarıyla alakalı genel hükümlerin bulunduğu kanun AATUHK'dur³³⁴. VUK gibi diğer kanunlar ise sadece kamu alacaklarının bir kısmının düzenlendiği ve sorumluluğun söz konusu kanun hükümlerine tabi olduğu kanunlardır. AATUHK tüm kamu alacaklarını kapsayan genel nitelikli bir kanundur. Özel kanununda sorumluluk için hüküm bulunmayan kamu alacakları açısından AATUHK'un hükümleri uygulanacaktır.

Aynı konuda hem genel bir kanun hem de özel bir kanunda hüküm bulunması durumunda genel kabul özel kanun hükmünün uygulanmasıdır³³⁵. Bir hukuki durum ile alakalı hem genel hukuk kuralı hem özel hukuk kuralı bulunuyorsa özel kural uygulanacaktır. VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu özel olarak düzenlendiğinden bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar için VUK uygulanacaktır. AATUHK bunlar ve diğer özel kanunlar dışında kalan kamu alacakları açısından uygulanacaktır³³⁶.

AATUHK'un "kanunun şümulü" başlıklı 1. maddesine göre; "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 tatbik olunur.

"Kanunun şümulü" başlıklı 1. maddeden karşımıza çıkabilecek kamu alacağı kapsamına giren tüm alacaklar açısından uygulanmak üzere getirildiği anlaşılmaktadır. Özel kanunlarda geçen kamu alacakları için kendi kanunlarında getirilen hükümler

³³³ Gözübüyük, a.g.e. s. 71.

³³⁴ Salahaddin Kardeş, Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Özel Usuller ile Muafiyet ve İstisnalar, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 29.

³³⁵ Kardeş, a.g.e. s. 29.

³³⁶ Geçer, a.g.m. s. 130.

uygulanacakken sorumluluğun tabi olduğu başka bir kanunun uygulanacağı belirtilmeyen bütün kamu alacakları için AATUHK'un hükümleri uygulanacaktır.

AATUHK'da kullanılmakla birlikte ne anlama geldiği açıklanmayan Devlet kelimesinin nasıl anlaşılması gerektiği, A Seri 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğ'in 1. kısım 1. bölümünde belirtilmiştir. Buna göre “Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dâhil kamu idareleridir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerini Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde göstermiştir. İl özel idarelerine ilişkin hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda, belediyelere ilişkin hükümler ise 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda düzenlenmiştir.”

Anayasanın 73. maddesine göre vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur ve değiştirilir. Vergi, resim ve harçlar VUK'a göre tahsil edileceği düzenlendiğine göre Anayasa'nın bu maddesinde geçen “ve benzeri mali yükümlülükler” ibaresine göre getirilen kamu alacakları açısından AATUHK'un uygulanacağı söylenebilir. AATUHK'un 1. maddesinde geçen “...vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası **gibi** asli, gecikme zammı, faiz **gibi** fer'i amme alacakları...” kısmında kullanılan “gibi” edatları vergi benzeri mali yükümlülük olarak değerlendirilmelidir³³⁷. Anayasa'nın “ve benzeri mali yükümlülükler” adıyla belirlediği alacaklar açısından değerlendirme yapılırken söz konusu alacakların kamu alacağı niteliği taşıyıp taşımadığına bakılmalıdır. Bu değerlendirme neticesinde idare tarafından konulan ve adı ne olursa olsun “ve benzeri mali yükümlülük” olarak getirilen alacağın kamu alacağı olduğuna karar verilecek ve kamu alacaklarına özgü takip usulleriyle takip edilecektir. Bu durumda AATUHK'un sorumluluk hükümlerine tabi olacaktır. Anayasa'nın 73. maddesinde geçen “ve benzeri mali yükümlülük” niteliği belirlenirken vergi, resim veya harç olabilme koşullarının asgari ölçütlerini taşımasına ve bu kamu alacaklarının karakteristik özelliklerinden bir kısmını bünyesinde bulundurmalarına dikkat edilmelidir³³⁸.

³³⁷ Kaplan, Kamu Alacağı... s. 201.

³³⁸ Başaran agm. s. 116.

AATUHK'un 1. maddesinde başka bir kamu alacağı olarak “*akit, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacaklar dışında kalan ve kamu hizmetinin uygulanmasından doğan diğer alacaklar*” şeklinde sayılmış olup bu alacaklar için AATUHK'un uygulanacağı belirtilmiştir. Dar anlamda tanımına göre kamu hizmeti kamu yararını gerçekleştirmek maksadıyla doğrudan kamu idarelerince kamu hukukuna mahsus usuller kullanılarak gerçekleştirilen faaliyetlerdir³³⁹. Bu durumda özel kanunlarınca belirtilenler hariç olmak üzere bu kanunda kullanılan kamu hizmetinden kaynaklanan deyiminden Devlet, il özel idaresi ya da belediye kamu tüzel kişiliklerinin kendi elleriyle gerçekleştirdikleri kamu hizmetlerinden doğan alacaklar anlaşılmalıdır³⁴⁰.

Kendi kanunlarında AATUHK'a yapılan atıfla bu kanuna göre tahsil edileceğini belirten düzenlemelerde bahsedilen alacaklar da bu kanun hükümlerine tabi olmaktadır³⁴¹. Günümüzde kamu hizmetinin anlamı gittikçe genişlemekte ve devlet bu yapılan harcamaları finanse etmek için vergi, resim ve harç haricinde başka adlar altında kamu alacakları getirmekte olup söz konusu alacakların ödenmesi açısından kamu alacaklarına özgü takip usullerinin uygulanması uygun görülmektedir. Buna bağlı olarak kanunun getirmiş olduğu tüm kamu alacaklarını kapsayan bir kanun olan AATUHK'da kamu alacaklarının bütününe kapsayan takip hükümleri zaten getirilmiştir. Başka bir kanunda bunların tekrarlanmasına gerek olmadığından söz konusu Kanuna bir atıf yapıp takibinin aynı kanun hükümlerine göre yapılacağı belirtilmektedir.

AATUHK'un 2. maddesine göre Tahsili Emval Kanunu'nun hükümlerinin uygulanacağı belirtilen alacaklar açısından da bu kanun hükümleri uygulanacaktır. Bilindiği gibi Tahsili Emval Kanunu, AATUHK'dan önceki kamu alacaklarına ilişkin hükümler getiren kanundur. AATUHK'un yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkmıştır. Kamu alacaklarının ile alakalı hükümler AATUHK'da bulunmaktadır.

³³⁹ Binnur Çelik, *Kamu Alacakları Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara 2000, s. 13.

³⁴⁰ Canbazoğlu, a.g.m. s. 206.

³⁴¹ AATUHK'a atıf yapan kanunlar için bkz. Kardeş, a.g.e. s. 30 ve devamı.

AATUHK'a atıf yapan özel kanunlarda geçen alacaklar için AATUHK'un sorumluluk hükmü olan mükerrer 35. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağı atfın kapsamına göre belirlenmektedir. Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapan kanunlar ile diğer kanunlarca AATUHK'a yapılan atıflar doğrultusunda bu alacakların takibi açısından AATUHK'un hükümleri uygulanacaktır. Ancak uygulanacak maddelerin kapsamı yapılan atfın kapsamına göre değişmektedir. Eğer özel kanunun atıf yapan maddesinde yalnızca AATUHK'un takip ve tahsil hükümlerinin uygulanacağı belirtiliyorsa AATUHK'un mükerrer 35. maddesi bu alacaklar hakkında uygulanamayacaktır. Özel kanunun atıf yapan maddesi bu alacak açısından AATUHK'un hükümlerinin uygulanacağını belirtiyorsa bu alacak hakkında AATUHK'un mükerrer 35. maddesi uygulanabilecektir³⁴².

2.Vergi Usul Kanunu'nun Kapsadığı Kamu Alacakları

VUK'un maddelerinin kapsamı "*kanunun şümulü*" başlıklı birinci maddesinde düzenlenmiştir. Öyleyse VUK'da geçen maddeler "*kanunun şümulü*" başlıklı maddede belirtilen alacaklar açısından geçerlidir. VUK uygulaması kapsamına bakıldığında tüm kamu alacakları için getirilmediği ve yalnızca 1. maddesinde geçen ilgili idarelerin alacaklı olduğu "*vergi, resim ve harçlar*" açısından getirildiği görülmektedir. VUK'un kapsamı belirlenirken "*kanunun şümulü*" başlıklı 1. maddesi dikkate alınacaktır³⁴³.

Bu maddenin 1. fıkrasında geçen genel bütçeden ve il özel idareleri ile belediyelerden ne anlaşılacağı da önemlidir. Bu tüzel kişilikler A Seri 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde açıklanmıştır³⁴⁴. Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri, genel bütçeye dâhil kamu idareleridir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idarelerini Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde göstermiştir. İl özel idarelerine ilişkin hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda, belediyelere ilişkin hükümler 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda belirlenmiştir. Devlet tüzel kişiliğine ve il özel idareleri ile belediyelerin kapsamının belirlenmesinde bu kanunlar geçerlidir. Bu

³⁴² Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 50-51.

³⁴³ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 1.

³⁴⁴ A Seri 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği, R.G. Tarih: 01.07.1995, Sayı: 22330.

kanunlara dâhil olan tüzel kişiler kamu tüzel kişisi sayılacak ve alacakları da kamu alacakları statüsünde sayılacaktır³⁴⁵.

VUK vergi, resim ve harç açısından getirilmiş özel bir düzenlemedir. Bu nedenle vergi resim ve harçlar açısından genel kanun olan AATUHK yerine VUK uygulanmalıdır³⁴⁶. Bir kamu alacağının vergi alacağı olması o alacağın vergi kanunlarının uygulanması sonucu doğmasıyla anlaşılmaktadır³⁴⁷. Öyleyse ancak vergi kanunlarının uygulanması neticesi doğan kamu alacaklarına VUK hükümleri uygulanabilecektir. Bu durumda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna VUK'un uygulanabilmesi için alacağın vergi kanunlarından doğması gerekmektedir.

VUK'un 2. maddesinde ise Gümrük idareleri tarafından toplanan vergilerin söz konusu kanun hükümlerine tabi olmadığı belirtilmiştir. Öyleyse Gümrük idareleri tarafından toplanan vergiler VUK kapsamında değerlendirilemeyecektir. VUK'un 2. maddesi incelendiğinde görülmektedir ki yalnızca vergilerden bahsedilmiştir. Bu durumda gümrük ve tekel idareleri tarafından toplanan harçlar ile ilgili yine VUK hükümleri uygulanacaktır³⁴⁸. Bu açıklamalardan anlaşılmalıdır ki gümrük vergileri hakkında genel kanun olan AATUHK, gümrük harç ve resimleri hakkında ise VUK uygulanmalıdır.

Açıkça kanunun şümulü başlıklı kanunun kapsamını belirten maddesinde yazmasa da bu kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar da VUK kapsamına girmektedir³⁴⁹. Ancak her türlü ceza açısından VUK hükümleri uygulanacaktır. VUK'un 333. maddesine göre anonim şirkete kesilmiş olan vergi cezaları, kanuni temsilciden, VUK kapsamında istenebilecektir³⁵⁰.

³⁴⁵ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 45.

³⁴⁶ Saban, a.g.e. s. 103.

³⁴⁷ Fevzi Karagözoğlu, "Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz", *Mali Hukuk Dergisi*, yıl: 3, S. 17, Kasım 1972, s. 17.

³⁴⁸ Özyer, a.g.e. s. 4.

³⁴⁹ Özyer, a.g.e. s. 4.

³⁵⁰ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 54.

Vergiye bağı olarak ortaya çıkan diğer alacaklar açısından da VUK uygulanır. Bu alacaklar vergi, resim ve harç sınıfına girmeyen ancak bu alacaklar olmasaydı ortaya çıkmayacak olan alacaklardır³⁵¹. Bir vergi alacağına bağı olarak kesilen tecil faizi, vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için eklenen gecikme zammı da VUK'da geçen vergi, resim, harç ibaresinde geçen alacaklardan doğmuş olması nedeniyle bunlar da VUK kapsamına dâhilmiş gibi kabul edilebilecektir.

Vergi alacağından doğan diğer alacakların belirlenmesinde doktrinde görüş farklılığı vardır. Örneğin Candan³⁵² vergiye bağı olarak doğuyorsa o alacağın vergiye bağı alacak olacağı görüşündedir. Bu görüşe göre vergi alacağı olmasaydı ortaya çıkmayacak olan her alacak vergiye bağı olacaktır. Barlass³⁵³ ise verginin tarihıyla bu alacakları ilişkilendirmiştir. Buna göre bir alacağın vergi alacağından doğduğunu ancak verginin tarhı ile ilişkilendirebiliyorsak kabul edebiliriz. Verginin tarihıyla birlikte doğmayan hiç bir alacak VUK'da geçen vergiye bağı alacak olarak kabul edilemeyecek ve bu durumda VUK hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu ölçüte göre yalnız gecikme faizi ve pişmanlık zammı VUK'a tabi feri alacaklardan olmaktadır. Bu ıkarım doğrultusunda düşünöldüğünde örneğin vergiye bağı olsa bile tecil faizi VUK'a göre vergiye bağı alacak sayılmayacaktır. Danıştay'ın bir kararına göre³⁵⁴ vergiye bağı alacak verginin tarhına bağlanmasa da vergi olarak kabul edilmiştir. Kararda bu durum; *“Fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibarıyla gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünölmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun tamamına uygun düşer.”* şeklinde açıklanmıştır.

³⁵¹ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 79.

³⁵² Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 79.

³⁵³ İrfan Barlass, *Anonim ve Limited Şirket Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006*, s. 33.

³⁵⁴ Danıştay VDDGK, E. 1991/421, K. 1992/148, T. 01.05.1992,

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-1991-421.htm&kw=feri+amme+alaca%C4%9F%C4%B1#fm>

Vergiye bağı alacakların vergilerin doğumuna bağı olduğu zaten genel olarak doktrinca kabul edilmiştir. Bu konuda herhangi bir tartışma olması söz konusu değildir. Ancak vergiye bağı olarak ortaya çıkan bütün feri alacakların mı yoksa yalnızca verginin tarhına bağı olanların mı vergiye bağı alacak olarak sayılacağı konusunun çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Bizce vergiye bağı alacağın verginin tarhına bağlanması görüşü vergilerin uygulanmasından doğan diğer feri alacaklar açısından uygun değildir. Bir feri alacak hangi alacak nedeniyle doğuyorsa o alacağın kaderine bağlanması gerekmektedir. Netice olarak söz konusu alacak olmasa bir doğum nedeni de olmayacaktır. Kısaca alacağın var olması asıl alacağın varlığından kaynaklandığından bir alacağa bağı olarak doğan tüm feriler o alacağın kaderine bağlanmalı bu durumda da asıl alacak hangi kanunun uygulanma alanına giriyorsa feri alacak da o kanun kapsamında değerlendirilmelidir. Nitekim bu uygulama alacakların bölünmeyip usul ekonomisinin sağlanması ilkesiyle de daha bağdaşır niteliktedir.

Ayrıca diğer kanunlarda VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilen alacaklar için de VUK'un sorumluluk hükümleri uygulanacaktır. Bu alacaklara örnek olarak Gelir ve Kurumlar vergileri üzerinden alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Mesleki ve Teknik Eğitimi Destekleme Fonu, 3824 sayılı Kanunla ihdas edilen fon sayılabilir³⁵⁵. Bu kamu alacakları bakımından VUK'da geçen vergi, resim veya harç kapsamına girip girmediğine bakıp hangi kanun hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirleme şansımız olmamaktadır. Kanun VUK'un uygulanacağı hükmünü barındırıyor olsa hiç bir inceleme yapılmaya gerek kalmaksızın VUK'un sorumluluk hükümlerine tabi olacaktır. Burada hemen belirtmek gerekir ki VUK'un sorumluluk hükümlerinin uygulanması için kendi kanunlarında sorumlulukla ilgili düzenleme bulunmaması gerekir.

3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Kapsadığı Alacaklar

Kişilerin sosyal güvenliğini sağlamak devletin başta gelen kamusal görevlerinden biridir³⁵⁶. Bu nedenle devlet bu konuda gerekli düzenlemeleri yapmak

³⁵⁵ Özyer, a.g.e. s. 3.

³⁵⁶ Resul Aslanköylü, *Sosyal Sigortalar Kanunu Yorumu*, 2. Bası, C. 2. Yetkin yayınları, Ankara 2004, s. 1741.

ve sosyal güvenliği sağlamak adına gerekli tedbirleri almak durumundadır. Devlet bu alanı düzenlemek adına Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nu yürürlüğe koymuştur. Bu kanunda Sosyal Güvenlik Kurumu sosyal güvenliği sağlamak ile görevli kurum olarak kabul edilmiştir.

SSGSSK'nın 88. maddesinin 20. fıkrasına göre ödenmeyen prim borçlarından maddede geçen görevlilerle birlikte şirket yönetim kurulu, üst düzey yöneticileri ile diğer kanuni temsilcilerinin de işverenle birlikte müteselsil sorumlu olduğu hükmü getirilmiştir. Bu hükmün getirilme amacı primlerin ödenmesini güvence altına almak ve ödemelerini yapmakla görevli kimselerin prim ödemelerinde özen göstermelerini sađlamaktır³⁵⁷. Bu açıdan bakıldığında hüküm tıpkı diğer kamu alacaklarında geçen kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olduğu gibi kamu alacaklarının korunmasını ve tahsilini sağlamaya yönelik bir hükümdür.

Kurumun alacaklarından ötürü kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin maddede belirtilen alacaklar kuruma ait prim alacakları ve diğer alacaklar olarak belirtilmiştir. Bu maddeden anlaşılacağı üzere prim alacaklarının kamu alacağı olduğu ve AATUHK'a göre tahsil edileceğinde duraksamaya yer yoktur. Nitekim 1964 ve 1988'de verilen Yargıtay İctihadı Birleştirme kararlarında³⁵⁸ bu durum belirtilmiş ve prim alacaklarının takip ve tahsilinin kamu alacağı statüsü göz önünde bulundurularak yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Kanun ile SGK'nın AATUHK'da geçen Maliye Bakanlığı ve diğer kuruluş ve mercilere verilen yetkilere sahip olduğuna yönelik bir hüküm getirilmiştir. Bunun sayesinde SGK, AATUHK'a göre Maliye Bakanlığı ve diğer kurum ve kuruluşlara verilmiş yetkileri, AATUHK hükümlerine göre tahsil edilebilecek ancak SSGSSK'da geçen kamu alacağı statüsü verilen alacaklar için AATUHK'un sorumluluk hükümleri uygulanamayacaktır..

³⁵⁷ Aslanköylü, a.g.e. s. 1741.

³⁵⁸ Yargıtay İ.B.K 1964/6 E. 1964/5 K. 07.12.1964 Tarihli karar ile 1987/2 E. 1988/232 K.09.03.1988 Tarihli kararı

4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Mevzuatının Kapsadığı Alacaklar

Kişilerin bankalara olan güven duygusunu artırmak ve yatırılan mevduatın güvenliğini sağlamak üzere ülkemizde mevduat sigortası uygulanmaktadır. Mevduat sigortası ile mevduatını bankalara yatıran kişilerin mevduatı devletin güvencesi altına alınmış olmaktadır. Ancak bu durum ülkemizde bankalar tarafından kötüye kullanılmış, geride borç bırakarak batan bankalar ülke ekonomisi açısından büyük sorun oluşturmuştur³⁵⁹. Buradan anlaşılacağı üzere TMSF tasarruf sahiplerinin menfaatini korumak amacıyla kurulmuştur.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fon'u tüzel kişiliğe sahip kamu kurumudur. Daha önce BDDK'ya bağlı olan TMSF bu kurumun bünyesinden çıkarılmıştır³⁶⁰. Bankacılık Kanunu'nun 111. maddesinde Fon'un özellikleri belirtilmiş ve amacı da açıklanmıştır. Maddeye göre Fon'un amacı "*bankalarının yönetilmesi, malî bünyelerinin güçlendirilmesi, yeniden yapılandırılması, devri, birleştirilmesi, satışı, tasfiyesi, Fon alacaklarının takip ve tahsili işlemlerinin yürütülmesi ve sonuçlandırılması, Fon varlık ve kaynaklarının idare edilmesi ve Kanun'la verilen diğer görevlerin ifası*"dır. Fon aynı zamanda idari ve mali özerkliğe de sahiptir.

Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesinde bazı durumlarda Fonun alacaklarının tahsili açısından AATUHK'un uygulanacağı belirtilmiştir:

"...Fonun, bu Kanunun 130 uncu maddesinde sayılan gelirleri ile 108 inci ve 135 inci maddesindeki alacaklarının takip ve tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Fon, bu Kanunun 108 inci maddesinde sayılan alacakların takibine, banka kaynağının kullanıldığı tarihten itibaren banka defter, kayıt ve belgelerine göre anapara, her türlü faiz, komisyon ve sair giderlerin toplamından oluşan birikmiş alacak tutarı üzerinden, 130 uncu maddesinde sayılan alacakların takibine tahakkuk eden anapara üzerinden, 135 inci maddesinde belirtilen alacakların takibine ödemeye esas olmak üzere tespit edilen tutar üzerinden başlar ve 6183 sayılı Amme

³⁵⁹ Aysel Gündoğdu, *Bankacılık Hukuku*, 3. B. Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s. 97.

³⁶⁰ Gündoğdu, a.g.e. s. 94.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kapsamındaki alacaklara uygulanan oranda gecikme zammı uygular.

Fon, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulamasında anılan Kanunun Maliye Bakanlığı tahsil dairesi ve diğer makam, merci ve komisyonlara verdiği yetkileri kullanır...”

Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesinde geçen alacaklar kanundan ötürü kamu alacağı statüsünde sayılmış ve takibi için AATUHK'un hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Burada belirtildiğine göre Fon'un gelirleri, banka kaynaklarının yönetici veya hâkim ortak tarafından istismarından kaynaklanan alacaklar ile ödenmesi gereken zorunlu mevduat ve katılım sigortasının AATUHK'a göre takip edileceği belirtilmiştir. Çalışmamızın birinci bölümünde açıklandığı üzere bu alacaklar kendi kanunlarında kamu alacaklarına özgü takip ve tahsil hukukuna tabi tutulduğu için kamu alacağı statüsü kazanmış alacaklardır.

TMSF'nin birçok yetki ve görevi vardır. Bunlardan biri de bankaların faaliyet izninin kaldırılması ve bankanın devralınmasıdır. TMSF devraldığı bankaların alacaklarına ilişkin AATUHK'a göre takip ve tahsil yapamamakta bu tür alacaklara karşı İİK'ya göre takibat yapabilmektedir³⁶¹. Bu durumda anlaşılmaktadır ki Fon'un AATUHK'a başvurabildiği durumlar ile başvuramadığı durumlar vardır. Öyleyse 132. maddesinde sayılan alacaklar açısından AATUHK'un takip ve tahsil hükümlerine başvurulacaktır.

Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesine göre kamu alacağı statüsü verilen alacak türlerine bakıldığında, banka yöneticisi ve hâkim ortak açısından getirilen hükümde geçen alacak kamu alacağı niteliğine sahip değildir. Doğumu kamu gücüne dayanan ve kamu kuruluşlarına ait olan alacaklardan değildir. Banka yöneticisi ve hâkim ortağın bankayı istismar eden işlemleri sonucu oluşan zarar, anonim şirket olan bankaya ait bir alacaktır ve normal koşullarda alacaklılar veya ortaklar tarafından özel hukuk hükümlerine göre talep edilmesi gerekir. Ancak bankaların ülke ekonomisine yön veren etkisi, mevduat sahiplerinin korunması, ekonomik

³⁶¹ Selim Servet Taşdelen, *Bankacılık Kanunu Şerhi*, 2. B. C. 2, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 1222.

güvenliğinin sağlanması ve bankacılığın kötüye kullanılmasının engellenmesi gerekleri bankaya verilen zararlara kamu alacağı statüsü verilmesini ve zararın Fon'ca AATUHK'a göre takip ve tahsilini zorunlu kılmıştır³⁶².

Fonun kötü yönetim durumundaki bankaların faaliyet iznini kaldırarak devralma ve faaliyetini durdurma yetkisi de vardır. Bu şekilde bir banka devralındığında bu bankanın alacakları açısından AATUHK uygulanmamakta bu alacaklar açısından İİK uygulanmaktadır³⁶³. Kamu alacağı gibi muamele gören alacaklar ve buna bağlı olarak hakkında AATUHK'un uygulanacağı alacaklar Fon'un her türlü alacağı değil yalnızca kanunda belirtilenlerdir. Bu durumda kanundan dolayı kamu alacağı olarak belirtilmemiş devraldığı bankaya ait alacaklar, normal usullerle takip edilecektir.

Ayrıca TMSF Yönetmeliği'nin 4. maddesinde açıklamalar daha geniş çaplı yapılmıştır. Buna göre fon gelirlerinin tahsilinde, banka kaynaklarının istismarı sebebiyle faaliyet izni kaldırılan veya Fon'a devredilen bankaların hâkim ortakları ile yöneticileri hakkında yapılacak takiplerde ve bankaların TCMB ve Fon'a ödenmesi gereken mevduat ve katılım fon tutarı eksik ödendiğinde oluşan farkın tahsilinde AATUHK uygulanacaktır.

³⁶² Bankacılık Kanunu Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/1007), Dönem 22, Yasama Yılı: 3. Söz konusu raporun genel gerekçesinden ilgili bölüm şu şekildedir: "2001 yılının Şubat ayında, istikrarsız makroekonomik ortam, özkaynak yetersizliği, küçük ölçekli bankacılık yapısı, kamu bankalarının sistem içindeki payının yüksekliği, zayıf aktif kalitesi, yetersiz iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim bankacılık sektöründe yeni bir kriz yaşanmasında önemli rol oynamıştır. Bankaların hâkim ortaklarının bankacılık dışı faaliyetlerinin finansmanı için doğrudan veya dolaylı olarak kullandırılan ve sürekli yenilenen krediler aktif kalitesinde bozulmaya yol açmış, yönetim kurulunda yer almak ve karar alma sürecine katılmak suretiyle banka sahiplerinin banka yönetimi üzerindeki yönlendirici etkisi ise etkin kurumsal yönetimin uygulanmasını ve iç kontrol mekanizmasının gelişmesini sınırlandırmıştır. Diğer taraftan, ortakların gerektiğinde sermaye desteği sağlayacak malî güce sahip olmamaları veya bu konudaki isteksizlikleri özkaynak yetersizliğinin temel nedenleri olmuştur. 2000 yılının Aralık ayında 4,2 milyar dolar olan bankacılık sektörünün toplam dönem net zararı 2001 yılında yaşanan bu kriz sonrasında yaklaşık 2,7 milyar dolar artmış, 6,9 milyar dolar TL dönem zararı gerçekleşmiş ve ayrıca, özel bankaların sermayesi 6 milyar dolar civarında erimiştir."

³⁶³ Taşdelen, a.g.e. s. 1222.

5. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kapsadığı Kamu Alacakları

KVK'nın 17. maddesinde tasfiye memurlarının sorumluluğu açısından hükümler getirilmiştir. Buna göre bu kanun açısından sorumluluk doğduğunda kapsamının ne olacağı belirtilmesi gerekmektedir. Bu kanuna göre sorumluluğun doğma şartları çalışmamızın sorumluluğun şartları kısmında açıklanacaktır. Bu nedenle öncesinde sorumluluğun kapsamının belirlenmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi VUK ve AATUHK kamu alacakları açısından çeşitli türde kamu alacaklarına yönelik genel hükümler içeren kanunlardır. KVK ise özel olarak kurumsal vergileri kapsamına dâhil eden bir kanundur. KVK şahıs şirketleri dışında kalan şirketler ile bir takım tüzel kişiliği bulunmayan oluşumların gelirlerini vergilendiren kanundur³⁶⁴. Bu durumda hükümleri de bu kanunla vergilendirilen tüzel kişi ve oluşumları ilgilendirir.

Kurumlar vergisinin mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri, gelir vergisi mükellefleri ile farklı kişilikte olsa da iki kanunun konusu aynıdır³⁶⁵. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı gibi gelir kalemleri kurumlar için de gelir oluşturan kalemler olarak kabul edilmiş ve kurumların gelir kazancının KVK'ya göre vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu kazançlar kendilerine özgü vergileme yapılarını korumakla birlikte kurumlar vergisi kurum kazancı olarak vergilendirilmektedir³⁶⁶. Bu durumda söz konusu kanunun kapsamı adı geçen kurumlarca elde edilen gelir kalemlerin tümüdür. Kanunun uygulanma alanı da kurumlar tarafından elde edilen kazançların vergilendirilmesidir³⁶⁷.

³⁶⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 329.

³⁶⁵ Kamil Mutluer, Nilay Dayanç, *Vergi Hukuku*, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014, s. 499.

³⁶⁶ Mutluer, Dayanç, a.g.e. s. 499.

³⁶⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 329 ve devamı; Mutluer/Dayanç, a.g.e. s. 492 ve devamı.

C. Sorumluluğun şartları

Özel hukukta borç ve sorumluluk bir arada bulunmaktadır. Ancak kamu alacakları bakımından durum böyle değildir. Kamu alacakları açısından bir borç veya borç ilişkisi bulunmasa dahi sorumluluk oluşabilmektedir³⁶⁸. Vergi sorumluları açısından durum böyledir. Kanuni temsilciler açısından da durum aynıdır. Bu tür sorumluluklar kamu alacağını güvence altına almak ve tahsilini kolaylaştırmak adına getirilmiş kanundan kaynaklanan sorumluluk türleridir³⁶⁹.

Vergi sorumluluğu müessesesinin kamu alacakları açısından kabul edilmesinde alacağı güvence altına almak, alacağın tahsilini kolaylaştırmak, tahsilat süresini azaltmak gibi düşünceler yatmaktadır. Bunlar göz önüne alındığında kamu alacakları için diğer alacaklar açısından getirilmiş sistemden farklı bir sistemin benimsenmesi doğal karşılanmaktadır. Ancak bu durum Anayasal ilkeler ve hukukun temel ilkelerine aykırı olmamalıdır.³⁷⁰

Kanuni temsilcilerin sorumluluk sınırını belirlemek açısından, bir anonim şirkette kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu sınıfına girmediği yönünde görüşe göre;³⁷¹ vergi sorumluluğuna yönelik zorunluluklar kanuni temsilciler açısından geçerli olmayacak ve vergi sorumluları için getirilmiş kanun maddeleri kanuni temsilciler açısından uygulanmayacaktır. Bu durumda sorumlular açısından getirilmiş bir hüküm olan sorumluluğun bir başkasına devredilemeyeceği düzenlemesi kanuni temsilciler açısından uygulanmayacaktır. Bu durumda anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri arasında TTK'nın 366 ve 367. maddelere göre yapılan iş paylaşımı neticesinde kamu borçlarını yapmakla sorumlu tutulan kişi veya kişiler bu kamu borçlarının ödenmesinden sorumlu olacak ve diğer yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk öne sürülemeyecektir.

³⁶⁸ Yüce, a.g.e. s. 151.

³⁶⁹ Anayasa Mahkemesi kararı, R.G. Tarih-Sayı:3.4.2015-29315

³⁷⁰ Anayasa Mahkemesi kararı, R.G. T. 03.04.2015, S. 29315.

³⁷¹ Yaralı, a.g.e. s. 159; Aliefendioğlu, Stopaj....., s. 10-11; Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 147; Kızılot, VUK, s. 218.

Kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğuna yönelik kanuni temsilcilerin özel hukuk sorumluluğu ile aynı doğrultuda olmayan birçok koşul bulunmaktadır. Bir örnek vermek gerekirse kamu alacağından sorumluluk ile ilgili birkaç düzenleme dışında öncelikle asıl mükellef yani anonim şirket takip edilmiş ancak takip sonucunda kamu alacağı tahsil edilememiş olmalıdır³⁷². Danıştay bu durumu “...*Kanuni temsilcinin tüzel kişi borçlarından sorumlu tutularak, 213 sayılı Yasanın 10'uncu maddesi uyarınca şirket borçları nedeniyle takip edilebilmesi için kamu alacağının sorumlu sıfatıyla kendisinden tahsil edileceğinin duyurulmasından önce tüzel kişinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 54, 55 ve müteakip maddeleri uyarınca cebren takip edilmesi ve buna rağmen kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilememiş olması gerekmektedir...*”³⁷³ şeklinde açıklamıştır.

1. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından

a) Genel Olarak

Kamu alacaklarının tamamını kapsayan genel tahsil kanunu bilindiği gibi AATUHK'dur. Herhangi bir kamu alacağı statüsü taşıyan alacağın tahsili için bu kanunun takip ve tahsil usullerinin uygulanabileceği daha önce belirtilmişti. Ancak dikkat edilmesi gereken kamu alacağının geçtiği kanunda özel takip ve tahsil usullerine göre takip ve tahsilinin gerçekleştirileceğinin belirtilmemiş olmasıdır. Kamu alacağının özel takip ve tahsil yolları takip edilerek takip ve tahsilinin gerçekleştirileceği belirtilmediyse kamu alacağı kamu alacaklarına yönelik genel takip ve tahsil usulü olduğundan takip ve tahsil söz konusu Kanuna göre yapılacaktır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlıklı mükerrer 35. maddenin 1. fıkrasında 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 alacaklarının, kanuni

³⁷² Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 51.

³⁷³ Danıştay 3.Dairesi, E. 2015/4482, K. 2015/8437, T. 19.11.2015, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2015-4482.htm&kw=`2015/4482`#fm>

temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından söz konusu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 387 No'lu tebliğine göre Mülga 6762 sayılı Kanun'un 317. maddesinde; "Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur." hükmü, 6102 sayılı TTK'nin 365 inci maddesinde ise "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır." hükmü yer almaktadır. Buna göre, gerek 6762 sayılı gerekse 6102 sayılı Kanunlar gereğince anonim şirketin kanuni temsilcisi idare meclisi, bir diğer ifade ile yönetim kuruludur³⁷⁴. Aslında yönetim kurulunun anonim şirketin kanuni temsilcisi olduğu ve yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil olunduğu bilinmektedir. Ancak tebliğle bu durum kesinlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca temsil konusunda uygulamada oluşabilecek şüphelerin giderilmesi amaçlanmıştır.

AATUHK mükerrer 35. maddesinde geçen diğer bir hüküm, bu maddede geçen sorumluluğun yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı şeklindedir. Bu durumda yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri de bu kanuna göre kanuni temsilci olarak kabul edilmiştir. Bu çalışmada yapılacak açıklamaların hepsi yabancı şahıs veya kurumu Türkiye'de temsil eden kişiler açısından aynı şekilde uygulama bulacaktır.

b) Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağıнын Bulunması Durumu

AATUHK'un hükümlerinin uygulanabilmesi için öncelikle ortada bir kamu alacağı bulunmalıdır. Kamu alacağı devlet, il özel idaresi veya belediyelere ait alacaklardır³⁷⁵. Devlet, il özel idaresi ve belediyelerden ne anlaşılacağı ve bu ifadelerle hangi kurumların dâhil olduğu yukarıda belirtilmişti³⁷⁶. Yine bu kanun bakımından da aynı kurumların borçları açısından takip usulü düzenlenmiştir. Bu kurumların birine dâhil olmayan bir kurum için bu kanuna göre takip yapılamayacaktır.

³⁷⁴ Maliye Bakanlığı 387 no'lu tebliğ, R.G. t. 11.09.2013, S. 28762.

³⁷⁵ Mustafa Lütfi Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Seçkin Yayınevi, 2011 Ankara, s. 21.

³⁷⁶ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer...* s. 45.

Alacağın yukarıda belirtilen kamu kurumlarına ait olması gerekli ancak yeterli değildir. Bunun yanında kamu alacaklarına ilişkin yukarıda belirtilen özelliklere sahip olması gerekir. Ancak bu şartları sağladığı takdirde bir alacak AATUHK'un hükümlerine tabi olabilir.

AATUHK'a göre kamu alacağının takip edilebilmesi için amme alacağının ödenebilecek duruma gelmiş yani tahakkuk etmiş olması gerekmektedir³⁷⁷. Bu kanun yalnızca kesinleşmiş kamu alacakları açısından uygulama alanı bulur. Diğer kanunlarda olduğu gibi tahakkuk öncesi durumla ilgili düzenlemesi ve uygulama alanı bulunmamaktadır. Bu kanun adı üzere takip ve tahsil kanunudur.

Ayrıca AATUHK'a göre muhtelif kanunlarda mülga olmuş Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar ile başka kanunlarda AATUHK'a göre tahsil edileceği belirtilen alacaklar da yine AATUHK'a göre tahsil edilecektir. Bu durumda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna bu kamu alacakları da girmektedir. Ancak sorumluluk şartları değişmemekte bu kanunda geçen alacaklar açısından AATUHK'un sorumluluk şartları aranmaktadır. Burada bunun özellikle belirtilmesinin sebebi AATUHK'un genel bir kanun olmasıdır. Tüm kamu alacakları için geçerli genel bir kanundur. Kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacak bu Kanun'a göre tahsil edilemeyecektir. Öyleyse öncelikle ortada sayılan kurumların alacaklısı olduğu bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir.

e) Sorumluluk Hakkında Başka Bir Kanunda Düzenleme Bulunmaması

Durumu

Alacağın AATUHK hükümlerine tabi olması için söz konusu alacağın kamu alacağı olmasının yanında VUK veya sorumluluk hakkında özel hüküm getirmiş bir kanunun uygulanma kapsamına giren kamu alacaklarından olmaması gerekir. Bu alacaklar açısından VUK ve diğer kanunlar ile özel hükümler getirilmiştir. Bu durumda özel kanun varken genel kanun olan AATUHK uygulanamayacağından VUK ve diğer özel hüküm bulunan kanunlar kapsamına giren bir alacak için kamu

³⁷⁷ Tombaloğlu, a.g.e. s. 21.

alacağı olsa da AATUHK’da geçen sorumluluk hükümleri uygulanmayacaktır³⁷⁸. Ayrıca AATUHK mükerrer 35. maddesine göre akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacaklar bu maddede geçen kamu kurumlarının alacaklı olduğu alacaklar olsa bile bu kanunca tahsil edilemeyecek ve genel hükümlere göre takibi yapılabilecektir. Nitekim İİK’nın 47. maddesi de para cezaları ve diğer kamu alacaklarının takibi hakkında yapılacak takiplerin kendi kanunlarınca yapılacağı hükme bağlanmıştır. Böylece kanunlar arası düzen sağlanmış ve hangi durumda hangi kanunun uygulanacağı belirliliğe kavuşturulmuştur.

c) Asıl Mükellefin Takip Edilmiş Olması Durumu

Şirket takip edilip alacağa ulaşılamadığı durumda kanuni temsilciye gidilecektir. Öyleyse öncelikle şirket takip edilecek ve şirketten kamu alacağına ulaşmanın imkânsız olması durumunda kanuni temsilci takip edilebilecektir. Belirtilen imkânsızlığın maddi bir imkânsızlık olması gerektiği belirtilmişti. Maddi imkânsızlık ödeme gerçekleştirilebilecekken ifasının pratik nedenlerle mümkün olmamasıdır³⁷⁹.

AATUHK’un mükerrer 35. maddesinde bu durum “*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...*” şeklinde ifade edilmiştir. Asıl mükellef takip edilmiş ve alacağın mükelleften tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekmektedir. Ancak asıl borçlu anonim şirket takip edilmeden kanuni temsilcinin takip edilmesi olanaksızdır. Dolayısıyla bu başlık bir sonraki başlıkla ilişkilidir. Söz konusu düzenleme tahsil edilemeyen kamu alacakları açısından getirilmiştir. Madde metninden de anlaşıldığı üzere önce asıl mükellef anonim şirketin takip edilmesi gerekmektedir.

³⁷⁸ Danıştay VDDGK, E. 2001/218, K. 2001/379, T. 26.10.2001, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2001-218.htm&kw=E.+2001/218`+K.+2001/379+#fm>

³⁷⁹ Eren, a.g.e. s. 1037.

d)Asıl Mükelleften Tahsil Edilememiş veya Edilemeyeceğinin Anlaşılmış Olması Durumu

Anonim şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları anonim şirket kanuni temsilcilerinden talep edilebilmektedir. 387 Seri No’lu Tebliğ’e göre kamu borçlusunun takibi neticesinde kamu alacağının tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda başka bir araştırmaya gerek kalmadan kanuni temsilci takip edilebilecektir. Öyleyse bu tebliğle birlikte kanuni temsilcilerin AATUHK mükerrer 35. maddesine göre takip edilebilmesi için alacağın bir kamu alacağı olması ve asıl mükellef olan anonim şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterlidir. Kamu alacağının anonim şirket takip edilip tahsil edilemeyeceği anlaşılmadan, kanuni temsilciye karşı takip başlatılamamaktadır³⁸⁰.

Dikkat edilmelidir ki burada geçen hükme göre asıl mükellef takip edilmeden kanuni temsilciye başvurulması imkânsızdır. Bu durum kanuni temsilcinin sorumluluğunun feriliğini de göz önüne sermektedir. Asıl mükellef anonim şirkete karşı takip yapılmalı veya takip yapılsa bile alacağa ulaşılamayacağı kanıtlanmalıdır. Görüldüğü gibi anonim şirketten kamu alacağının tahsil imkânsızlığının kanıtlanması VUK’a göre yeterli olmasa da AATUHK’a göre kanuni temsilcinin takibatına başlanması için tahsil imkânsızlığının kanıtlanmış olması yeterlidir. Tahsil imkânsızlığının kanıtlanması için şirketin takibinin olumsuz sonuçlanmasının yanında takip yapılsa bile alacağa ulaşılamayacağı kanıtlanmış olması da yeterli kabul edilmiştir³⁸¹.

AATUHK’da anonim şirketten tahsili imkânsız olan kamu alacağı için “tahsil edilemeyen” veya “tahsil edilemeyeceği anlaşılan” terimleri kullanılmıştır. Bu

³⁸⁰ Danıştay kararında limited şirketten bahsetmiş olsa da anonim şirket ile limited şirket kanuni temsilcilerinin takibinde yukarıda bahsettiğimiz konuda farklılık olmadığından örnek olarak verilebilmiştir. Ancak anonim şirketin pay sahipleri kamu alacaklarından ötürü takip edilemediğinden yalnızca kanuni temsilciler ile ilgili kısmı dikkate alınmalıdır. Danıştay VDDGK, 2014/144 E. 2014/307 K. 30.04.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=E.+2014/144`#fm>

³⁸¹ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 55-56.

terimlerle kamu alacağıının anonim şirketten tahsilinin imkânsız olduğunun anlaşılması durumu belirtilmeye çalışılmıştır. Burada geçen “tahsil edilemeyen” ve “tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı” terimleri AATUHK’un 3. maddesine 2008 yılında 5766 sayılı kanunla getirilen değişiklikle açıklanmıştır. Buna göre;

“Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi; 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; amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağıının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağıının 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.”

Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı ifadesine bakıldığında anonim şirketin takip edildikten sonra kamu alacağına hiç ulaşılmaması veya bir kısmının tahsil edilip kalanına ulaşmanın imkânsız olması durumunu ifade eder. Buradaki imkânsızlık hukuki değil maddi bir imkânsızlıktır³⁸². Ancak bu durum sorumluluğun hukuki imkânsızlığı kapsamadığını göstermez³⁸³. Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumu ise haczedilen malvarlığının değerine bakıldığında haciz sonrası satışa gidilse bile kamu alacağını karşılamayacağıının

³⁸² Candan , Kanuni temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 94; Yüce, a.g.e. s. 159, Danıştay 4. Dairesi, E. 2005/864, K. 2005/1692, T. 06.10.2005, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2005-864.htm&kw=`2005/864`#fm> .

³⁸³ Danıştay 7. Daire 2011/7412 E. 2014/2572 K. T.12.05.2014, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2011-7412.htm&kw=`2011/7412`+#fm> ; Danıştay VDDK E. 2014/144 K. 2014/307 T. 30.4.2014. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=`2014/144`#fm> .

görülmüştür. Bu durumda satışı beklemeye gerek kalmamaktadır³⁸⁴. Yine iflas halinde kamu alacağının iflas masasını oluşturan malvarlığından karşılanamayacağına görülmesi durumunda da kanuni temsilciler AATUHK hükümleri gereğince takip edilebilir³⁸⁵.

Bu durum AATUHK'da geçen ancak VUK'da geçmeyen bir hükümdür. VUK'un 10. maddesine göre asıl mükellefin takip edilip kamu alacağının tahsil edilememiş olması gerekir. Tahsil edilemeyeceğinin de kanıtlayıcı durum ve belgelere bağlanması gerekir. Ancak AATUHK'un 35. maddesine göre tahsil edilememesinin yanında tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması da yeterli görülmüştür. "Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" deyimini Danıştayca dikkatli irdelenmektedir. Kanuni temsilcinin takibinden önce şirketin takip edilmesi ve alacağa ulaşamadığı durumda ancak kanuni temsilciye gidilebileceğini belirtmektedir³⁸⁶.

e) Kamu Alacağının Ödenmesi Gereken Zamanda Kanuni Temsilci Olunması Durumu

Kamu alacağından sorumlu tutulabilmek için kamu alacağı tahsil edilemeyen anonim şirkette kanuni temsilci olunması gerekir. Kanunun mükerrer 35. maddesinde belirtildiği üzere takibat yapılacak kişi kanuni temsilcidir. Anonim şirkette kanuni temsilci yönetim kurulu'dur. Ancak sorumluluğu sona ermiş bir kanuni temsilci kendisinin kanuni temsilci olmadığı döneme ait kamu alacağından dolayı sorumlu tutulamamaktadır.

Kanun koyucunun kamu alacaklarının tahsilini kolaylaştırmak adına yaptığı düzenlemeler arasında 4 Haziran 2008'de Resmi Gazete'de yayınlanan Kanun ile yapılan değişiklikler de vardır. 5766 sayılı söz konusu Kanun ile bazı kanunlar ile

³⁸⁴ Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Yaklaşım Yayınevi, Ankara 2010, s. 196.

³⁸⁵ Ayaz, a.g.e. s. 70.

³⁸⁶ Danıştay VDDK E. 2014/144 K. 2014/307 T. 30.4.2014 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=`2014/144`+#fm>

AATUHK’da değişiklik yapan Kanun’un 4. maddesiyle AATUHK’un mükerrer 35. maddesine 2 yeni fıkraya eklenmiştir³⁸⁷.

Söz konusu 35. maddeye eklenen fıkralar; “*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya tesekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*”

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindedir. Bu maddeler kamu alacaklarından sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin artırılmasına yöneliktir.

AATUHK’a getirilen söz konusu düzenleme kamu alacağının ödenmesi gereken dönemde kanuni temsilcilik sıfatına sahip olan kişiler ile birlikte kamu alacağının doğduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunan kişileri de sorumlu tutmaktadır. Başka bir kanuni temsilcinin kamu borçlarını ödemekle sorumlu olduğu dönemde görevli bulunmayan kanuni temsilcilerinde sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Doktrin bu konuda haklı olarak kanuni temsilcinin görevli olmadığı dönemde oluşan kamu borçlarından sorumlu olmaması gereğini savunmuştur³⁸⁸. Kanuni temsilcilerin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulmasının altında yatan sebep kamu borçlarının geciktirilmesini önlemek ve bu borçlara karşı itinalı davranılmasını sağlamaktır³⁸⁹. Bu nedenle de kamu borcunun doğduğu anda değil ödenmesi gereken anda görevli kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulması gerekir. Bu görüşe göre kamu borcunun doğumuna sebebiyet verildiği dönemdeki kanuni temsilciler kamu borçlarının doğmasını sağlayacak oranda kamuya faydalı olmuşlardır. Bu durumda kamu borcunun doğumuna sebebiyet veren bu kişilerin kamuya yararlı işler yaptıkları kabul edilebilir. Kamu borcunun doğumuna

³⁸⁷ 5766 sayılı Kanun. R.G. Sayı: 26898 (Mükerrer) Tarih: 06.06.2008.

³⁸⁸ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 118; Barlass, a.g.e. s. 143; Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 417; Ayaz, a.g.e. s. 63.

³⁸⁹ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 417.

katkılarından dolayı bu kişileri sorumlu tutmak doğru olmayacağı gibi bu kişileri sorumlu tutmanın ayrıca sorumluluk hukukunun temel ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilmiştir³⁹⁰.

Bu maddeye 2008 yılında 5766 sayılı Kanun³⁹¹ ile eklenen 5. ve 6. maddeler Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir³⁹². Sorumluluk şartlarını oldukça ağırlaştırılan ve kanuni temsilciyi kamu alacağının ödenmemesinde hiç bir etkisi olamayacağı halde sorumlu tutan bu maddenin iptal edilmesi oldukça isabetli olmuştur.

Aynı Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinden bir kesit şu şekildedir: *“...Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte, bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin vazgeçilmezlerindedir. Anayasaya aykırılığı tartışılan 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.*

Ancak, her türlü yasal yükümlülüğü yerine getiren kanuni temsilcilere hiç bir kusur atfetmek mümkün değilken sadece bu sıfatı nedeniyle Kanun zoruyla müteselsil sorumlu tutulmaları bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedelediği gibi hukuk güvenliği ilkesiyle de bağdaşmaz. Bireyin kanuni temsilcisi olmadığı dönemde ve başkası tarafından yapılması zorunlu olan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıkan vergi alacaklarından müteselsil sorumlu tutulması hukuki güvenlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturur...”

³⁹⁰ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 118; Barlass, a.g.e. s. 143.

³⁹¹ 5766 sayılı Kanun, R.G. T. 06.06.2008, S. 26898.

³⁹² Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 t. 2014/144 E. 2015/29 K. sayılı kararı, R.G. t. 03.04.2015, S. 29315.

Danıştay Üçüncü Dairesi kararı³⁹³ ile 6183 sayılı AATUHK'un 58. maddesinde geçen haksız çıkma zammı ve yargılama giderleri açısından alacağın doğduğu zamanda kanuni temsilci olmadığından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğunun olmadığına ilişkin haklı olarak karar verilmiştir. Kararda kanuni temsilcinin kendisinden sonra oluşan borçlarından sorumlu tutulamayacağı “...*Yargı harcının doğduğu dönemde şirketi temsile yetkisi bulunmayan davacının, borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinde yer alan vergi borçlarının ilgili olduğu dönem esas alınarak sorumlu olduğunun kabulüyle yargı harcı yönünden davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi kararının ilgili hüküm fıkrasında da hukuka uygunluk görülmemiştir...*” şeklindeki açıklama ile belirtilmiştir.

f) Kusur Araştırması Yapılmaması Durumu

AATUHK kamu alacaklarının ödenmesinde ferî sorumluluğu olan kanuni temsilcilerde kusurluluk şartı aranmamıştır. Bu kanun hükümlerine göre uygulanan sorumluluk türü kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğudur³⁹⁴. Kanuni temsilcinin AATUHK'a göre sorumluluğunun kusursuz sorumluluk olduğu konusunda çalışmamızın 2. Bölüm “Sorumluluğun Niteliği” başlığı altında gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu sorumlulukta kurtuluş beyyinesi getirebilmek de söz konusu olmamaktadır³⁹⁵.

Yukarıda açıklandığı üzere şuan ki TTK'da kanuni temsilciler açısından farklılaştırılmış teselsül kabul edilmiştir. Bu sorumluluk sistemine göre kanuni temsilcilerden her biri kusur derecesine göre sorumlu kabul edilmiştir. Bu düzenleme kanun koyucunun sorumluluk hakkındaki görüşünü ve tutumunu göstermektedir. Ancak AATUHK açısından kusursuz sorumluluk düzenlemesi halen uygulanmaktadır. Yeni kabuller göz önünde bulundurulmalı ve kabul edilen bu yeni

³⁹³ Danıştay 3. D. 2010/4757 E. 2012/1302 K. 17.04.2012 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2010-4757.htm&kw=`2010/4757`+#fm>

³⁹⁴ Turgut Candan, “Kanuni Temsilcinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu III”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 41, Mayıs 1996,s. 33;

³⁹⁵ Bkz. çalışmamızın AATUHK'a göre sorumluluk kısmı.

sistemin AATUHK'a da yansması gerekmektedir. Bu yeni sorumluluk kabulüne uygun olarak AATUHK'da yeniden ele alınmalıdır³⁹⁶.

VUK'a göre kanuni temsilcinin kusurunun olup olmadığı araştırması yapılmaktadır. Ancak AATUHK bakımından böyle bir şart getirilmemiştir. AATUHK açısından kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının doğması için kusurlarının varlığı aranmayacaktır. Her ne sebepten olursa olsun kanuni temsilcinin görevde olduğu dönemde AATUHK'da geçen kamu alacakları ödenmediyse bu sorumluluk doğacaktır. Bu aynı konuyu düzenleyen iki madde arasındaki büyük bir farktır.

2) Vergi Usul Kanunu Açısından

a) Genel Olarak

VUK'un kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı 10. 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. 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. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”*

TTK'nın 359. maddesinin 3. fıkrası *“yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır. “* şeklindedir ve bu durum tüzel kişilerin gerçek kişilerce temsil edileceğini göstermektedir. Ancak

³⁹⁶ Tayfun Ercan, “Yeni Ticaret Kanunu'nun Şirketler Hukukuna Getirdiği Yeniliklerin Mali Hukuka Yansımaları”, *Vergi Hukuku'na Genç Yaklaşımlar*, 12 Levha Yayınları, İstanbul 2013, 169-194, s. 186.

gerçek kişiler yönetim kurulunda yer alabileceğinden anonim şirket yönetiminde bir tüzel kişiyi temsilen bulunan gerçek kişinin kusurundan dolayı tüzel kişinin kendisine başvurulabilir³⁹⁷.

Belirtmek gerekir ki yabancı şahıs veya kurumların Türkiye temsilcileri VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrası gereği kanuni temsilcilerle aynı sorumluluğu paylaşacaktır. Yabancı ülkede bulunan bir şirketi veya bu şirketin asıl temsilcisini bulmak ve takip usullerini uygulamak oldukça zor olacaktır. Ayrıca bir kimsenin yurt dışındaki mallarının bulunması, haciz uygulanması oldukça güç olacaktır. Bu durumla birlikte kamu hizmetlerini karşılama düşüncesiyle gelen kamu alacağına erken ulaşma gereği eklenince yapılan düzenleme oldukça makul görünmektedir. Bu düzenlemeyle yabancı şahıs veya kurumun Türkiye temsilcisi tıpkı kurumun kanuni temsilcisi gibi muamele görmektedir.

b)VUK'un Kapsamına Giren Bir Kamu Alacağı Bulunması Durumu

VUK'a göre takibata girişebilmek için öncelikle alacağın bir kamu alacağı olması ve ayrıca VUK kapsamına giren bir kamu alacağı olması gerekir. Bu sorumluluğun doğması için devlet, il özel idareleri veya belediyelere ait olan ve VUK'un 1. maddesinde geçen vergi, resim veya harçlar sınıfına giren bir alacak olması gerekmektedir. Bu durum yukarıda açıklanmıştır.

c)Vergi Borcunun Asıl Mükellefçe Ödenmemesi Durumu

Anonim şirket kanuni temsilcisinin kamu borçlarından sorumlu tutulabilmesi açısından bakılacak diğer bir durum elbette ki vergi borcunun ödenip ödenmediğidir³⁹⁸. Asıl vergi borçlusu olan anonim şirket takip edilip tahsil edilemeyeceği anlaşılmadan kanuni temsilcinin takibi hukuki manada mümkün değildir³⁹⁹. Asıl borçlu anonim şirketin takibinden sonra tahsil edilememeli ve tahsil edilemeyeceği geçerli belgelere ispatlanmalıdır. AATUHK'un 75. maddesine göre

³⁹⁷ Yüce, a.g.e. s. 13.

³⁹⁸ Eriş, Anonim Şirketler... s. 189.

³⁹⁹ Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", *Prof. Dr. Fadil H. Sur Anısına Armağan, AÜSBF Yayını*, No: 552, 1983, s. 50.

tahsil imkânsızlığını ortaya koyan belge aciz fişidir. Kamu alacağının tahsili imkânsızlığı hukuki anlamda değil maddi anlamda gerçekleşmiş olmalıdır⁴⁰⁰. Nitekim Danıştay da bir kararında bu hususu şu şekilde belirtmiştir: “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre tüzel kişilerden tahsil edilemeyen vergi borçları dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumlu tutulup haklarında takibat yapılabilmesi için kamu alacağının tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınmadığının kesin olarak tespiti gereklidir...”. Aynı şekilde Danıştay’ın başka bir kararlarında geçen⁴⁰¹ “... Anonim Şirketinin tüzel kişiliğinin sona ermediği, amme alacaklarının tahsili için şirket adına ödeme emri düzenlendiği, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davaların ve şirketten tahsil işlemlerinin devam ettiği, amme alacağının şirketten tahsil imkanı kalmadığının açıkça ortaya konulmadığının anlaşıldığı, bu durumda kanuni temsilcinin takibinin yasal olmadığı gerekçesiyle ödeme emirlerinin iptaline karar vermiştir.... şirket takip edilmeden kanuni temsilciye başvurulamayacağı...” şeklindeki gerekçe ile anonim şirket takip edilip sonuç alınmadan kanuni temsilcinin takip edilemeyeceği belirtilmiştir. Anonim şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememiş ve asıl mükellefin takip edilmesi ve alacağın tahsil imkânının kalmamış olması gerekmektedir. Buradaki imkânsızlık hukuki değil maddi bir imkânsızlıktır⁴⁰². Ancak bu durum sorumluluğun hukuki imkânsızlığı kapsamadığını göstermez. Danıştay kanuni temsilcinin takip edilmesinin hukuken imkânsız olduğu durumda kanuni temsilcinin sorumluluğuna da gidilemeyeceği hususunu belirttiği bir kararın ilgili bölümü şu şekildedir: “...davacının bir dönem kanuni temsilciliğini yaptığı Münfesih ... Döviz ve Altın Ticaret Anonim Şirketinin tasfiyesinin 17.12.2007 tarihinde sonuçlanarak,

⁴⁰⁰ Candan , Kanuni temsilcilerin Vergi ve Diğer..., s. 94; Yüce, a.g.e. s. 159, Danıştay 4. D. 06.10.2005 t. 2005/864 E. 2005/1692 K, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2005-864.htm&kw=`2005/1692`+#fm>

⁴⁰¹ Danıştay 4. Dairesi, E. 2003/46, K. 2003/1972, T. 02.07.2003, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2003-46.htm&kw=anonim+%C5%9Firket+kanuni+temsilci+#fm> ; Danıştay VDDK, 21.03.2012 t. 2010/184 E. 2012/97 K.

⁴⁰² Candan, Kanuni temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 94; Yüce, a.g.e. s. 159, Danıştay 4. Dairesi 2005/864 E. 2005/1692 K. 06.10.2005 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2005-864.htm&kw=6.10.2005#fm>

19.12.2007 tarihli ticaret sicil gazetesinde ilan edilmekle, tüzel kişiliğin sona ermiş olduğunun anlaşılması nedeniyle, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesi şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği, dolayısıyla, kamu alacağının söz konusu Şirketten tahsil edilmesinde hukukî olarak bulunmadığı sonucuna ulaşılmakta olup, kamu alacağının kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan istenilmesinde yasal isabet görülmediğinden... ”⁴⁰³.

Anonim şirket tasfiye haline girmiş olsa bile kanuni temsilcilerin anonim şirketin daha önceki borçlarından sorumluluğu devam eder⁴⁰⁴. Bu durumda şirketin tasfiyeye girmiş olması sorumluluğu sonlandırmaz. Hatta anonim şirket sona erse dahi kurumlar vergisi açısından zamanaşımı süresi dolmadıysa kanuni temsilciler kamu alacaklarından ötürü sorumlu tutulabilir ve takibat yapılabilir⁴⁰⁵.

d) Kamu Alacağının Asıl Borçludan Tahsil Olanığının Kalmaması Durumu

Kamu alacağının asıl borçlu anonim şirketten tahsil imkânının kalmamış olması gerekir⁴⁰⁶. Ancak bunun somut biçimde ortaya konması gerekir⁴⁰⁷. Somutluktan kasıt *aciz vesikası*, *haciz tutanağı*⁴⁰⁸ ve bunun gibi asıl borçlunun tahsil imkânsızlığını belli eden⁴⁰⁹ belgelerdir. Burada istenen asıl borçlu anonim şirketten borcun tahsil imkânsızlığının geçerli belgelere bağlanmış olmasıdır.

⁴⁰³ Danıştay 7. Daire 2011/7412 E. 2014/2572 K. T.12.05.2014, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2011-7412.htm&kw=12.5.2014#fm>

⁴⁰⁴ Yüce, Anonim ve Limited Şirk... s. 155.

⁴⁰⁵ KVK'ya 16.06.2009 tarihinde 5904 Sayılı Kanun ile eklenen 9. fıkra hükmüne göre.

⁴⁰⁶ Danıştay 9. Dairesi, 2007/5859 E. 2009/530 K. 04.02.2009 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2007-5859.htm&kw=`2007/5859`+#fm>

⁴⁰⁷ Danıştay 4. Dairesi, 2005/359 E. 2005/2155 K. 21.11.2005 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2005-359.htm&kw=Kanuni+temsilci+sorumlu+tahsil+imkans%C4%B1z#fm>

⁴⁰⁸ AATUHK madde 75-76: Aciz hali aynı anlama geldiğinden İİK için yapılan ayrıntılı bilgi için bkz. Hakan Pekantez/Oğuz Atalay/Meral Sungurtekin Özkan/Muhammet Özkeleş, *İcra ve İflas Hukuku*, 11. B. Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 276-277 ve 405-409.

⁴⁰⁹ Danıştay 4. Dairesi, 2005/1472 E. 2006/187 K. 16.02.2006 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2005-1472.htm&kw=Kanuni+temsilci+sorumlu+tahsil+imkans%C4%B1z#fm>

Burada özellikle belirtilmesi gereken durum tahsil imkânsızlığının net bir şekilde ortaya konulması gereğidir. AATUHK’da geçen kamu alacağıının tahsilinin imkânsız olduğunun anlaşılması ibaresi VUK’da geçmemektedir. Bu durumda kamu alacaklısı idare öncelikle anonim şirket hakkındaki takibi bitirmek zorundadır⁴¹⁰. Anonim şirket takip edilip hiç veya kısmi olarak tahsil yapılamadığı durumda ancak kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir.

VUK’un 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcinin sorumluluğunda doğrudan temsil edilenden bizim konumuzla ilgili olarak özelde anonim şirketten kanunda belirtilen tahsil edilememesi durumunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Öyleyse burada aranan koşul hukuki veya fiili tahsil imkânsızlığı değildir. Anonim şirket açısından takibat sonucunda tahsil edilemediyse bunun üzerine kanuni temsilci takip edilecektir. Tahsil imkânsızlığı anlaşılabilirse bile kanunen anonim şirket takip edilecek ve sonucunun olumsuz olması durumunda kanuni temsilcinin takibatına geçilebilecektir⁴¹¹.

Danıştay bir kararında⁴¹² VUK’un 10. maddesine göre kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için asıl mükellef olan şirketin takip edilmesi şirketten tahsil sağlanamadığı durumda kanuni temsilcinin takip edilebileceğine karar vermiştir. Kararda bu husus “*Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağıının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir.*” şeklinde açıklanmıştır.

e) Kanuni Temsilcinin Kusurunun Bulunması Durumu

Kanuni temsilcinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi açısından VUK bakımından bakılacak durumlardan bir diğeri vergi ile alakalı görevlerin anonim

⁴¹⁰ Ayaz, a.g.e. s. 71.

⁴¹¹ Candan, Kanuni temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 91.

⁴¹² Danıştay VDDGK, 2002/395 E. 2002/491 K. 13.12.2002 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2002-395.htm&kw=E.+2002/395`#fm>

şirket kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilmiş olup olmadığıdır⁴¹³. Yani vergi borcunun ödenmemesi kanuni temsilci tarafından gerçekleştirilmiş bir kusurun var olmasına bağlıdır. Bu şart vergilerle ilgili kamu alacakları açısından VUK'un 10. maddesinde kusurlu sorumluluğun kabul edildiğini göstermektedir⁴¹⁴.

VUK'un 10. maddesine göre sorumluluğun doğabilmesi için ödevlerin yerine getirilmemesi gerekmekte ve bu durumun kanuni temsilcinin kusurundan ileri gelmesi gerekmektedir⁴¹⁵. Bu maddede geçen ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi şartının ilk bakışta bir kurtuluş kanıtı gibi görüldüğü ancak içerikte kusurlu sorumluluğun kabul edildiği çalışmamızın 2. Bölüm "*Sorumluluğun Kusur Açısından Değerlendirilmesi*" başlığında doktrin ve yargı kararlarından yararlanılarak bahsedilmiştir. Bilindiği gibi kusur dereceleri bakımından kast ve taksir olarak ayrılmaktadır⁴¹⁶. Vergi hukukunda kast, taksir veya taksirin alt türü olan hafif ihmalle dahi sorumluluk doğabilmektedir⁴¹⁷. Burada aranan kusur derecesi kastı da taksiri de kapsamaktadır. Kanuni temsilci kamu alacaklarına yönelik kanuni ödevlerini getirmemesinde kusurunun var olabilmesi için kanuni temsilcinin bu ödevi kasıtlı olarak ve ihmali ile yerine getirmemesi gerekmektedir. Söz konusu kanun maddesi ile kanuni temsilci yalnız gerçek bir engel bulunması halinde yerine getirmediği ödevlerden sorumlu tutulmamaktadır.

Vergi hukuku açısından kusurun doğabilmesi için adi taksir dahi yeterli görülmüş ve kanunlara göre gerçekleştirilmesi gereken ödevlerin hiç yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunu belirten "riyetsizlik taksiri" vergi hukuku açısından kusur kabul edilmiştir⁴¹⁸. Bu durumda herhangi bir taksirli davranış neticesinde bile olsa vergi borcuyla alakalı sorumluluk yerine getirilmediyse

⁴¹³ Eriş, Anonim Şirketler... s. 189.

⁴¹⁴ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 103; Yüce, a.g.e. s. 157; Eriş, Anonim Şirketler... s. 189; Barlass, a.g.e. s. 56; Gerçek, a.g.m. s. 185.

⁴¹⁵ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 103.

⁴¹⁶ Kılıçoğlu, a.g.e. s. 302-303.

⁴¹⁷ Yüce, a.g.e. s. 157.

⁴¹⁸ Pulaşlı, Tek Ortaklı... s. 113.

anonim şirket kanuni temsilcisi anonim şirketin kamu borçlarından sorumlu tutulabilmektedir.

3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce kanuni temsilciler kasıt veya ihmalleri varsa sorumlu tutulabiliyordu. Yeni düzenleme ile söz konusu hüküm “...vergi ödevlerini yerine getirmemesi...” olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle kanuni temsilci açısından kendi kusursuzluğunu kanıtlama sorumluluğu yüklenmiştir. Bu kanuni düzenleme ile daha önce kusurluluğunun karşı taraf vergi dairesi tarafından kanıtlanması gerekiyor iken yeni düzenleme ile vergi dairesi bu durumu kanıtlama külfetinden kurtulmuştur⁴¹⁹. Bu durumda düzenleme ile kusuru kanıtlama yükümlülüğü yer değiştirmiş ancak kusur sorumluluğu sistemi devam ettirilmiştir.

f. Kamu Alacağının Ödenmesi Gereken Dönemde Kanuni Temsilci Olunması Durumu

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmesi için kanuni temsilcilik sıfatının varlığı ve bu sıfatın devam ediyor olması gerekmektedir⁴²⁰. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesi’nin 2015’te verdiği kararında⁴²¹ belirttiği gibi “*hukuki güvenlik ve adalet ilkelerine*” aykırı bir durum oluşmaktadır. Kanuni temsilciler müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde sorumlu tutulmamalıdır. AATUHK açısından 2008’de getirilen düzenleme bu nedenlerle Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmiştir. Aynı durum VUK için de geçerli kabul edilmelidir. Nitekim Danıştay’ca verilen bir kararda⁴²² “...davacının bu şirketin kanuni temsilcisi olmadığı yargı kararıyla tespit edilmiş olup, sözü edilen şirketin vergi borcunun tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde, hukuka uyarlık bulunmadığından...” denilerek kanuni temsilcilik sıfatının bulunması gerektiği belirtilmiştir.

⁴¹⁹ Yüce, a.g.e. s. 158.

⁴²⁰ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergisel... s. 50; Narter, a.g.m. s. 129.

⁴²¹ Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 t. 2014/144 E. 2015/29 K. sayılı kararı, R.G. t. 03.04.2015, S. 29315.

⁴²² Danıştay 4. Dairesi, E. 2007/5482, K. 2008/1748, T.09.05.2008, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2007-5482.htm&kw=anonim+%C5%9Firket+kanuni+temsilci+#fm>

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen düzenleme kanuni temsilciler açısından AATUHK’da geçen bir düzenlemedir. Ancak bu durum VUK bakımından da geçerli olmalıdır. Bir kanun için hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedeleyen ve adalete uymayan düzenleme kamu alacaklarını düzenleyen diğer kanunlar için de Anayasaya aykırı olmaktadır. Bu konuda görülen bir davada VUK açısından doğan bir sorumlulukta Anayasa Mahkemesi’nin AATUHK açısından verilen karar örnek gösterilerek bu durumun VUK açısından da geçerli olduğu belirtilmiştir. Bahsedilen Danıştay kararın ilgili kısmı; “*Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararıyla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı Mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrasındaki “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.” kuralı ile 6. fıkrasındaki “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” yolundaki hükmün, 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 doğurduğu; adalet ve hakkaniyet ilkeleri gereği, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı, hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verildiğinden, kamu alacağının doğumunda ve sorumluluğun tayininde idarî yaptırıma konu fiilin gerçekleştiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Aksi kabul, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlardaki kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, şirket yetkililerinin önceki dönemlerde işlediği fiillerden dolayı sonraki dönem kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmalarına sebep olacaktır.⁴²³” şeklindedir.*

⁴²³ Danıştay 4. Dairesi, E. 2007/5482, K. 2008/1748, T.09.05.2008

3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Açısından

a) Genel Olarak

Prim alacakları açısından 5510 sayılı SSGSSK'nın 88. maddesine göre AATUHK uygulanacaktır. Bu durumda bu kanundan doğan prim alacakları da kamu borçları gibi AATUHK'a göre takip ve tahsil edilecektir. Ayrıca SGK'nın, AATUHK'da geçen Maliye Bakanlığı ve diğer kuruluş ve mercilere verilen yetkileri kullanmasına yönelik bir hüküm getirilmiştir. Bununla SGK AATUHK'a göre Maliye Bakanlığı ve diğer kurum ve kuruluşlara verilmiş yetkileri AATUHK hükümleri⁴²⁴ne göre kullanabilecektir⁴²⁵.

Yargıtay'ın bir kararına göre⁴²⁶ SSK'nin prim alacağını AATUHK'a göre takip edebilmesi için alacağın likit bir alacak olması gerekmektedir. Kararda Sosyal Güvenlik Sigortası Kanunu'nun yerine geçen Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda geçen prim alacağı için AATUHK'a göre takip yapılabilmesi için kapsam ve niteliği tartışma gerektirmeyen likit bir alacağın bulunması gerektiği özellikle vurgulanmıştır.

Bu karardan anlaşılması gereken alacağın kaynağının para alacağı olmasıdır. Eğer ifa gerektiren kira sözleşmesi gibi yalnız para borcunun oluşturduğu bir ifa değilse AATUHK'a göre takip ve tahsilinin yapılamayacağıdır. Bu kararda aynı zamanda kurumun kira sözleşmesinden doğan uyuşmazlığın çözüm yerinin borçlar hukuku sözleşmelerinde olduğu iş mahkemelerinde değil asliye mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği de belirtilmiştir.

SSGSSK'ya göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu 88. maddenin 20. fıkrasında düzenlenmiştir. Fıkraya göre; “...Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise

⁴²⁴ SGK tarafından AATUHK'un 51, 102 ve 106. maddeleri hariç tutulmuştur.

⁴²⁵ Tombaloğlu, s. 33.

⁴²⁶ Yargıtay 21. Hukuk Dairesi, 1998/761 E. 1998/3421 K. 11.05.1998 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-1998-761.htm&kw=506+say%C4%B1%C4%B1+kanun+takip+edilebilir+likit+bir+alaca%C4%9F%C4%B1n+bulunmas%C4%B1+gerekir#fm>

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...”

b)Anonim Şirketin Üst Düzey Yöneticisi Olunması Durumu

SSGSSK'nın 12. maddesine bakıldığında işveren adına işin veya görülen hizmetin bütününün yönetimini yapan kişi işveren vekili olarak adlandırılmıştır. Bu kanunda işveren vekili işveren statüsünde sayılmış ve işverenle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

SSGSSK'nın 88. maddesinin 20. fıkrasında belirtilen üst düzey yönetici kavramı şirketin genel müdürü, yönetim kurulu üyesi gibi tüzel kişiyi borç altına sokmaya ve üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisine sahip olan kişidir⁴²⁷. Buradan da anlaşılacağı üzere şirketin kanuni temsilcileri için yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Bu kişiler şirketin kanuni temsilci düzeyinde kişiler olmaktadır.

Sorumluluğun doğması açısından kanunda belirtilen kanuni temsilcilerin temsil ve ilzama yetkili olması gerekip gerekmediği maddeden anlaşılammaktadır. Yargıtay 10. Dairesi bu konuda kanuni temsilcilerin temsil ve ilzama yetkili olmasını aramamaktadır. Bu hususta verilmiş kararın gerekçesinin ilgili kısmı “...*Davacı, dava dışı borçlu şirketin yönetim kurulu üyesi olduğundan kurum borçlarından sorumludur ve temsil ve ilzam yetkisi gerekmez...*” şeklindedir. Temsil ve ilzam yetkisi olmayan kanuni temsilci yalnız bu sebeple sorumluluktan kurtulamayacaktır.

Yargıtay'ın farklı bir kararında aynı görüş şu şekilde tekrar edilmiştir: “...*Kurumun prim alacağına ilişkin olarak işveren ile birlikte müteselsilen sorumluluk koşullarının oluşması için, işveren kamu kurum ve kuruluşu ise, kamu görevlilerinin tahakkuk ve tediye ile görevli olması, tüzel kişiliğe haiz diğer yetkilisi ve kanuni temsilci sıfatıyla işveren tüzel kişiliği temsil ve ilzama yetkili bulunulması gerekir. Ancak, 5510 sayılı Kanununun 88. maddesi burada bir ayrıma giderek özellikle şirket yönetim kurulu üyelerinin, temsil ve ilzam yetkisi aranmaksızın (haklı*

⁴²⁷ Köylüoğlu, a.g.e. s. 1745.

sebepleri olmazsa) müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarını ayrıca belirtmiştir...’’⁴²⁸.

c) Borcun Ödenmemesinde Haklı Bir Sebep Bulunmaması Durumu

Bu katı sorumluluk koşullarıyla birlikte bu kanun çerçevesinde kanuni temsilcilere sorumluluktan kurtulmanın bir yolu da sunulmuştur. Buna göre kanuni temsilciye prim alacaklarını ödememekte haklı bir sebebinin olması koşuluyla sorumluluktan kurtulma şansı verilmiştir. Kanuni temsilcinin prim alacaklarına ilişkin ödevlerini yerine getirmemekte haklı bir sebebinin olduğunu kanıtlamasıyla sorumluluktan kurtulmaktadır.

Yargıtay’ın yeni tarihli bir kararına göre iflası ertelenen şirketin prim borçlarıyla alakalı takip yapılması iflasın ertelendiği dönem için mümkün olmayacaktır. Bu durumda üst düzey yöneticinin kamu alacaklarını bu dönem için ödememekte haklı bir sebebi bulunmaktır. Karara göre; ...“*İcra ve İflas Yasası'nun 179'uncu maddesi uyarınca iflasının ertelenmesine karar verilen ve malvarlığının korunması için gerekli tedbirler alınan şirketten, anılan Yasanın 179/b maddesindeki “Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz...” düzenlemesi uyarınca primler tahsil edilemeyecektir. Söz konusu tahsil imkânsızlığı, şirket adına primlerin tahakkuk ve tediyesinden sorumlu üst düzey yöneticinin kusurundan değil, doğrudan Kanun'dan doğduğundan üst düzey yönetici yönünden 506 sayılı Yasa'nın 80'inci maddesinde yer alan “haklı sebep” kavramı kapsamında kabul edilebilecektir.*”⁴²⁹

⁴²⁸Yargıtay 10. Dairesi, 2015/18642 E. 2017/669 K. 06.02.2017 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10hd-2015-18642.htm&kw=prim+%C3%BCst+d%C3%BCzey+y%C3%B6netici#fm>

⁴²⁹ Yargıtay 10. H.D. 2015/20792 E. 2015/18955 K. 09.11.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10hd-2015-20792.htm&kw=prim+bor%C3%A7lar%C4%B1n%C4%B1n+%C3%B6denmemesinden+sorumluluk#fm>

d)Öncelikle Asıl Borçlunun Takibi Gerekmemesi Durumu

Yukarıda açıklandığı üzere AATUHK ve VUK'a göre kanuni temsilciye yapılacak takip için gerekli şartlardan bir tanesi öncelikle asıl borçlunun takip edilmesi ve asıl mükellef anonim şirketten kamu alacağı tahsil edilemediğinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmekti. Ancak SSGSSK açısından kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulabilmesi açısından böyle bir şart öngörülmemiştir. Aksine kanuni temsilciler asıl mükellef anonim şirket ile müteselsil borçlu haline getirilmiş ve asıl mükellefin öncelikle takibine gerek duyulmamıştır. Üst düzey yönetici asıl mükellefle müteselsil sorumlu tutulduğundan kamu alacağının tahsili için asıl mükellef anonim şirkete başvurulmadan üst düzey yönetici takip edilebilecektir⁴³⁰. Yukarıda belirtilen Yargıtay kararlarından da anlaşıldığı üzere kanuni temsilciler asıl mükellef anonim şirket ile birlikte sorumlu olmaktadır.

Her ne kadar kanuni temsilciler asıl mükellef ile birlikte prim borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuş olsa da yargı kararları başlanılmış bir takip bulunması gerektiği yönünde karar vermektedir. Kanuni temsilciye yönelik başlanılmış bir icra takibi bulunmuyorsa asıl mükellefe yapılan icra takibine dayanılarak kanuni temsilci takip edilmemeli, kanuni temsilciye karşı da bir icra takibi başlatılmalıdır. Yargıtay'ın bu hususta verdiği bir kararında bu durum "*...takibin 6183 Sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yürütülmediği ve davacıya usulüne uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmeden hakkında haciz işlemlerine başlanıldığı anlaşılmaktadır. Usulüne uygun bir ödeme emri tebliği bulunmamasına rağmen davacının araçlarına haciz koyulmasına dair davalı Kurum işleminin yerinde olduğunun kabulüyle davanın reddine karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.*"⁴³¹ şeklinde belirtilmiştir.

⁴³⁰ Yargıtay 21. H.D. 2016/4269 E. 2016/10414 K. 21.06.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-4269.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

⁴³¹ Yargıtay 21. H.D. 2016/12179 E. 2017/1107 K. 20.02.2017 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2016-12179.htm&kw=prim+alaca%C4%9F%C4%B1+hakl%C4%B1+sebep#fm>

4. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Hakkında Düzenlemeler Açısından

a) Genel Olarak

Bankacılık Kanunu'nda TMSF'ye verilen yetkiler oldukça geniştir. Ancak yapılan düzenlemelerin ağır olması toplum nezdinde tepki almamakta, sorumlular tarafından yapılan anayasaya aykırılık iddiaları Anayasa Mahkemesi'nce kamu yararı nedeniyle reddedilmektedir⁴³². Bunun nedeni 2004'de ülkemizde oluşan krizin bir sebebinin bankaların devlet tarafından teminat altına alınan borçlarının bankanın Fon'a devredilmesi nedeniyle banka mevduat sahiplerine alacaklarının Devletçe ödenip banka yöneticilerinden tahsil edilememiş olmasıdır⁴³³.

TMSF mevzuatı kapsamına girip AATUHK'un takip ve tahsil usulü uygulanacak olan alacaklar yukarıda belirtilmiştir. Ancak TMSF mevzuatına göre kanuni temsilcilerin sorumluluğun şartlarının daha iyi anlaşılabilmesi adına bazı hususlardan bu başlık altında da bahsedilmesi gerekmektedir.

TMSF Tahsilat Yönetmeliği'nin 27. maddesinde kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğunu belirten hükümler getirilmiştir. Bu hükümler AATUHK ile hemen hemen aynı şekilde düzenlenmiştir. Yönetmelikte AATUHK'a tabi fon alacaklarının tüzel kişi, kısıtlı gibi asıl mükelleflerden tahsil edilemediği veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumda bu alacaklar bakımından kanuni temsilcilere başvurulabileceği belirtilmiştir. Bu alacakların kamu alacağı sayılacağı ve AATUHK'a göre takip edileceği Bankacılık Kanununda da belirtilmiştir. Bu durumda işlemler idare tarafından bu şekilde gerçekleştirilecektir.

Söz konusu Yönetmeliğin aynı maddesinin 3. fıkrasında; *“6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35 inci maddesinin uygulanmasında, 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. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları,*

⁴³² Yıldırım, a.g.e. s. 1068.

⁴³³ Turan Yıldırım, “Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Takip ve Tahsil Yetkisi”, Doç. Dr. Mehmet Somer'e Armağan, 2006, (1061-1077), s. 1068.

kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.” şeklindeki AATUHK mükerrer 35. maddesinin iptal edilen fıkralarından biriyle aynı şekilde düzenlenmiştir. Anayasaya uygun olmadığı için iptal edilen fıkranın aynı olduğundan uygulanma olasılığı kalmamıştır. Bu nedenle bu fıkranın uygulanması olanaksızdır⁴³⁴.

Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesine göre kamu alacağı olarak belirtilen ve AATUHK'a göre takip edilecek alacak kalemlerinden biri de aynı Kanunun 108. maddesinde geçen alacaklardır. Buna göre faaliyet izni kaldırılan veya Fon'a devredilen bankaların hâkim ortakları ve yöneticilerinin banka kaynaklarını istismar etmesi nedeniyle bankanın uğradığı zararlar kamu alacağına özgü nitelikli tahsil usulüne tabi olmakta ve takibi AATUHK'a göre yapılmaktadır.

b)Bankanın Yönetim ve Denetiminde Söz Sahibi Olunması Durumu

Bankacılık Kanunu'na göre kimlerin bankanın yöneticisi olduğu ve bu kanuna göre yönetici sayılacağı TMSF Tahsilat Yönetmeliği'nin 13. maddesinde belirtilmiştir:

“1) Bankanın yönetim ve denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak, tek başına veya birlikte elinde bulunduran veya Bankanın sermayesinin, asgari yüzde elli birine sahip olma şartı aranmaksızın, çoğunluğuna doğrudan veya dolaylı olarak, tek başına veya birlikte hareket etmek suretiyle sahip olan veya bu çoğunluğa sahip olmamakla birlikte imtiyazlı hisseleri elinde bulunduran veya diğer hissedarlarla yapılan anlaşmalara istinaden oy hakkının çoğunluğu üzerinde tasarrufla bulunulması suretiyle veya herhangi bir suretle yönetim kurulu üyelerinin karara esas çoğunluğunu atayabilme ya da görevden alma gücünü elinde bulunduran gerçek veya tüzel kişilerden oluşan hâkim ortaklarının,

2) Hâkim ortak grubuna dâhil kişilerin ayrı ayrı veya birlikte, doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya birlikte hareket etmek suretiyle yönetim ve denetimini ellerinde bulundurdukları ortaklıkların,

⁴³⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 t. 2014/144 E. 2015/29 K. sayılı kararı, R.G. Tarih-Sayı:3.4.2015-29315.

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde sayılanların doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya birlikte hareket etmek suretiyle ya da fiilen yönetimini elinde bulundurdukları ortaklıkların,

4) Aralarında aile, sermaye ve yönetim bağı nedeniyle mali güçleri yukarıda sayılanlara bağlı kişi ve ortaklıkların...”

Bu maddeye göre sorumluluğun doğabilmesi için yalnız kanuni temsilci olunması aranmamıştır. Bunun sebebi bankayı istismara uğratanın sorumluluktan kurtulmaya çalışmasını önlemektir. Özellikle anonim şirketlerle alakalı en çok başvurulan yöntemlerden biri olan “saman adam”⁴³⁵ gibi yollara başvurularak sorumluluğun önüne geçilmesi engellenmek istenmiştir.

Buna göre; kanuni temsilciler başlığında saymış olduğumuz şekilde bankanın yönetim kurulu, Murahhas üyesi, Müdürü gibi asıl kanuni temsilciler ile birlikte 13. maddesinde fiili olarak banka yönetiminde söz sahibi olan ortaklar ile banka yönetim kurulunun karar çoğunluğunu oluşturan ortaklar ile aile sermaye veya yönetim nedeniyle bunlara bağlı olan kişi ve ortaklar da hâkim ortak veya ortaklar grubu olarak değerlendirilmiş ve tıpkı bankanın yöneticileri gibi sorumlu tutulmuşlardır.

c)Banka Kaynaklarının Şahsi Amaçlarla Kullanılmış Olması Durumu

Banka nezdinde oluşan zarar bankanın istismar edilmesi sonucu doğmuş olmalıdır. İstismar kelimesi anlam olarak birinin iyi niyetini kullanma, sömürü olarak belirtilmiştir. Bankacılık Kanunu'nun 108. maddesinde geçen düzenlemeye göre istismar yalnız madde başlığında geçmektedir. Maddenin içeriğinde ise sayılan kişilerin “banka kaynaklarını kullanması” şeklinde geçmektedir. Öyleyse banka kaynaklarının kullanılmasının amacı banka kaynaklarını sömürme isteği olmalıdır.

⁴³⁵ 3. bir kişinin talebi doğrultusunda karar alan ve onun talimatlarını yerine getirmek için yönetim kurulunda bulunan kişiye saman adam denilmektedir. Bu konuda bkz. Buket Çatakoğlu, “Halka Arzda İzahnamenin Hukuki Niteliği Ve İzahnameden Doğan Hukuki Sorumluluk”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:11, Ocak 2016, (118-132), s. 124.

Bankanın yetki alanına giren herhangi bir işin görülmesi için kullanılan kaynaklardan dolayı oluşan zarar bu kapsama girmemektedir⁴³⁶.

TBK'nın 108. maddesinden anlaşılan banka kaynaklarının sayılan kişilerce şahsi çıkarlar için kullanılması sonucu bankanın uğradığı zarardan sorumlu olduklarıdır⁴³⁷. Banka kaynaklarının yukarıda belirtilen kişilerce şahsi işleri için kullanılması durumunda kişiler sorumlu tutulacaktır. Burada belirtilen kusurdan ziyade banka kaynağının hangi işler veya kimler için kullanıldığıdır. Kaynakların banka işleri için kullanıldığı durumda oluşan zarar bu madde kapsamında değerlendirilmeyecektir⁴³⁸.

d)Bankanın Zararının Bulunması Durumu

Bankacılık Kanunu'na göre sorumluluğun doğabilmesi için ayrıca istismar amaçlı yapılan fiillerden dolayı bankanın zararı doğmuş olmalıdır. Bu fiiller yapılsa bile banka zarara uğramamışsa bu durumda bu sorumluluk oluşmamaktadır. Bu durum kanun maddesinden anlaşılmaktadır. Maddede istismar fiillerinden dolayı bankada oluşan zararın giderilmesi sebebiyle kanuni temsilciler ile hâkim ortakların takip edileceği belirtilmiştir. Danıştay'a göre oluşan zarar takipten önce belirlenmeli ve kanuni temsilciler belirlenmiş zarara göre takip edilmelidir. Şirket nezdinde oluşan zarar ve buna bağlı olarak kanuni temsilcilerin sorumlu tutulacağı zarar belirlenmeden takibat yapılamaz⁴³⁹. Kararın ilgili bölümü; "...*Fon alacağıın takip ve tahsil edileceği kanunî temsilcinin, banka kaynaklarının ne kadarını edindiği veya edindirdiği somut olarak ortaya konulmadan, Fon alacağından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasında hukuka uyarlık bulunmadığından...*" şeklindedir. Bu durumda öncelikle kanuni temsilcilerin banka kaynaklarını istismar ederek ne

⁴³⁶ Sorumluluğun oluşması için söz konusu kişilerin banka kaynaklarını kendi lehlerine kullanmaları gerektiği ile ilgili bkz. Ahmet Battal, *Bankacılık Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 351.

⁴³⁷ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, a.g.e. s. 423.

⁴³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Seza Reisoğlu, *Bankacılık Kanunu Şerhi*, 2. Bası, Cilt. 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2015, s. 189.

⁴³⁹ Danıştay 13. D. 2010/575 E. 2010/8236 K. 06.12.2010 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-2010-575.htm&kw=tasarruf+mevduat%C4%B1+sigorta+fonu#fm>

kadarını edindiği veya edindirdiği somut olarak ortaya konulmalı buna göre takibata başlanılmalıdır.

Zararın kapsamının belirlenmesi açısından TMSF Tahsilat Yönetmeliği'nin 14. maddesi düzenlenmiştir. Buna göre zarara sebep olan işlem tarihinden itibaren banka defter, kayıt ve belgelerine göre anapara, banka faiz oranlarına göre hesaplanan faiz, komisyon ve sair giderlerin toplamı ödenmesi için takip edilecek miktarı oluşturur.

e)Yapılan İstismar Fiilleriyle Zararın Oluşması Arasında İlliyet Bağı Olması Durumu

Zarar ile zararı oluşturan fiil arasındaki bağlantı olmasına illiyet bağı denir⁴⁴⁰. Kısaca fiil ile zarar arasındaki sebep-sonuç ilişkisi olarak belirtilebilir. Banka kaynaklarının istismar edilmesi fiilleriyle bankanın uğradığı zarar arasında illiyet bağı olmalıdır⁴⁴¹.

Banka nezdinde oluşan zararın sebebi bankayı istismar etmek amacıyla yapılan fiiller olmalıdır. Zarar herhangi bir başka nedenle doğmuş ise bu sorumluluğa gidilemeyecektir. Ayrıca banka kaynaklarını kullanmak ve kullandırmak için istismar edici fiiller yapılmış ancak sonuca ulaşılamamışsa yine istismar fiilini gerçekleştirenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Fiil amacına ulaşamayıp banka zarara uğramadığından bu sorumluluğa gidilemeyecektir.

5. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

a)Genel Olarak

Sermaye şirketleriyle alakalı tasfiye işlemleri hem TTK'de hem de KVK'da düzenlenmiştir. TTK'da yer alan ve konumuzla alakalı tasfiye işlemleri tasfiye memurları bölümünde açıklanmıştır. Burada kamu alacaklarıyla alakalı düzenleme olmasından dolayı KVK'nın 17. maddesinde yer alan tasfiye halinde kanuni temsilcinin sorumluluğunun hangi durumlarda oluşacağı incelenecektir.

⁴⁴⁰ Kılıçoğlu, a.g.e. s. 295.

⁴⁴¹ Taşdelen, a.g.e. s.1117

KVK kapsamında vergilendirilen mükellefin özel olarak belirtilmiş kişi veya oluşumlar olduğundan AATUHK ve VUK'a göre özel bir kanun statüsündedir. Söz konusu Kanuna göre kurumların kazançları vergilendirilmesi ile alakalı özel durumlar belirlenmiştir. Söz konusu Kanunun uygulanma alanına yalnızca kanunun 1. maddesinde belirlenmiş kişi veya oluşumların vergilendirilmesi girmektedir. Bu açıdan söz konusu Kanunda özel bir hüküm bulunduğu durumda yapılan işlemlere AATUHK ve VUK yerine söz konusu kanun maddesi uygulanmayacaktır. Öyleyse tasfiye ile ilgili KVK'da bir hüküm bulunduğu için KVK'ya göre vergilendirilen mükellefler açısından söz konusu Kanun maddeleri uygulanacaktır.

Kanunun 17. maddesi tasfiye aşamasında kanuni temsilci olan tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenlemektedir. KVK özel bir kanun olduğundan ve anonim şirketler KVK'nın uygulanma alanına dâhil olduğundan Kanunun tasfiye ve tasfiye memurlarıyla alakalı 17. maddesi anonim şirketlerde AATUHK ve VUK hükümlerinden önce uygulanacaktır. Söz konusu Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda vergilendirme aşamasıyla ilgili VUK, tahsilat aşaması için AATUHK'un hükümleri uygulanacaktır.

Anlatılanlara göre bir sıralama ve düzenleme yapmak gerekirse anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğu bakımından tasfiye memurlarıyla alakalı bir sorumluluk doğduğunda konu KVK'ya giren türde bir vergiyse öncelikle KVK uygulanacak buna göre tahsil edilmesi gerekmeyen bir vergiyse VUK uygulanacaktır. Söz konusu kamu alacağı VUK'a göre tahsil edilebilecek vergi, resim ve harç sınıfına girmiyor ise bu durumda da AATUHK uygulanacaktır.

Kurumlar vergisinin kanuni temsilcilerin sorumluluğuyla ilgili hükümleri 17. maddede belirtilmiştir:

“... ”

(7) Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin

dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

...

(9) (Ek: 16/6/2009-5904/6 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

(10) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.”

KVK'nın 17. maddesinde tasfiye memurlarının rücuyla alakalı bir fıkra da bulunmaktadır. Bu fıkraya göre tasfiye memuru ödemek durumunda kaldığı vergiler için ödeme yaptığı ortaklara rücu edebilmektedir⁴⁴². Bu durum çalışmamızın 3. Bölüm “*Teselsül ve Rücu*” başlığı altında incelenecektir.

Aynı maddenin 10. fıkrasına göre ise Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir. Burada kastedilen KVK mükellefinin çeşitli özellikleri göz önünde bulundurularak kalan kamu alacağının takip ve tahsilinden vazgeçilebileceğidir. Anonim şirketin aktif tasfiyeye giriş tarihinde pek az ise veya kamuya yararlı bir derneğin işletmesi ise Maliye Bakanlığı bu verginin takip ve tahsilinden vazgeçebilecektir. Bu açıdan bakıldığında şirketin söz konusu konumda olması temsilciler açısından bir sona erme sebebidir. Bu nedenle ileride “*Sona Erme*” kısmında incelenecektir.

b) Tasfiyesi Tamamlanmamış Şirket Açısından Durum

Bu madde kurumun tasfiyesi ve tasfiye memurlarının sorumlulukları ile alakalıdır. Bu madde de şirketin tasfiyesinin nasıl gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre tasfiye memuru tahakkuk etmiş vergiler ile tasfiye beyannamesine göre ödenmesi gereken vergiler ile ihtirazi kayıtlar için ayrılması gereken kısmı ayırmadan şirketin tasfiyesi sonucu kalan meblağı ortaklara ve alacaklılara paylaşamaz. Aksi takdirde bu kamu alacaklarının ödenmesinden tasfiye memurlarının sorumlu olacağı maddede belirtilmiştir.

Kanuna göre tasfiye memurları şirket alacaklılarına ödeme yapmadan önce KVK'ya göre tahakkuk etmiş ve tasfiye beyannamesi ile belirlenecek vergi asıl ve zamları ile cezaları için bir karşılık ayırmak zorundadır. Karşılık ayrılmadan

⁴⁴² Ersin Nazal, “Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:188, Ağustos 2008, (62-66), s.65

alacaklılara ödeme yapıldığı durumda vergi ve vergiye bağlı alacaklar tasfiye memurlarının malvarlığından tahsil edilecektir⁴⁴³.

Bu durumda tasfiye memurları anonim şirketin tasfiyeden önce doğup ödenmemiş kurumlar vergisi ile tasfiye sırasında belirlenen kurumlar vergisini ödemekle sorumlu tutulmuştur. Aksi takdirde tasfiye memurları kendi malvarlıklarından bu vergileri alacaklı vergi dairesine ödemek zorundadır⁴⁴⁴. Çünkü kamu alacakları diğer alacaklardan daha öncelikli konumdadır. Ancak tasfiye sonrasında tahakkuk ettirilen bir vergi için tasfiye memurlarının sorumluluğu 17. maddenin 9. fıkrasına göre yapılacaktır. Bu konuya aşağıda değinilecektir.

c) Tasfiye Sonrası Tahakkuk Ettirilen Kurumlar Vergisi Açısından Durum

KVK'nın kapsamı yukarıda belirtilmişti. Kanunun 17. maddesindeki sorumluluk KVK'dan doğan kamu alacakları açısından geçerlidir. KVK'nın 17. maddesine 16.06.2009 da eklenen 9. fıkraya göre; “...tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

KVK'nın 17. maddesine 5904 sayılı Kanun ile 16.06.2009'da eklenen bir madde ile getirilen bir fıkraya göre tasfiyesi tamamlanmış şirketlerin tasfiye öncesi ve tasfiye sırasındaki kamu alacaklarından kanuni temsilciler sorumlu tutulmuştur. Ancak bu fıkranın uygulanmasında bazı hukuksuzluklar yaşanmıştır. Özellikle 2009 öncesi kamu alacakları açısından uygulanmak üzere gönderilen ödeme emirleri

⁴⁴³ Kervankıran, a.g.e. s. 336.

⁴⁴⁴ Ersin Nazalı, a.g.m. s.65

kanunların geriye yürümemesi ilkesine aykırılık oluşturmuştur. Bu durum aşağıda incelenecektir.

7.Kanuni Temsilcinin Anonim Şirketin Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Sona Ermesi

Kanuni temsilcinin sorumluluğu anonim şirketin borcunu ödemekle sona erer. Bu en genel sorumluluğun sona ermesi halidir. Aslında kamu alacaklısının asıl isteği de borcun muhatabı tarafından rızaen ödenmesidir⁴⁴⁵. Buna göre kanuni temsilcilerin herhangi birinden anonim şirketin kamu borcu tahsil edildiğinde hepsinin bu borca ilişkin sorumluluğu sona erer. Ancak kendi aralarında ve anonim şirkete karşı olan teselsül ve rücu ilişkisi devam edecektir⁴⁴⁶. Aşağıda rücu konusu özel olarak ele alınacağından burada üzerinde durulmayacaktır.

Kamu borcunun zamanaşımına uğraması durumunda kanuni temsilcinin sorumluluğu sona erer. Burada belirtilen zaman aşımından kasıt kamu alacağı açısından getirilen zamanaşımıdır. Asıl mükellef anonim şirkete kesilen kamu alacağının tarh veya tahsil zamanaşımına uğrayıp sona ermesi durumda kanuni temsilcinin de borcu sona erecektir⁴⁴⁷.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu anonim şirketin borcunun varlığına bağlı yani ferî bir borç olduğundan zamanaşımı gibi borcu sona erdiren diğer hallerde de borcu sona erecektir. Terkin kamu borcunu tamamen sona erdireceğinden kanuni temsilcinin sorumluluğu da bu koşullar altında tamamen sona erer⁴⁴⁸.

Asıl mükellefin zor durumda olması durumunda kamu alacağını tecil ettirme şansı vardır. Maliye Bakanlığı'na talepte bulunularak kamu alacağı tecil

⁴⁴⁵ Tombaloğlu, a.g.e. s.44.

⁴⁴⁶ Anonim şirkete olan rücu imkânları açısından bkz. Eslem Ayaz, *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumluluğu*, 3. B. Seçkin Yayınları, 2013 Ankara, s. 78.

⁴⁴⁷ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer...* s. 164-165.

⁴⁴⁸ Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994, s. 82; Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer...* s. 161.

ettirilebilmektedir⁴⁴⁹. Böyle bir durumda tecil edilmiş bir alacak söz konusu ise kanuni temsilcinin takip edilmesi söz konusu olamaz. Bu durum borca yönelik sorumluluğu sona erdirmese de böyle tecil edilmemiş bir alacak için tecil süresi bitene kadar talep hakkını engellemektedir.

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatıldığı üzere VUK'a göre sorumlu olunan durumlarda vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirdiğini kanıtlayarak kanuni temsilciler bu sorumluluktan kurtulabilir⁴⁵⁰. Ayrıca kanuni temsilci borçların ödenmemesi veya ödevlerin yerine getirilmemesinde kendisinin kusuru olmadığını kanıtlaması durumunda da sorumlu tutulmayacaktır⁴⁵¹. Ancak aynı kurtuluş AATUHK açısından geçerli değildir. AATUHK'a göre sorumluluğun kusur açısından değerlendirilmesi yapılmamaktadır. Ayrıca AATUHK'a göre *kurtuluş beyyinesi* getirilerek de sorumluluktan kurtulmak mümkün değildir⁴⁵².

Kusur aranan diğer durumlarda yine kusursuzluk kanıtlanarak bu sorumluluktan kurtulabilir. SSGSSK ve TMSF hakkındaki düzenlemelere göre de böyle bir durum söz konusudur. SSGSSK bakımından ödevlerini ihmal ettiği için kamu alacağının ödenmemesinin söz konusu olmadığını kanıtlayan kanuni temsilci sorumluluktan kurtulacaktır. Yine TMSF hakkında düzenlemeye göre sorumlu tutulan kanuni temsilci oluşan zararda kasıtlı bir hareketinin olmadığını kanıtlarsa sorumluluğu son bulur.

Yukarıda belirttiği üzere istifa etmiş yönetim kurulu istifa ettikten sonra borçlardan sorumlu tutulamaz. Bu konuda verilmiş bir Danıştay⁴⁵³ "*Yönetim kurulu üyeliğinden tek taraflı olarak çekilmeyi ifade eden istifa, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılmasıdır. İstifa, irade beyanının şirkete ulaşması ile hukuki sonuçlarını doğuracağından ve yönetim kurulu üyesi sıfatı istifanın şirkete ulaşması ve kabulüyle*

⁴⁴⁹ Kızılot/Taş, a.g.e. s. 97.

⁴⁵⁰ Ayaz, a.g.e. s. 79.

⁴⁵¹ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 105.

⁴⁵² Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 418.

⁴⁵³ Danıştay 9. Dairesi, 2009/9941 E. 2013/835 K. T. 19.02.2013, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2009-9941.htm&kw=kanuni+temsilci#fm>

sona ereceğinden istifa tarihinden sonraki işlemlerden ve kamusal yükümlülüklerden yönetim kurulu üyesi olarak sorumluluk söz konusu olamayacaktır.” ifadesi ile istifa ile sorumluluğun sonraki dönemler için sonlanacağını belirtmiştir. Bu durum azil açısından da geçerlidir. Bir yönetim kurulu üyesi genel kurulca azledilirse bu durumda sorumluluğu yalnız görevde olduğu dönemle alakalı kalır. Buna benzer durumlar olan azil, görev süresinin sona ermesi, ölüm gibi durumlar da kanuni temsilcinin sorumluluğu bu süreden itibaren sonlandırmaktadır. Mirasçıların sorumluluğundan bu çalışmanın 3. bölümde bahsedilmektedir.

Bilindiği gibi ibra ile anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin şirkete karşı olan sorumluluğu son bulmaktadır⁴⁵⁴. Ancak ibra yalnızca şirkete olan sorumluluğu sona erdirmektedir. Bu durumda üçüncü kişi konumunda olan kamu idareleri açısından kanuni temsilciler ibra edilse bile sorumluluğu devam etmektedir.

Yönetim kurulu üyelerinin kendi aralarında yönetim ve temsil yetkisini paylaşabileceği açıklanmıştı. Böyle bir durumda temsille yetkili olmayan kanuni temsilcinin şirkete ait borçlandırıcı işlem yapamadığı için kamu borçlarından sorumlu olmayacağı belirtilmişti. Bu şekilde temsil yetkisi verilmemiş yönetim kurulu üyesi bu durumu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Bu durumda sorumluluğu sona ermekten ziyade sorumluluk hiç doğmamış olur. Bu yönetim kurulu üyesi temsil ve ilzam yetkisine sahip olmadığı için dış ilişkilerde etkili olamayacağından kanuni temsilci sayılmamakta ve bu durumda sorumluluğu oluşmamaktadır.

D. Tek Ortaklı Anonim Şirkette Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu

Anonim şirketler açısından Eski TTK’de tek ortaklı anonim şirket kurulmasına izin vermiyordu. Şu anki Ticaret Kanunumuz tek ortaklı anonim şirket kurulmasına izin vermiştir. TTK’nın 329. maddesinde anonim şirket tanımlanırken kişi veya ortak sayısına ilişkin herhangi bir düzenleme getirmemiş, 359. maddesinde ise yönetim kurulunun bir veya daha fazla kişiden oluşabileceği belirtilmiş ve tek ortaklı anonim

⁴⁵⁴ İbra hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Eriş, a.g.e. s. 3636-3637; Aydın, a.g.e. s. 428-429.

şirket uygulamada fiili olarak varken Kanunumuza da girmiştir. TTK tek ortaklı anonim şirketi kabul etmediği dönemde devreye hiç bir hak ve yetkisi olmadığı halde varmış gibi gösterilen saman adamlarla kanuna uyarlık sağlanmaktaydı⁴⁵⁵. Tek ortaklı anonim şirketin tacirler tarafından tercih edilmesinin sebebi sermaye şirketlerinin sınırlı sorumluluk hükümlerinden ve tüzel kişiliğin faydalarından yararlanmaktır⁴⁵⁶. Önceden de kuruluş ve devamında yapılan işlemlerin hukuki bir alt yapıya kavuşturulduğu tek ortaklı anonim şirket yavaş yavaş diğer ülkeler hukuk sisteminde kabul edilmeye başlanmıştır⁴⁵⁷. Şuan ki ticaret kanunumuz da diğer ülkeler gibi tek ortaklı anonim şirketi kanuna dâhil ederek bu fiili uygulamayı kanuni düzenleme altına almış olmaktadır.

Anonim şirketin tek kişi olmasıyla birlikte ona en uygun yönetim kurulu da tek kişilik yönetim kurulu olmaktadır⁴⁵⁸. Anonim şirketin tek kişi pay sahibinden oluşmasıyla birlikte tek kişilik yönetim kuruluna sahip olması bazı TTK maddelerinin uygulanmasını da engelleyecektir. Örneğin bu durumda yönetim kurulu seçimi, bu kurulun azli, ibrası, genel kurul kararlarının iptali gibi düzenlemeler tek ortaklı anonim şirket tarafından uygulama alanı bulamayacaktır⁴⁵⁹.

Tek ortaklı anonim şirkette vergi hukuku açısından doğabilecek sakıncaların başında sermaye şirketi yapısının sağladığı vergi bağışıklığı gelir. Bunun haricinde sermaye şirketlerine hâkim olan sınırlı sorumluluk ilkesi çerçevesinde kamu borcundan sermaye payı kadar sorumlu olunması da tek ortaklı anonim şirket kurularak kötüye kullanılabilir bir durumdur. Bu tür kötüye kullanımları önlemek adına kabul edilmiş ve uygulanan en önemli önlem perdenin kaldırılması önlemidir. Perdenin kaldırılmasıyla sermaye şirketi ardına saklanılarak yapılan işlemler sermaye

⁴⁵⁵ Pulaşlı, Şirketler... s.2072; Gökmen Gündoğdu, Tek Ortaklı Anonim Şirket, s. 224.

⁴⁵⁶ Gündoğdu, s. 224.

⁴⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s. 40 ve devamı.

⁴⁵⁸ Ersin Çamoğlu, “Anonim Şirkette Tek Ortaklı Yönetim Kurulu”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ata Sakman'a Armağan*, Sayı 1, 2011, (197-213), s. 198.

⁴⁵⁹ Gündoğdu, s. 242.

şirketi kurallarına tabi olmayacak ve tek ortağın sınırsız sorumluluğu doğacaktır⁴⁶⁰. Bunun haricinde tek pay sahibinin anonim şirkete borçlanmasının sıkı koşullara bağlanması önemli bir güvencedir. TTK'nın 358 ve 644. maddeleri ile bu durum hüküm altına alınmıştır.

Yönetim kurulu üyelerinin paysahibi olmasını öngören bir şart olmadığından tek ortaklı anonim şirketin ortağı kendisi şirketin yönetim kurulunda olmak zorunda değildir. Yönetim kurulu başlığı altında belirtildiği gibi anonim şirket yönetimi pay sahibi olmayan kişilere devredilebilir.

Tek paysahibinin kendisi yönetim kurulu üyesi olduğu durumda kamu borçlarından sorumluluk açısından tartışmalı bir durum oluşmamaktadır. Tek pay sahibi kendisi olduğundan ve başkasından talimat almayacağından ödenmeyen kamu borçları açısından sorumluluğu sınırsız olacaktır. Tek paysahibi şirkete ait ödemediği kamu borçlarını kendi malvarlığından ödemek durumunda kalacaktır.

Tek paysahipli anonim şirkette paysahibinin yönetim kuruluna başka kişileri getirmiş olması durumunun tartışılması gerekmektedir. Tek ortaklı anonim şirkette tek ortağın talimatıyla hareket eden yönetim kurulu üye veya üyeleri ile müdürlerin sorumluluğu ne şekilde belirleneceğinin açıklığa kavuşturulması gereklidir. Öncelikle inançlı yönetim kurulu üyesinin tek ortak pay sahibiyle inanç anlaşması yapan ve şirketi onun belirttiği şekilde ve talimatlarıyla yöneteceğini beyan eden kişi veya kişiler olduğu belirtilmelidir⁴⁶¹.

İsviçre Federal Mahkemesi'nin bir kararında; inançlı yönetim kurulu üyesi saman adam olsa bile yükümlülüğe aykırı davrandığında sorumlu olacağına çünkü yönetim kurulu üyesi fiiliyatta üçüncü kişilere karşı şirketin kaderini tayin eden kişi görüntüsü vermekte olduğu şeklinde yapılan açıklama yönetim kurulu üyeleri her ne kadar saman adam konumunda olsa da üçüncü kişilere karşı sorumlu olacağına kanaat getirmiştir⁴⁶². Buradan anlaşılmaktadır ki inançlı yönetim kurulu üyesi tek

⁴⁶⁰ Tekinalp, a.g.e. s. 47.

⁴⁶¹ Pulaşlı, Tek Ortaklı... s. 119-120 aynı zamanda 127'de de belirtilmektedir.

⁴⁶² Karar için bkz. Hasan Pulaşlı, "Tek Ortaklı Anonim Şirket", *Batider*, C. XXV, S. 4. (95-132), s. 103.

ortaktan talimat alarak yaptığı işlerden ötürü yalnızca şirkete karşı olan sorumluluğundan kurtulmaktadır. Bu durum TTK'nin 205. maddesinde de belirtilmiştir.

Tek ortaklı anonim şirkette inanca yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarını ödemediği durumda şirketin tek ortağından talimat aldığındaki durumun ne olacağı konusu üzerinde durulmalıdır. AATUHK'a göre sorumluluk kusursuz sorumluluk olduğundan anonim şirketin kanuni temsilcisi konumunda olan şirket yönetim kurulu veya yönetimle yetkilendirilmiş kişi/murahhas üye/müdür/CİO, her durumda kamu alacaklardan ötürü sorumlu olacaktır.

Duruma VUK açısından bakıldığında kanuni temsilcinin kusurunun arandığı göz önünde bulundurularak bir çıkarım yapılması gerekmektedir. Şirket yönetim kurulunun tek ortaktan talimat aldığı durumlarda tek ortağın talimatı şirkete isnat edilir⁴⁶³. Ancak bu durumda da kamu alacağının sahibi idare olduğundan yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi üçüncü kişi idare organına karşı yönetim kurulu üyesi şirketin kaderini tayin eden kişi konumunda olduğundan üçüncü kişi idareye karşı sorumlu olacaktır. Ancak yönetim kurulu üyesi elinde olmayan sebeplerle yani kusuru olmadan yerine getirmediği ödevlerden sorumlu tutulmayacaktır. Örneğin şirket kasasında para bulunmadığı için yerine getirilemeyen kamu alacağı ödemesi nedeniyle kanuni temsilci konumundaki yönetici sorumlu tutulamayacaktır.

⁴⁶³ Pulaşlı, Tek Ortaklı... s. 113.

III. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞUNDA TAHSİL VE DİĞER HUSUSLAR

A. Cebren Tahsil aşaması

Alacaklı alacağına ulaşamadığında cebri icra kurumları aracılığıyla zorla tahsiline başvurabilir. Alacakların devlet eliyle zora dayanarak tahsilini sağlamaya yönelik yapılan genel düzenleme İcra ve İflas Kanunu'dur. Özel bir kanunun tahsil hükümlerine dâhil olmayan her alacak İİK'ya göre tahsil edilir. Özel bir tahsil kanununa dâhil olan alacaklar için ise İİK'nın değil dâhil olduğu özel kanunun tahsil hükümleri uygulanmaktadır⁴⁶⁴.

Kamu alacakları açısından İİK dışında özel düzenlemeler kabul edilmiştir. Kamu alacaklarının takibinde genel tahsil kanunu olan İİK değil ve kamu alacaklarına ilişkin genel anlamda tahsil hükümleri içeren iki kanuni düzenleme bulunmaktadır⁴⁶⁵. Bunlar AATUHK ve VUK'dur.

AATUHK'un gerekçesinde kamu hizmetinin devamlılığını sağlamak adına alınan vergi, resim ve harç gibi gelirlerin kısa zamanda tahsilini amaçlayarak söz konusu kanunun getirildiği belirtilmiştir. Kamu alacaklarının tahsilinde, kamu hizmetlerini gerçekleştirme amacı vardır. Toplanamamasından tüm toplumun etkilenebilecek olması nedeniyle kamu alacaklarının tahsilinde farklı ve kolaylaştırılmış bir yol benimsenmiştir.

Bir alacağın kamu alacağı olması için niteliğinde bulunması gereken özellikler yukarıda 1. Bölüm "*Kamu Alacağı*" kısmında belirtilmiştir. Bir alacak açısından kamu alacağı niteliği belirlendikten sonra AATUHK ile VUK'dan hangisinin kapsamına giriyorsa bu kanunun hükümlerine göre takip yapılmaktadır. Kamu alacaklarına dair tahsil düzenlemeleri takibin başlamasından sonuna kadar

⁴⁶⁴ Bkz. Güriz, a.g.e. s. 158.

⁴⁶⁵ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 45 vd.

alacakların takibinde genel kanun olan İİK'dan birçok yönde ayrılmaktadır. Bunun sebebi yukarıda belirtildiği gibi kamu hizmetlerini finanse ettiği için kamu alacaklarına daha kolay ulaşılması isteğidir.

AATUHK ve VUK devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait kamu alacaklarının tahsili açısından getirilmiştir. Söz konusu kanunlar bu kurumların yalnız kamu alacağı niteliği taşıyan alacaklarının tahsilini sağlamak için kullanılabilir. Bu kurumların özel hukuk sözleşmelerinden kaynaklanan alacakları genel takip usulü olan İİK'ya tabidir. Ayrıca özel hukukta kişiler alacağına kavuşmak için devletin icra organlarına başvururken kamu alacağı açısından devlet resen icra yetkisini kullanarak alacağı kendi eliyle takip etmektedir⁴⁶⁶.

Kamu alacaklarının tahsilinde AATUHK'un 3. maddesine ve VUK'un 4. maddesine göre alacaklı taraf olan vergi dairesi özel borçlarda tahsilin gerçekleşmesini sağlayan icra müdürlüğünün yerine geçmektedir. İcra müdürlüğünün yetkileri dâhilinde olduğu gibi vergi dairesi ödeme emri gönderilmesi gibi takip işlemlerini kendi bünyesinde yürütmektedir. İdari işlemlerin kamu kurumlarınca kamu gücü kullanılarak yapıldığı bilinmektedir⁴⁶⁷. Kamu alacaklarının tahsili işlemleri de vergi dairesince kamu gücü kullanılarak yapıldığından bunlar da bir idari işlemdir. Bu durumda vergi dairesince ödeme emri gönderimi, haciz konulması gibi işlemler idari işlemdir⁴⁶⁸. Bu işleme karşı itirazlar idare hukuku hükümlerine tabidir⁴⁶⁹. Aynı şekilde işlemlere ilişkin uyuşmazlıklar idari yargıda görülmektedir⁴⁷⁰.

Kanuni düzenlemeler dikkate alınarak kamu alacaklarının tahsilinde doktrinde bazı ilkeler belirlenmiştir.⁴⁷¹ Bunlar; borçluya kolaylık sağlanması, kamu alacağının güvence altına alınması, borç için hapis cezası uygulanmaması, alacağın para ile

⁴⁶⁶ Gerçek, a.g.e. s. 22.

⁴⁶⁷ Onar, a.g.e. s.

⁴⁶⁸ Vergi Hukukunun idare hukukuyla ilişkisi için bkz. Kızılot/Taş, a.g.e., s. 8; Gerçek, a.g.e. s. 214.

⁴⁶⁹ Tombaloğlu, a.g.e. s. 31.

⁴⁷⁰ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 170.

⁴⁷¹ Gerçek, a.g.e. s. 15 vd; aynı doğrultuda Mutluer/Dayanç, a.g.e. s. 308 vd.

ödenmesi, tahsilatta usul ekonomisi uygulanması gibi temel de kamu alacakları hukukuna dayalı ilkelerdir. Bunlar bir yandan kamu alacağını korurken diğer yandan borçluya fazla yük getirmemeye gösterilen özenle alakalıdır. Ayrıca cebren tahsile başvurulabilmesi için kanunda aranan şartların oluşması gerekir. Şartların oluşmadığı durumda tahsile başlanılmamalıdır⁴⁷². Tahsil aşamasında bu ilkelere uygun işlemler yapılması gerekir.

1. Ödeme Emri

a) Genel Olarak

Kamu alacakları açısından takip ve tahsile ilişkin konular AATUHK'da düzenlenmiştir. Bu nedenle vadesinde ödenmeyen borçların cebren tahsilinde AATUHK'un hükümleri uygulanmaktadır⁴⁷³. VUK'da cebren tahsil hükümleri bulunmamaktadır. VUK'un kapsamına alacaklar AATUHK'da belirtilen kamu alacakları kapsamına girdiğinden takip ve tahsil AATUHK'a göre yapılmaktadır⁴⁷⁴.

AATUHK'un 58. maddesine göre borçlarını vadesinde ödemeyen kamu borçlusuna 7 gün içinde borcu ödemesi veya mal beyanında bulunmasına yönelik bildirim ödeme emri ile yapılır. Bu bildirim ile borçluya borçlu olduğu, borcun vadesinin geçmiş olduğu ve ödeme yapması için gereken süre bildirilir. Vergi/tahsil dairesinin düzenlediği ödeme emri kamu alacaklarına yönelik düzenlenebilen ve alacaklısının devlet kurumları olduğu bir belgedir. Yukarıda belirtildiği gibi vergi dairelerince veya tahsil dairelerince hazırlanabilir.

Ödeme emri gönderiminin bir idari, işlem olduğu yukarıda belirtilmiştir⁴⁷⁵. Anonim şirket kanuni temsilcisinin takibinin hukuka uygun olması için idari işlem olan ödeme emrinin yetki, şekil, sebep, konu ve amacının hukuka uygun olması gerekir⁴⁷⁶. Kanuni temsilcinin takibinde özellikle sebep unsuru çok önemlidir. Kamu

⁴⁷² Gerçek, a.g.e. s. 211.

⁴⁷³ Gerçek, a.g.e. s. 212.

⁴⁷⁴ Bkz. Gerçek, a.g.e. s. 2 vd.

⁴⁷⁵ Kızılot/Taş, a.g.e., s. 8; Gerçek, a.g.e. s. 214.

⁴⁷⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 163; Candan, Kanuni temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 140; Gerçek, a.g.e. s. 14.

borçları tahsil edilememiş bir anonim şirket ile bu kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olan bir kanuni temsilcinin takip edilmesi bu ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturan koşullardır⁴⁷⁷.

AATUHK'un 58. maddesine göre ödeme emrine itiraz edilebilir. Ödeme emrine itirazı itiraz komisyonu inceler. Kanuni temsilci böyle bir borcu olmadığını, borcun kısmen veya tamamen ödendiğini veya borcun zamanaşımına uğramış olduğunu iddia edebilir. Kanuni temsilcinin borcun olmadığı yönündeki itirazı borcun hiç olmadığı, borcun bir kamu alacağı olmadığını, kendisinin sorumlu tutulamayacağını kapsar⁴⁷⁸. Kanuni temsilci itirazında haksızsa alacağa %10 haksız çıkma zammı ilave edilir⁴⁷⁹.

b) Kesinleşmiş Bir Kamu Alacağı Bulunması Durumu

AATUHK hükümlerine göre düzenlenmiş bir ödeme emrinin içeriğinde talep edilen alacak kamu alacağı olmalıdır⁴⁸⁰. Kamu alacağı statüsüne sahip olmayan veya kamu kurumuna ait olmayan bir alacak iki halde de normal takip usullerine göre takip edilmelidir. Kamu alacağı olmayan veya kamu kurumu sayılmayan bir kişi veya kuruluşa ait alacak için hazırlanan ödeme emri hukuka uymamaktadır.

Kanuni temsilcinin kamu borçlarından sorumluluğu sebebiyle hazırlanmış bir ödeme emrinde geçen alacak tahakkuk aşamasını bitirmiş ve kesinleşmiş bir kamu alacağıdır⁴⁸¹. Tahakkuk etmiş bir kamu alacağı kesinleşmiş olmamaktadır. Tahakkuk vergi hukukuna özgü bir kavramdır. Verginin ödenebilecek safhaya gelmesine denir⁴⁸². Verginin kesinleşmesi ile tahakkuk farklı kavramlardır. Kamu alacaklarının kesinleşmesi tahsil edilebilir aşamaya gelmesi ile gerçekleşir⁴⁸³. Tahsil edilebilir bir

⁴⁷⁷ Gerçek, a.g.e. s. 214, Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu... s. 148.

⁴⁷⁸ Candan, Kanuni temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 152 vd.

⁴⁷⁹ Haksız çıkma zammı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, a.g.e. s. 220 vd.

⁴⁸⁰ Danıştay 9. D. 1997/4587 E. 1999/927 K. 04.03.1999 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-1997-4587.htm&kw=kamu+hizmeti+do%C4%9Fan+alacak#fm>

⁴⁸¹ Gerçek, a.g.e. s. 212; Özbacı, a.g.e. s. 46.

⁴⁸² Saban, a.g.e. s. 174.

⁴⁸³ Gerçek, a.g.e. s. 212.

aşamaya gelmiş kamu alacağı vadesinde ödenmezse AATUHK'a göre takip ve tahsil işlemleri başlatılabilir.

AATUHK'a göre takip edilecek söz konusu alacak kesinleşmiş bir alacak olmalıdır. Ancak yine de belli koşullar altında kanuni temsilci vergi hatalarına dayanarak verginin hatalı olduğunu iddia edebilmektedir⁴⁸⁴. Bu tür iddialar normalde verginin kesinleşmesinden önce yapılmalıdır. Cebri tahsil aşamasına geçilmiş bir vergi alacağı için hatalardan bahsedilerek ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu VUK'un 125. maddesine göre yargı yerlerince belirlenebilir. Ancak kanuni temsilci bunun yargı yerince gözden kaçmaması adına dava ettiğinde belirtebilir.

Ödeme emrinin hukuka uygun sayılabilmesi için VUK bakımından tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından geçmiş kesinleşmiş bir vergi alacağı bulunması gerekmektedir⁴⁸⁵. Bu kural genel anlamda kamu alacakları açısından düşünüldüğünde ortada hukuka uygun oluşum safhalarından geçmiş yani kamu alacağı statüsünü kazanmasını sağlayan tüm şartları barındıran bir kamu alacağı bulunması gerekir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında alacağın kamu alacağı olup olmadığı tartışılmış ve kamu alacağı statüsüne sahip olmayan alacakların genel hükümlere göre takip edilmesi gereği de vurgulanarak ödeme emri iptal edilmiştir⁴⁸⁶. Kararda bu durum; *"....Anonim Şirketi ile Türk Eximbank arasında imzalanan özel hukuk hükümlerine tabi bir kredi sözleşmesinden kaynaklandığından ve anılan Banka tarafından sağlanan kredinin finansmanının Güçlendirme ve Destekleme Fonu olması da, kredi alacağının hukuki niteliğini değiştirmeyeceğinden; söz konusu alacağın, adli yargı yerinde açılacak bir alacak davası ile takip ve tahsil edilmesi gerektiği açıktır..."* şeklinde açıklanmıştır.

⁴⁸⁴ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu... s. 142.

⁴⁸⁵ Tombaloğlu, a.g.e. s. 44.

⁴⁸⁶ Danıştay 10. D. 2013/5202 E. 2016/2279 K. 22.04.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10d-2013-5202.htm&kw=%C3%B6deme+emri+kanuni+temsilci#fm>

c) Kanuni Temsilciden Önce Şirkete Ödeme Emri Gönderilmesi Durumu

Kanuni temsilciye anonim şirketin borçlarından ötürü ödeme emri gönderilmeden önce özellikle şirketin takip edilmiş ve takip olanağının kalmamış olduğu hususlarına dikkat edilmelidir. Şirketin halen paraya çevrilebilecek mallarının paraya çevrilmesi işlemleri gerçekleştirilip sonuç görülmeden kanuni temsilciye ödeme emri çıkarılması hukuka uygun olmamaktadır⁴⁸⁷. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise VUK'a göre takibin kesin olarak bitirilmesi gerekmekte iken AATUHK'a göre takibin bitirilmesine gerek olmadan, alacağa ulaşma imkânının kalmadığının ortaya konulması gerektiğidir⁴⁸⁸. Danıştay kanuni temsilciye ödeme emri gönderildikten sonra şirkete ait bir malın satışa çıkarılmış olmasını haklı olarak şirketin takibinin tamamlanmadığına yormuş ve kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrini iptal etmiştir⁴⁸⁹. Kararın ilgili bölümü şu şekildedir: “...Mükellefin kendilerine olan borçlarını karşılamadığı için (...) Vergi Dairesi'ne ayrılacak meblağın bulunmadığının bildirilmesi nedeniyle borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tüm cebri takip yollarının tüketildiğinin anlaşıldığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de; dosyada mevcut 30.10.2003 tarih 045010 sayılı ve 03.11.2003 tarih 045011 sayılı haciz tutanaklarından borçlu şirketin muhtelif menkul malları haczedildiği halde haczedilen mallarla ilgili herhangi bir işlem yapılmadığı, ayrıca, şirketin halen faal olduğu ve ticari faaliyetine devam ettiği, dolayısıyla borcun şirketten tahsil imkânının bulunduğu anlaşılmaktadır...” Aynı nedenlerle başka bir karar ile AATUHK'a göre düzenlenmiş ödeme emrini iptal etmiştir⁴⁹⁰.

⁴⁸⁷ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer... s. 55-56.

⁴⁸⁸ Bu durum 2. Bölümde “Sorumluluğun Şartları” kısmında açıklanmıştır.

⁴⁸⁹ Danıştay 9. D. 2013/2843 E. 2015/16055 K. 10.12.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2013-2843.htm&kw=%C3%B6deme+emri+kanuni+temsilci#fm>

⁴⁹⁰ Bkz. Danıştay 9. Dairesi E. 2013/2843, K. 2015/16055, T. 10.12.2015, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2013-2843.htm&kw=10.12.2015#fm>

“...Sis. Tur. Tek. Ltd. Şti. adına kayıtlı araç satışının 13.06.2012 tarihinde gerçekleştirildiği ancak kanuni temsilci olan davacı adına ödeme emirlerinin 13.04.2012 tarihinde düzenlendiği görüldüğünden, vergi borçlusu şirket hakkında takip yolları tüketilmeden davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet görülmemiştir...”

Duruma SSGSSK'nın 88. maddesi, KVK'nın 17. maddesinin 9. fıkrası ile TMSF'de geçen sorumluluk hükümleri açısından bakıldığında ise daha önceden şirkete ödeme emri gönderilmiş olması aranmayacaktır. Kanundaki düzenlenişleri gereği önce şirketin takip edilmiş olması gerekmektedir⁴⁹¹. KVK'nın hükümlerine göre tasfiyesi tamamlanmış bir şirket söz konusu olduğundan fiil ve hak ehliyetine sahip değildir. Bu nedenle kanuni olarak şirkete başvurulamamaktadır. Zaten söz konusu hüküm bu nedenle getirilmiştir. TMSF hakkındaki hükümlere göre kanuni temsilcinin takip edilmesi için yine şirketin takibine gerek yoktur. Çünkü zaten TMSF'nin koruma altına aldığı anonim şirkete ait borçların ödenmesi istenmektedir. SSGSSK'da ise müteselsil sorumluluk kabul edildiğinden anonim şirketin takibine gerek yoktur⁴⁹².

Şirketin takip edilip tahsil olunacak mal varlığı bulunmadan kanuni temsilciye başvurmak bir yana bazı durumlarda kanun kesin olarak aramasına rağmen şirkete hiç başvurulmadan doğrudan kanuni temsilcinin takibine başlandığı olaylar da bulunmaktadır. Danıştay bu konuda “...Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir...” diyerek kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrini hukuka aykırı kabul edip ödeme emrini iptal etmektedir⁴⁹³.

2.Haciz

a)Genel Olarak

Ödeme emri gönderilmesinin sebebi kamu alacağının asıl mükellef anonim şirketten tahsil edilememesi olsa da haczin hukuki sebebi usulüne uygun gönderilen ödeme emrine karşı kanuni temsilcinin ödeme yapmamasıdır⁴⁹⁴. Bu nedenle tahsil

⁴⁹¹ Bu duruma ilişkin açıklamalar çalışmamızın 2. Bölümde “Sorumluluğun Şartları” kısmında yapılmıştır.

⁴⁹² Yargıtay 21. H.D. 2016/4269 E. 2016/10414 K. 21.06.2016 T. KİBB.

⁴⁹³ Danıştay VDDGK 2002/395 E. 2002/491 K: 13.12.2002 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2002-395.htm&kw=E.+2002/395`#fm>

⁴⁹⁴ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu... s.143.

edilememiş bir alacak haciz işlemine başlamak için yeterli değildir. Haciz işlemine geçilebilmesi için usulüne uygun başlatılmış bir takip ve buna bağlı olarak gönderilmiş usulüne uygun bir ödeme emri bulunması gerekmektedir.

Haciz AATUHK'un 62 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Sorumlu kanuni temsilci borcun tamamını ödemediğinde alacaklı tahsil dairesi alacağı kavuşacağı kadar malvarlığını haczeder. AATUHK'un 62. maddesine göre sorumlunun yapmış olduğu mal beyanında geçen mallar ile birlikte alacaklı vergi idaresinin tespit ettiği mallarına da haciz konulabilecektir.

AATUHK'un 62. maddesinin son fıkrasına göre idare haciz yaparken kamu alacaklarını tahsil etmek için gerekli işlemleri yapmakla mesul olsa da aynı zaman da borçlunun menfaatini de düşünmek zorundadır. Burada borçluluyla birlikte sorumluyu da eklemek gerekir. Bir haciz işlemi yapılırken sorumlu açısından haczin hayatına ve ekonomik durumuna etkisi en aza indirilmeye çalışılır. Sorumlunun veya borçlunun önce taşınır malları ve alacaklarının hacziyle başlanılabilir. Sorumlunun veya borçlunun işini sürdürmesine yönelik malzemelerinden haczi kabil olanlar en son haczedilebilir. İdari yargıda yerindelik denetimi yapılamazsa da bu yerindelikten çok kanunun getiriliş amacının uygulanması ve sorumlunun kamu idaresine karşı olumsuz tavır almasını önlemeye yönelik bir hükümdür⁴⁹⁵.

Kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından ötürü sorumluluğunun doğduğu durumda asıl mükellef şirkete gönderilen ödeme emrine dayanılarak kanuni temsilcinin mallarına haciz konulması hukuka aykırıdır. Gönderilen ödeme emri asıl mükellefe karşıdır. Ödeme emri asıl mükellefin borcunu ödemesi gerektiğinin bildirilmesi ve ödemediği durumda haciz işlemiyle karşı karşıya kalacağını belirtmektedir. Kanuni temsilcinin kendisine yapılmamış bir ödeme emri neticesinde haciz yapılması hukuka uygun kabul edilemez⁴⁹⁶.

⁴⁹⁵ AATUHK Gerekçesi, Millet Meclisi Kamu Alacakları Tahsil Usulu Hakkında Kanun Lahiyesi, T.C. Başbakanlık Muamelat Umum Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü, Sayı: 6 - 3229, 71/425, s. 783

⁴⁹⁶ Danıştay 3. Dairesi, 2011/4277 E. 2013/5738 K. 03.12.2013 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2011-4277.htm&kw=+K.+2013/5738`#fm>

Haciz işlemi yapılabilmesi için ödeme emrinin tebliğ edilmiş olduğu halde herhangi bir ödeme yapılmamış olması gerekir. Danıştay “...*Taşıtlara haciz uygulandıktan sonra davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşıldığından haczin dayanağı bulunmadığı gerekçesiyle hacizlerin kaldırılması da doğrudur....*” diyerek herhangi bir ödeme emri bulunmadan kanuni temsilciye yapılan haczi iptal etmiştir⁴⁹⁷. Burada dikkat edilmesi gereken anonim şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları için kanuni temsilciye başvurulabilmesi için kanuni temsilcinin kendisi adına düzenlenmiş bir ödeme emrinin bulunmasıdır. Alacaklı idare anonim şirkete gönderilmiş bir ödeme emrine dayanarak kanuni temsilcinin mallarına haciz koyamamaktadır. Dayanağı olan idari işlem geçersiz olduğundan haciz işlemi de geçersizdir.

b)Haciz İşleminde Kamu Alacaklarına İlişkin Ayrıcalıklar

Hukuk sistemimizde kamu alacaklarının öneminden ötürü daha ayrıcalıklı bir tahsil usulüne tabi tutulduğu daha önce belirtilmişti. Bu ayrıcalıklardan biri de kamu alacakları açısından getirilmiş rüçhan hakkıdır. Rüçhan hakkı kamu alacaklısının diğer alacaklılara daha öncelikli tatmin edilmesidir⁴⁹⁸.

Rüçhan hakkı AATUHK’un 21. maddesine göre daha önce haciz koyulmuş mallara kamu alacakları için iştirak edildiğinde haczedilen malın satış bedeli alacaklılar arasında garameten⁴⁹⁹ paylaşılacaktır⁵⁰⁰. Bu durumda kanuni temsilcinin borçlarından ötürü daha önce mallarına haciz uygulanmışsa kamu alacaklısı bu hacze iştirak ettiğinde malların bedeli garameten paylaşılacaktır.

aynı yönde Danıştay 3. Dairesi, 2011/4277 E. 2013/5738 K. 03.12.2013 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2011-4277.htm&kw=haciz+%C3%B6deme+emri+kanuni+temsilci#fm>

⁴⁹⁷ Hakan Arslaner, Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Takibi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE. Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, 2010, s.202.

⁴⁹⁸ Gerçek, a.g.e. s. 189.

⁴⁹⁹ Garameten paylaşımında her alacaklıya alacaklarının oranına göre paylaşım yapıldığı hakkında bkz. Adnan Deynekli/Sedat Kısa, *Hacizde ve İflasta Sıra Cetveli*, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 58.

⁵⁰⁰ Arslaner, a.g.e. s. 315.

Ayrıca yine AATUHK'un 21. maddesine göre kamu alacakları için yapılan hacizde İİK'nın 268. maddesi uygulanmayacaktır⁵⁰¹.

Kanuni temsilcinin mallarına haciz konulabilmesi için bu malın haczedilebilir alacaklardan olması gerekir. Haczedilemeyecek mal ve haklar AATUHK'un 70. maddesinde belirtilmiştir⁵⁰². Alacaklı vergi dairesi bunlar dışında kalan borçluya ait mal ve alacakları haczedilebilecektir. Ancak SSGSSK'da düzenlenmiş prim alacağı için haczedilebilir mallar normal takip usullerine göre daha geniş düzenlenmiştir. Prim borçları için nafaka alacakları ile yaşlılık aylığına haciz konulabilmektedir⁵⁰³. Yargıtay prim alacağına giren bir alacak için takip yapıldığından yaşlılık aylığına haciz konulabileceğini belirtmiştir. Bu karara göre diğer alacaklar için yaşlılık aylığına haciz yapılamayacak olsa da prim alacakları için getirilen düzenleme gereği bu kamu alacakları açısından yaşlılık aylığına haciz yapılabileceği belirtilmiş, prim

⁵⁰¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, a.g.e. s. 191.

⁵⁰² AATUHK'un 70. maddesi şu şekildedir: "Aşağıda gösterilen mallar haczedilemez: 1. 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar. 2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası, 3. Vazgeçilmesi kabil olmıyan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası, 4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları, 5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları, 6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile; a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu, b) Borçlu bağ, bahçe veya meyva ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu, c) Geçimi hayvan yetiştirmeye munhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları, 7. Memleketin ordu ve zabita hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri, 8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar, 9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar, 10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harb malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri, 11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir", 12. Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler, 13. 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar."

⁵⁰³ Barış Bahçeci, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Mütessesil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması", AÜHFD, Sayı: 60(3), Yıl: 2011, (423-445), s. 428.

alacaklarını tahsil edebilmek için yapılan ödeme emri neticesinde yaşlılık aylığına haciz konulabileceğine karar verilmiştir.

Kararda bu sonuca varılmasındaki gerekçe şu şekilde belirtilmiştir: “506 Sayılı Kanun'un 121. maddesinin 1. fıkrası hükmü " bu kanun gereğince bağlanacak gelir veya aylıklar ve sağlanacak yardımlar nafaka borçları dışında haciz veya başkasına devir ve temlik edilemez" şeklinde iken 6.7.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5198 Sayılı Kanun'un 17. maddesiyle " nafaka borçları " ibaresinden sonra gelmek üzere " ... ve bu kanunun 80. maddesine göre takip ve tahsili gereken alacaklar "ibaresi eklenerek yapılan değişiklikle prim borçlarından dolayı da yaşlılık aylığına haciz konulacağı öngörülmüştür. Kurumun prim alacakları Amme Alacağı niteliğinde olup prim alacakları yönünden yapılan yasal düzenlemelerin kamu düzeniyle ilgili olduğundan 506 Sayılı Kanun'un 121. maddesinde 5198 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin görülmekte olan davalarda ve giderek davaya konu uyumsuzlukta da uygulanması gerekir⁵⁰⁴.”

c) Kamu Alacaklarında Haczin İptali

AATUHK'da haciz tutanağına itiraz usulü düzenlenmemiştir. Çalışmamızın 3. Bölüm “Tahsil Aşaması” kısmında belirtildiği üzere alacaklı vergi dairesinin alacağına kavuşmak adına yaptığı işlemler idari işlemlerdir. Kesin, nihai ve icra edilebilir idari işlemler idari davaya konu yapılabilir. Bu nedenle hacze itiraz AATUHK'da düzenlenmemiş olsa bile idari işlem sıfatı nedeniyle haciz işlemi de idari davaya konu edilebilir⁵⁰⁵.

Danıştay'a göre de hacze itiraz edilemese de haciz idari işlem olduğundan iptali dava edilebilmektedir. Kararın ilgili bölümü şu şekildedir: “...Taşınmazın tapu kaydına konulan haciz, kayıtlarda kaldığı sürece ilgisinin mülkiyet hakkından dilediğince yararlanmasını engelleyerek, menfaatini etkileyeceğinden, her zaman,

⁵⁰⁴ Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 2015/1924 E. 2016/10014 K. 16.06.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=10hd-2015-1924.htm&kw=`2016/10014`#fm>

⁵⁰⁵ Vergi icra hukuku sisteminde kamu alacaklarına ulaşmak için yapılan bütün tahsil işlemlerin idari işlem olduğuna dair bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 159.

süregelen haczin kaldırılması talebiyle yapılacak başvuru üzerine kurulacak idari işlemin iptali istemiyle dava açılmasına da engel bulunmamaktadır...⁵⁰⁶”.

3.Tebliğat

a) Genel Olarak

Tebliğat kişiye kendisi hakkında yapılan hukuki sonuç doğuracak bir işlemin bildirilmesidir⁵⁰⁷. Bir kimseye kendisi hakkında yapılan işlemlerin bildirilmesi ve belgelenmesi için yapılan hukuki işlemdir⁵⁰⁸. Bir kimsenin kendisine yönelik herhangi bir talepten haberdar olmadan söz konusu talebi yerine getirmesi veya haksız bir talep var ise itiraz etmesi beklenemez. Bu açıdan tebliğat ve tebliğat hükümleri işlevsel açıdan önemlidir. Tebliğatın bilgilendirme fonksiyonu kadar belgelendirme fonksiyonu da vardır. Tebliğat gönderilmesiyle kişinin tebliğatta geçen bilgileri öğrenmiş olduğu belgelendirilmiş olmaktadır.

Tebliğat kamu alacakları açısından da dikkat edilmesi gereken bir husustur. Kişi tebliğatın gönderilme sebebi olan hukuki işlemde dolayı sorumlu tutulabilmesi ve tebliğatın hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi açısından tebliğatın tebliğat hükümlerine uygun yapılması gerekmektedir. Ayrıca tebliğat yapılmaması veya yanlış yapılması durumlarında kamu alacağına ilişkin ceza kesilemeyip faiz işletilemeyeceğinden tebliğat, oldukça dikkat edilmesi gereken bir hukuki işlemdir. Yapılan tüm idari işlemlerde olduğu gibi tahsilat aşamasında yapılan usulsüz tebliğat bunu takip eden işlemleri geçersiz kılabilir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶Danıştay VDDGK, E. 2015/408 K. 2015/323 T. 17.6.2015,

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2015-408.htm&kw=17.6.2015+miras#fm>

⁵⁰⁷ Mehmet Arslan/Mine Biniş, “Türk Vergi Sisteminde Tebliğat ve Elektronik Tebliğat”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, Ocak 2016, s. 302.

⁵⁰⁸ Recep Akcan/Hakan Albayrak, *Tebliğat Hukuku*, 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s. 24.

⁵⁰⁹ İlhan Postacıoğlu, *İcra Hukuku Esasları*, 3. B. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:412, İstanbul 1973, s. 143.

Kazai merciler ve idari kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak tebligata ilişkin hükümler 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenlenmiştir⁵¹⁰. Tebligat Kanunu bu kurum ve kuruluşlar açısından genel kanun hükmündedir. Yani tebligata ilişkin olarak kendi kanunlarında özel hüküm bulunmayan hukuki işlemlerin tebligatı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Ancak VUK tebligata ilişkin özel hükümler getirdiğinde VUK kapsamına giren hukuki işlemler VUK'un tebligat hükümlerine göre yapılmaktadır⁵¹¹.

6183 sayılı AATUHK'un 8. maddesine göre tebligatlar 213 sayılı VUK hükümlerine göre yapılır. Buna göre tahsil aşamasında VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Kamu alacakları açısından usulüne uygun bir tebligattan söz edebilmek için tebligatın VUK hükümlerine uygun yapılması gerekmektedir⁵¹². Tebligat hükümleri VUK'un 93 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bir kimsenin adresi biliniyorsa VUK hükümlerine göre tebligat kural olarak PTT aracılığıyla yapılır. Ancak vergi dairesi memuru, sorumlunun kabulü varsa daire veya komisyonda tebligat yapabilmektedir. Köyler için AATUHK'da özel bir düzenleme getirildiğinden VUK hükümlerine başvurmaya gerek kalmamakta tebligat bu hükme göre yapılmaktadır.

VUK'un 93. maddesine göre, *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir...”* Bu maddeden anlaşılmaktadır ki vergilendirme ve kamu alacakları ile alakalı tahakkuk fişi haricinde muhatabı açısından hüküm ifade eden her belge idare tarafından tebliğ edilecektir.

Bu aşamada belirtilmelidir ki, tebligat her zaman vergi dairesince gönderilmez. Zira AATUHK'da kamu alacağının alacaklısı konumundaki kurumca tahsilat yapılabileceği düzenlenmiştir. Buna bağlı olarak tahsilata yetkili kurum olarak yalnız vergi dairesi kurumları belirtilmemiş, ayrıca tahsil daireleri de belirlenmiştir. Tahsil

⁵¹⁰ Mahmut Bilgen, *Tebligat Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, 2.

⁵¹¹ Özbalcı, Vergi Usul... s. 164.

⁵¹² Özbalcı, Vergi Usul... s. 164.

daresi; AATUHK'a göre bu kanunun uygulanması ve kamu alacaklarının tahsil edilmesi ile yetkilendirmiş idare, servis veya memurlardır⁵¹³.

Kurumlar da kendi tahsil yönetmeliklerinde buna bağlı olarak tahsil daireleri oluşturmaktadırlar⁵¹⁴. Alacaklı idarenin kendi bünyesinde kurduğu tahsil daireleri de AATUHK'a göre tahsil yapabilmektedir. Bu açıdan bu tahsil daireleri de kendi yetki alanlarındaki alacakların tahsili için VUK'un tebligat hükümlerine göre tebligat çıkarabilmektedir. Bu durumda tebligatın alacaklı tarafı vergi daireleri olmakla birlikte bunlar haricinde AATUHK'da belirtilen tahsil daireleri de olabilmektedir.

Ödeme emri ve onun neticesinde meydana gelen işlemlerin tebliği bağlı olduğu tebligat hükümlerine göre yapılır. Genel tebligat hükümlerinin VUK hükümleri olduğu, AATUHK veya kamu alacağının bağlı olduğu başka bir kanunda tebligata ilişkin köylerde olduğu gibi başka bir düzenleme getirilmişse bu durumda o hükümler uygulanacaktır⁵¹⁵. Ancak herhangi bir özel düzenleme yoksa VUK'da düzenlendiği şekilde tebligat yapılacaktır.

A Seri I Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliğinde⁵¹⁶ tebligata ilişkin bir düzenleme vardır. Buna göre asıl olanın VUK hükümlerine göre tebligat yapılması olduğu hususu belirtildikten sonra *“6183 sayılı Kanunun uygulamasıyla ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, tahsil dairelerince 213 sayılı Kanunda öngörülen tebliğ usullerine uyulmakla birlikte, gerekli görülen hallerde, postada oluşabilecek gecikme ve tebliğ imkânsızlıklarının önlenmesi, icra takiplerinin geciktirilmemesi ve amme alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara ilişkin cebri takip ve tahsil işlemlerinin daha hızlı bir şekilde yürütülmesi için yapılacak tebliğlerde, 213 sayılı Kanunun 107 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, posta yoluna başvurmadan memur eliyle tebliğ yaptırılması mümkündür.”* şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.

⁵¹³ Gerçek, a.g.e. s. 25.

⁵¹⁴TMSF Tahsilat Yönetmeliği'nin 3. maddesinde Tahsilat Dairesi belirlenmiştir. SSGSS alacakları için Sosyal Sigortalar Kurumunca 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Kullanılacak Yetkilerin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinde yine kurumun tahsil dairesi açıklanmıştır.

⁵¹⁵ AATUHK'un 55. maddesi gereği *“belediye sınırları dışında bulunan köylere tebligat muhtarlıkça yapılır.”*

⁵¹⁶ A Seri I Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete S. 26568, T. 30.06.2007.

Buna göre gerekli görülen hallerde postayla tebligat yerine memur vasıtasıyla tebligat yapılabilecektir.

b) Posta ile Tebligat

VUK'a göre asıl tebliğ usulü posta ile tebligattır. Bunun haricinde ancak izin verilen hallerde ve kanuni şartların oluşması durumunda diğer tebligat usulleri uygulanabilmektedir. Posta ile tebligatın uygulanabileceği durumda ilan ile tebligata veya memur vasıtası ile tebligata başvurulamaz.

VUK'un 93. maddesine göre tebligatın konusunu oluşturan işlem ve buna ilişkin evraklar mükellef veya sorumlunun bilinen adresine posta ile yapılmaktadır. Bu VUK'a göre yapılacak tebligatın genel düzenlemesidir. Bu durumda olayda başkaca özel bir durum bulunmadığı takdirde tebligat bilinen adrese yapılmalıdır. Kanuni temsilcinin bilinen adresi varken başka şekilde tebligat yapılması tebligatı geçersiz kılmaktadır.

Tebligat asıl olarak kimin hakkında hüküm ifade edecekse ona yapılmalıdır⁵¹⁷. VUK'un 94. maddesine göre tebligatın yapılacağı asıl kişi mükelleftir. Mükellefin kanuni temsilcisi veya umumi vekili var ise tebligat mükellef namına bu kişiler adına çıkarılmalıdır. Tüzel kişilere yapılacak tebligat tüzel kişinin başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılmaktadır. Tüzel kişinin birden fazla kanuni temsilcisi var ise bu kişilerden birine yapılan tebligat yeterlidir⁵¹⁸.

VUK'un 8. maddesinde geçen; *"Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* düzenlemesi ile mükellef kavramı kullanıldığında bu kavramın vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Bu durumda VUK'un tebligat yapılacak kişi için kullanılan mükellef kavramı kamu alacaklarından sorumlu kanuni temsilcileri de kapsamaktadır⁵¹⁹.

VUK'un 94. maddesinin 2. fıkrasında tebliğ yapılacak kimse adreste bulunmadığında ikamet adresinde bulunan kimseye veya memur ile

⁵¹⁷ Bilgen, a.g.e. s. 513.

⁵¹⁸ Özbalcı, Vergi Usul... s. 169.

⁵¹⁹ Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 81.

müstahdemlerden birine tebligat yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak tebligat yapılacak kimsenin görünüş olarak en az 18 yaşında olması gerekir. Tebligat yapılacak kimse 18 yaşından küçük görünmemelidir.

VUK'un 94. maddesinde belirtilen memur veya müstahdeme de tebligat yapılabileceği belirtilmiştir. Danıştay bir kararında davalı şirketin kanuni temsilcisine yapılmayan ödeme emri tebligatını hukuka aykırı sayan vergi mahkemesi kararı şirketin işçisine yapılan tebligatın usulüne uygun olduğu gerekçesiyle uygun görmemiştir⁵²⁰. Bu tebligatın geçerliliği açısından dikkat edilmesi gereken öncelikli olarak kanuni temsilciye tebligat yapılması ancak kanuni temsilcinin tebligat yapılacak adreste bulunmaması durumunda ancak memur veya müstahdeme yapılabileceğidir.

d) Elektronik Tebligat

VUK'un 107. maddesinden sonra gelmek üzere 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanun⁵²¹ ile eklenen 107/A maddesine göre; *“bu kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93. maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.”* Maddeye göre e-tebligat ile ilgili altyapıyı kurmaya, kullanmaya, bu konuda yönetmelik çıkarmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

VUK'un 107/A maddesine göre elektronik tebligat muhatapın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci gün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır. Bu düzenlemeye göre muhatap beşinci günün geçmesiyle birlikte bilgilendirilmiş kabul edilecektir. Bu durumda muhatap açısından işlemesi gereken süreler beşinci günün sonunda işlemeye başlayacaktır.

⁵²⁰ Danıştay VDDGK 2010/665 E. 2011/111 K. 25.02.2011 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2010-665.htm&kw=25.2.2011+tebli%C4%9F#fm>

⁵²¹ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete S. 27659, T. 01.08.2010.

Elektronik tebligatın VUK'a dâhil edilmesinden sonra 456 Sıra No'lu VUK Tebliği⁵²² yayınlanmış ve elektronik tebligat hükümlerinin nasıl uygulanacağı düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı VUK 107/A maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak bazı kimseler için elektronik tebligat kullanılarak tebligat yapılmasını bu Tebliğ ile zorunlu hale getirmiştir. Bu Tebliğ'in elektronik tebligat yapılmasını zorunlu hale getirdiği kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlardır. Bu kişiler kendilerine elektronik tebligat yapılacak ortamı sağlamak zorundadır. Diğer mükellefler isterlerse elektronik tebligat hükümlerine tabi olacaktır⁵²³.

c) İlanen Tebligat

İlanen tebligat hükümleri VUK'un 103 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. İlanen tebligata başvurulabilmesi için muhatabın hiç bilinen adresi olmaması, bilinen adresinin değişmiş veya yanlış olması, posta ile tebligatın imkânsız olması veya muhatap yurt dışında olduğu için tebligat yapılamaması gerekmektedir. Görüldüğü gibi ilanen tebligat yapılabilmesi için aranan durumlardan biri bilinen hiç adresi bulunmamasıdır. Burada kullanılan hiç kelimesi bilinen herhangi bir adresi varsa buraya ilanen değil posta yoluyla tebligat yapılması gereğini göstermektedir. Muhatabın bilinen bir adresi varsa bu adrese tebligat yapılmadan ilanen tebligat yapılamayacaktır⁵²⁴.

Bilinen adresi bulunmayan kimselere ise ilan yoluyla tebligat yapılması hüküm altına alınmıştır. VUK'un 100. maddesinde bilinen adresler sayılmıştır. VUK'un 100. maddesinde birçok adres sayılmıştır. Bunun sebebi asıl tebliğ usulü olan posta ile tebligatın işletilmek istenmesi ve tebliğ muhatabının daha kesin bir şekilde haber almasını sağlamak çabasıdır. Tebliğ yapılan bir kimsenin bilinen bir adresi varsa

⁵²² 456 Sıra No'lu VUK Tebliği, Resmi Gazete S. 29458, T. 27.08.2015.

⁵²³ Arslan/Biniş, a.g.m. s. 307.

⁵²⁴ Danıştay 3. D. 2015/4455 E. 2015/8436 K. 19.11.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2015-4482.htm&kw=19.11.2015+tebli%C4%9F#fm>

sırasıyla en son işlem yapılan adresten başlanarak tebligat yapılması gerekmektedir. Danıştay şirketin müdürüne şirket adına düzenlenen ilk vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edildiği bir adres de varken şirketin yalnız MERNİS adresine tebliğ yapıp buradan cevap alınamayınca ilan tebligat hükümlerinin işletilmesi gereğini “...borçlu şirket adına düzenlenen ve ilk vergi ve ceza ihbarnamelerinin şirket müdürüne tebliğ edildiği adres davalı idarenin bilgisi dâhilinde olup, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101. maddesi uyarınca şirketin kanuni temsilcisinin adresi bilinen adres kapsamında sayılacağından, vergi borçlusu şirkete ait (2) no.lu ihbarnamelerin söz konusu adreste tebliğine çalışılmadan şirketin ticaret siciline kayıtlı adresinde tebliğ edilememesi neden gösterilerek ilan yoluyla tebliğinde hukuka uygunluk bulunmadığı, bu durumda usulüne uygun kesinleşmeyen vergi ve cezaların tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin de hukuka aykırı olduğu...” gerekçesiyle verilen kararda belirtmiştir⁵²⁵.

Danıştay bir kararında mükellef kaydı terkin edilmiş olduğu halde MERNİS⁵²⁶'e kayıtlı bir adresi olduğundan şirketin bu adresine tebligat yapılmadan ilan tebligat yapılmasını hukuka aykırı bulmuştur⁵²⁷. Hukuka aykırılığın gerekçesi tüzel kişinin bu ödeme emrine itiraz edemeyeceği ve hukuki bir hakkı kullanamayacak olması şeklinde belirtilmiştir. Bu açıklama tebligatın önemini ve neden gerekli olduğunu da göstermektedir. Bu nedenle ilan tebligat yapılırken bu hükümlere uygun şartlar gerçekleştiğinde yapılması oldukça önemlidir. Ayrıca aynı kararda ilan tebligat usulüne uygun olmadığı için daha doğrusu posta ile tebliğ yapılabilecekken ilan tebligat yapılmış olması hukuka aykırı kabul edildiğinden geçersiz sayılmış ve bu durumda ödeme emri gönderilmesi ile doğan hukuki durumlar doğmamış kabul edilmiştir. Ödeme emri gönderilmesine bağlanan

⁵²⁵ Danıştay 3. D. 2013/117 E. 2015/3744 K. 26.05.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2013-117.htm&kw=kanuni+temsilci+tebligat+#fm>

⁵²⁶ Merkezî Nüfus İdare Sistemi.

⁵²⁷ Danıştay VDDGK 2016/368 E. 2016/402 K. 13.04.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2016-368.htm&kw=13.4.2016#fm>

zamanaşımının kesilmesi durumu da ödeme emrinin hukuka uygun olmasını gerektirdiğinden alacağın zamanaşımına uğradığı Danıştay’ca kabul edilmiştir.

e) Tebligatın Geçersizlik Nedenleri

Tebligat muhatabın tebliğ edilen konuyla alakalı haklarını kullanabilmesi ve üzerine isnat edilen olgudan haberdar olmasını sağlar⁵²⁸. Bu nedenle tebligat yükümlülük doğuracak tüm bilgi ve belgeleri içermelidir⁵²⁹. Ayrıca tebligat açısından getirilmiş kanuni düzenlemelere uygun hazırlanmalı ve kanuni düzenlemelerde belirtilen tüm bilgiler tebligatta bulunmalıdır⁵³⁰. Bu bilgileri içermeyen tebligat geçersiz olacaktır.

Tebligatın geçersiz olmasının nedenlerine örnek olarak;

- VUK’un tebligat hükümleri yerine başka bir kanunun hükümlerine göre tebligat çıkarılmış olması⁵³¹

VUK’da geçen tebligat hükümlerine değil de Tebligat Kanunu gibi başka tebligat hükümlerine göre gönderilen tebligat geçersiz olmaktadır. Bunun gibi AATUHK’da özel hüküm bulunan hallerde özel hüküm uygulanacaktır⁵³².

- Gönderilen tebligatın VUK’un hükümlerine uyulmadan gönderilmiş olması

Tebligat gönderilirken VUK’un hükümlerine uygun gönderilmediğinde tebligat geçersiz olmaktadır. Ancak kanuna uygun gönderilmeyen tebligatta esaslı bir hata

⁵²⁸ Memduh Arslan, “Vergilendirme ’de Tebligat Sorunları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 112, 2014, (1161-1180), s. 1177.

⁵²⁹ Arslan/Biniş, a.g.m. s. 303.

⁵³⁰ VUK’un 93. maddesine göre “*vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar*” muhataba iletilecektir. Aynı şekilde AATUHK’a gönderilecek bir tebligatta da hüküm ifade edecek tüm bilgi ve belgeler tebligatta yer almalıdır.

⁵³¹ Özbalcı, Vergi Usul ... s. 164.

⁵³² Örneğin; AATUHK’un 55. maddesi gereği “*belediye sınırları dışında bulunan köylere tebligat muhtarlıkça yapılır.*”

yoksa tebligat geçersiz sayılmamaktadır. VUK'un 108. maddesi esasa etki etmeyen şekli usule aykırılıklardan dolayı tebliğin geçersiz olmayacağını belirtmektedir.

- Posta ile tebligat gönderme şansı varken ilan yoluyla tebligat yapılmış olması
- Elektronik tebligat gönderilmesi zorunlu olanlar haricinde bir kişiye elektronik tebligat gönderilmiş olması

gösterilebilir.

VUK'a göre yapılması gereken bir tebligatın başka kanun hükümlerine göre yapılması tebligatın geçerliliğini engeller. Yapılan işlemin varlık kazanabilmesi için tabi olduğu tebliğ hükümlerine uygun yapılması gerekmektedir⁵³³. 7201 sayılı Tebligat Kanunu tebligata ilişkin genel hükümlerin yer aldığı bir kanundur. Tebligata ilişkin kanunlarda herhangi bir hüküm bulunmadığında tebligatın bu kanun hükümlerine göre yapılması gerekir. Ancak belirtildiği gibi AATUHK'da tebliğe ilişkin VUK'un hükümlerinin uygulanacağına ilişkin bir hüküm vardır. Bu durumda AATUHK'a göre yapılacak bir tebligatta VUK hükümleri uygulanacaktır. AATUHK'un konusuna giren bir konunun tebliğinde VUK'un hükümleri yerine 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun uygulanması tebligatı geçersiz kılacaktır⁵³⁴.

Tebligat yapılırken tebligatın kanunda belirtilen açıklayıcı ibarelerin ve kanunun aradığı şartların var olması gerekir. Tebligat hükümlerine uygun olmayan bir tebligat geçerli ve bu tebligatın konusuna göre yapılan işlemler hukuka uygun olmaz.

⁵³³ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu... s. 153.

⁵³⁴ Danıştay 3. D. 2013/12222 E. 2015/29 K. 21.01.2015 K.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2013-12222.htm&kw=kanuni+temsilci+tebligat+#fm> ; Aynı yönde Danıştay 3. D. 2013/12222 E. 2015/29 K. 21.01.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2013-12222.htm&kw=21.1.2015#fm>

Danıştay yapılan bir vergi ziyayı tebligatını imza bulunmadığı ve kime yapıldığı açıklaması olmayan bir tebligatı haklı olarak iptal etmiş ve bu tebligata bağlı olarak yapılan işlemleri geçersiz kabul etmiştir⁵³⁵. Burada belirtmek istenen hukuka aykırı yapılan bir tebligatın yapıldığı konuya ilişkin sonrasındaki işlemleri geçersiz kılacağıdır. Geçersiz tebligat erken bir zamanda fark edilmeyebilir. Bu durumda idarenin zaman ve maddi kaybına sebep olduğu gibi kişilerin belki de haberi olsa haklı olduğu, iptal ettirebileceği işlemlerden ötürü psikolojik ve ekonomik durumuna olumsuz etki yapacaktır.

Kanuni temsilciye yapılacak ödeme emri ve bunu izleyen işlemlerin tebligatının doğru yapılması işlemlerin geçerliliği için gereklidir. Ancak yeterli değildir. Kanuni temsilcinin kamu borçların sorumluluğunun şartlarını oluşturan işlemler için gerekli tebligatlar var ise bunların da usulüne uygun yapılmış olması gerekir. Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğunun doğması için VUK için asıl mükellef anonim şirketin takip edilip kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin kesin olarak belirtilmesi, AATUHK açısından da tahsil edilemeyeceği ya kesin olarak belirtmeli ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olduğu yine kesin emarelerle belirtilmelidir. Bu durumun ortaya koyulması için asıl mükellef anonim şirkete gönderilen ödeme emri ile bunu takip eden işlemlerde tebligatın usulüne uygun yapılmış olması gerekir. Danıştay belirtilen duruma uygun şekilde asıl mükellefe ödeme emri tebligatı yapılmadığı için kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrini de iptal etmiştir⁵³⁶. Tebligat hükümlerine uyulması kanuni temsilcilerin sorumluluğunda büyük önem taşımaktadır.

Uygulamada hak sahibi olamayan yani hak ehliyeti kalmamış şirketlere vergi borcu tahakkuk ettirilip o zaman ki kanuni temsilcisine tebligat yapılmaktadır. Tebligatın hüküm ifade etmesi için karşı tarafın kişiliğinin devam etmesi gerekir.

⁵³⁵ Danıştay 9. D. 2012/6298 E. 2015/4833 K. 04.05.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2012-6298.htm&kw=kanuni+temsilci+tebligat+#fm>

⁵³⁶ Danıştay 3. D. 2015/4455 E. 2015/8436 K. 19.11.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2015-4455.htm&kw=kanuni+temsilci+tebligat+#fm>

Karşı tarafta hak ehliyetinin ve tebligata cevap verebilecek olayın anlam ve sonuçlarını algılayabilen yani fiil ehliyetine sahip bir kimsenin olması gerekir. Bu nedenle zaten bir kişinin hak ehliyeti olsa da fiil ehliyeti olmadığı durumda kendisine bir kanuni temsilci belirlenir ve kanuni temsilciye tebligat yapılır.

Tebliğat yapılan kişinin vergi borcunun doğduğu zamanda kanuni temsilci olması bu tebligatın geçerliliği için yeterli değildir. Aynı zamanda vergi borcu çıkarılması için o kişinin kişiliğinin devam etmesi ve kişilik haklarını kullanabiliyor olması gerekmektedir. Bir kimse ölmüşse, medeni haklarını kullanma ehliyeti kısıtlanmışsa veya bir tüzel kişilik son bulmuşsa bu durumda çıkarılan tebligat hüküm ifade etmemektedir⁵³⁷. Danıştay bu hususu “...*şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emrinin tebliği esnasında, hakkındaki hüküm kesinleşen ve medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan davacı adına yapılan tebligatın usule uygunluğundan söz edilemeyeceğinden, şirket hakkında kesinleşmediği anlaşılan amme alacağıının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı...*” şeklinde belirtmiştir.

B. Diğer Hususlar

1.Kanunların Zaman Bakımından Uygulanması

a) Genel Olarak

İhtiyaçların değişmesiyle birlikte kanuni düzenlemelerde değişikliğe gidilebilir. Kanun koyucu değişen yaşam koşullarına uygun görmemesi veya eski kanundaki aksaklıkların giderilmesi nedenleri ile eski kanunu veya kuralı değiştirme gereği duymaktadır. Yasalar kural olarak yürürlükte buldukları dönemde uygulanırlar⁵³⁸. Yürürlüğe giren bir yasada genel olarak eski düzenlemenin yeni kanunla mülga

⁵³⁷ Danıştay 3. Dairesi E. 2013/12727 K. 2014/2645 T. 4.6.2014

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2013-12727.htm&kw=4.6.2014#fm> ; aynı yönde Danıştay VDDGK E. 2013/377 K. 2014/200 T. 26.3.2014

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2013-377.htm&kw=T.+26.3.2014#fm>

⁵³⁸ Şeref Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Temel Kavramlar*, 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s. 69.

edileceği belirtilir⁵³⁹. Belirtmediği durumda aynı konuda genel kural zaman olarak sonra yürürlüğe girmiş olan kanunun uygulanmasıdır. Ancak söylenildiği gibi bu genel uygulamadır. Bu kuralın istisnaları bulunmaktadır⁵⁴⁰.

Kanunların zaman bakımından uygulanması kurallarına bakıldığında genel kural Resmi Gazetede yayınlanması ile yürürlüğe girmesidir⁵⁴¹. Kamu alacakları ile ilgili olarak da yürürlüğe girmesiyle alakalı genel kuralın kabul edildiği söylenebilir⁵⁴². Kamu alacaklarını ilgilendiren kanunlar Resmi Gazetede yayımlanma ile yürürlüğe girer. Kanun ile yürürlük tarihi belirlendiği durumda kanun söz konusu tarihte yürürlüğe girer.

b) Kamu Alacaklarında Kanunların Geriye Yürüyememesi

Kamu alacakları ile ilgili kanunlarda genel kural kanun yürürlüğe girdikten sonra gerçekleşen olaylara uygulanmasıdır⁵⁴³. Bu durumda vergi kanunları ancak kanun yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanacak ve yürürlükten önceki olaylara uygulanamayacaktır. Bu durum kanunlarda genel kabul olan geriye yürümezlik ilkesi gereğidir.

Kanunların geçmişe yürümemesi bir kanun zamanında doğan hukuki bir işleme sebep olan durumun o anki kanunlara tabi olması ve yeni getirilen kanundan etkilenmemesini sağlar. Kanunların geçmişe yürümemesi kanun koyucunun keyfi davranmasına engel olur ve kişilerin hukuki güvenliğini korur⁵⁴⁴. Hukuki güvenlik hukuk devletinde sağlanması gereken temel ilkelerden biridir. Bu nedenle geriye yürümenin engellenmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Öyleyse esasa ilişkin değişiklik getiren bir hukuk kuralının geçmişe yürütülmemesi gerekir. Hele de

⁵³⁹ Güriz, a.g.e. s. 153.

⁵⁴⁰ Gözübüyük

⁵⁴¹ Güriz, a.g.e. s. 152; G. Akipek/ Akıntürk/Ateş Kahraman, a.g.e. s. 95-95.

⁵⁴² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 5. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2014, s. 48.

⁵⁴³ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 48.

⁵⁴⁴ Karakoç, *Vergi Ceza...* s. 86.

Anayasamızda dahi öneminden dolayı düzenlenmiş bulunan vergiler ve diğer kamu alacakları açısından bu duruma azami dikkat gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda Anayasa Mahkemesince iki farklı geriye yürüme kabul edilmiştir⁵⁴⁵. Anayasa Mahkemesince vergi kanunlarında kabul edilen geriye yürüme ikiye ayrılmış ve bunlardan hangisine girdiğine göre geçerlilikleri belirlenmiştir. Bunlar gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürümedir. Gerçek geriye yürüme sonradan yürürlüğe giren kanunun geçmişte başlamış ve bitmiş bir olaya uygulanmasıdır. Görünüşte geriye yürüme ise geçmişte başlamış ancak halen sonlanmamış olaya yeni yürürlüğe giren kanunun uygulanmasıdır. Anayasa Mahkemesi gerçek yürümeyi hukuka aykırı bulmuş fakat görünüşte geriye yürümeyi hukuka uygun kabul etmiştir.

AATUHK’da değişiklikler yapan 5766 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde “*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*” hükmü yer almaktadır.

AATUHK’un mükerrer 35. maddesine getirilen hükümlerin henüz tahsil edilmemiş kamu alacaklarına da uygulanacağına ilişkin geçici 1. maddesi iptal istemiyle Anayasa Mahkemesinin önüne gelmiş ve Anayasa Mahkemesi’nce Anayasa’ya aykırı bulunarak 14.05.2011 tarihli 27943 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğü durdurulmuş, 15.10.2011 tarihli 28085 sayılı Resmi Gazete ile madde iptal edilmiştir.

İptal kararında yer alan gerekçe şu şekildedir: “*...İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun’la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmek suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın*

⁵⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, 2001/392 E. 2003/60 K. 04.06.2003 T. Resmi Gazete Tarih: 18.12.2003, Sayı: 25320.

gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlilik sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir.

Kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin faaliyetlerini ve konumlarını o tarihte yürürlükte olan kurallara göre sahip oldukları ve üstlendikleri sorumluluk çerçevesinde belirlemeleri doğaldır. Bu şahıslardan sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konumlarını belirlemeleri ve ticari faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşı bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülmeven sorumluluklar ile yükümlü tutulmaları, diğer bir anlatımla geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılması bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeler ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmaz.

5766 sayılı Kanun'da esas olarak bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanunun geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanması hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte ve Anayasada yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.”

Anayasa Mahkemesi kişilerin hukuki güvenliğini etkilen bu hükmü haklı olarak iptal etmiştir.

Danıştay VDDGK da verdiği bir kararda yukarıda bahsedilen Anayasa Mahkemesi kararına atıf yapmış ve yeni sorumluluk ve kriterler getiren düzenlemelerin yürürlüğünden önceki işlemlere uygulanmasının hukuka aykırı olacağını karara bağlamıştır. Danıştay'a göre; "... anayasa mahkemesince 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesi ve 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile değişik hali, 5766 sayılı Kanun'un yürürlük maddesi olan 27. ve geçici 1. maddelerine değindikten sonra, 5766 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin yürürlüğünün durdurulmasına ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin kararı 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiği görüldüğünden, 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yapılan ve vergi borcundan sorumlu tutulan şahıslar hakkında önceden var olmayan bir takım yeni sorumluluk yolları ve kriterleri getiren değişikliklerin, artık henüz tahsil edilmeyen amme alacakları için de geriye yürütülerek söz konusu alacakların tahsiline ilişkin olarak yapılacak işlemlere uygulanma imkanı bulunmadığından, uyuşmazlığın, davacının sorumlu tutulduğu kamu alacağının ait olduğu dönemlerde yürürlükte bulunan 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca çözümlenmesi gerektiği..."⁵⁴⁶. Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi kararına atıf yapılarak yeni düzenlemenin eski uyuşmazlıklara uygulanamayacağına karar verilmiştir.

Danıştay kararlarında geriye yürümeyle alakalı bu kuralları haklı olarak uygulamış ve sonra yürürlüğe giren kanunun geriye yürümemesi ilkesi gereği sonlanmış kamu alacakları açısından uygulanmaması gereğini kararlarında belirtmiştir. Danıştay VDDGK'nın bu konuda 2014'de verdiği bir kararda⁵⁴⁷ tasfiyesi tamamlanmış şirket borçlarından dolayı KVK'nın 17. maddesine 2009'da getirilen bir hükmün tamamlanmış işlemlere uygulanamayacağına karar vermiştir. Olayda 2009'da yürürlüğe giren kanuni düzenlemenin 07.10.2008 tarihinde düzenlenen

⁵⁴⁶ Danıştay VDDGK, 2014/144 E. 2014/307 K. 30.04.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-144.htm&kw=kanuni+temsilci+sorumlu#fm>

⁵⁴⁷ Danıştay VDDGK, 2014/523 E. 2014/823 K. 01.10.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2013-377.htm&kw=kanuni+temsilci+sorumlu#fm>

inceleme raporuna dayanılarak davacı şirket adına vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edilmesine uygulanamayacağı hükmüne ulaşılmıştır. Danıştay'ın bu konuda verilmiş birçok aynı doğrultuda kararı bulunmaktadır⁵⁴⁸.

Yargıtay'ın bir kararında⁵⁴⁹ Yargıtay hukuk genel kurulunun kararlarına⁵⁵⁰ atıf yapılmış ve yeni yasaların yürürlüğe girdiği tarihte görülen tüm uyuşmazlıklara uygulanacağına vurgu yapılmıştır. Bu atıfla birlikte 5198 sayılı yasa değişikliği görülmekte olan bir davaya uygulanmış ve prim alacağının tahsili için davalının yaşlılık aylığına haciz uygulanmıştır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun kararında ilgili kısım şu şekildedir: *Kural olarak her olay meydana geldiği tarihte yürürlükte olan hükümlere tabidir. Ancak kamu düzeniyle ilgili olan veya metninde geriye yürütüleceği belirtilen yasalar bunun istisnasını oluştururlar. "22.05.1964 gün Esas 2006126 Karar 9 sayılı İçtihadı Birleştirme Ön Kurul Kararı" bu tür yeni yasaların yürürlüğe girmeleri ile görülmekte olan tüm uyuşmazlıklara uygulanması gerekir. Bu gibi durumlarda kanunların geriye yürütülmesi değil zaman içerisinde ani etkisi söz konusu olmaktadır. Nitekim 07.12.1964 gün ve 1964/6 E., 1964/5 K. sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı ile Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 09.03.1988 gün ve 1987/2860-1988/232 sayılı kararında da bu görüşlere yer verilmiştir. Kurumun prim alacakları amme alacağı niteliğinde olup prim alacakları yönünden yapılan yasal*

⁵⁴⁸ Danıştay VDDGK, 2013/377 E. 2014/200 K. 26.03.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2013-377.htm&kw=kanuni+temsilci+sorumlu#fm> ; Danıştay 3. Dairesi, 2012/1761 E. 2015/3576 K. 25.05.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2012-1761.htm&kw=`2012/1761`#fm> ; Danıştay 9. Dairesi, 2013/11310 E. 2013/12989 K. 26.12.2013 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2013-11310.htm&kw=`2013/12989`#fm>

⁵⁴⁹ Yargıtay 21. H. D. 2008/467 E. 2009/3403 K. T. 09.03.2009

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=21hd-2008-4647.htm&kw=+`2009/3403`#fm>

⁵⁵⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, t. 09.03.1988, 1987/2-860 E. 1988/232 K. ve Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı, t. 07.12. 1964, 1962/6 E. 1964/5 K. Bu kararların atıf yaptığı kararlar: Yargıtay HGK 2007/3-121 E. 2007/128 K. 14.03.2007 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=hgk-2007-3-121.htm&kw=E.+`1988/232`#fm> ; Yargıtay İBGK, 1964/3 E. 1964/5 K. 07.12.1964 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=ibgk-1964-3.htm&kw=1964#fm>

düzenlemelerin kamu düzeniyle ilgili olduğu açıktır. Hal böyle olunca 506 Sayılı Kanunun 121. maddesinde 5198 Sayılı Yasa ile yapılan değişikliğin görülmekte olan davalarda ve giderek dava konusu uyuşmazlıkta da uygulanması gerektiği kuşkusuzdur.” Bu karar ile prim borçları için yapılan hacizde geriye yürüme kamu düzeninden kabul edilmiş ve bu düşünceye dayanılarak kamu alacaklarıyla alakalı olarak getirilen yeni düzenleme daha önceki olaya uygulanmıştır.

Görüldüğü gibi Yargıtay’ca kamu düzeniyle alakalı bir durum söz konusu olduğunda kanunların görülmekte olan davalara da uygulanmasının hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki haciz işlemi esasa ilişkin hukuk kuralı değil usule ilişkin hukuk kuralıdır. Muhakeme hukukuna göre usul kuralları yürürlüğe girdiği ve bundan sonraki tarihlerdeki uyuşmazlıklara uygulanabilir⁵⁵¹.

3.Şirketin Unvanının Değişmesi ve Tasfiyesi Tamamlanmış Şirketin Durumu

a) Şirketin Unvanının Değişmesi

Bilindiği gibi her şirket tüzel kişiliğinin doğması için bir unvana sahip olması gerekir. Şirket kabul ettiği ticaret unvanını ticaret siciline kaydettirmek zorundadır. Şirket kurulduktan sonra yapılan her türlü değişiklik TTK’nın 33. maddesine göre ticaret siciline tescil ettirilmek zorundadır. Buradan anlaşıldığı üzere şirket karar almak suretiyle ticaret unvanını da değiştirebilmektedir. Ancak bu değişiklik ticaret siciline kayıt ettirilmek zorundadır⁵⁵².

Şirket anasözleşmesi ve diğer konularda yapılan her türlü değişikliğin ticaret siciline tescil edilecek olması unvan değişikliğinden önceki şirketin halen aynı şirket olduğu ve bu şirketin tüzel kişiliğini kaybetmediğini göstermektedir. Aynı tüzel kişilik içinde yapılan değişiklik şirketin farklı bir yapıya bürünmesini sağlayabilir.

⁵⁵¹ Hakan Pekcanitez/Oğuz Atalay/Muahmmet Özekeş, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 54.

⁵⁵² Şirketin unvanına ilişkin açıklamalar çalışmamızın 1. Bölüm “ Genel Olarak Anonim Şirket” başlığında yapılmıştır.

Ancak değişiklik öncesi hak ve borçları kaybetmemektedir. Bu bağlamda daha önceki alacaklarını kaybetmediği gibi borçlarından sorumluluğu da devam edecektir.

Danıştay da bir kararında geçen “...*Vergi Mahkemesi, dava konusu vergi ve cezaların ünvan değişikliğinden önceki dönemde temsile yetkili kişilerden istenmesi gerekirken, davacı şirketten istenmesinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiş ise de; dosyadaki belgelerden davacı şirketin tüzel kişiliğinin sona ermediği, sadece ortaklık yapısının ve ticaret ünvanının değiştirdiği görülmüştür. Kanunen tüzel kişiliği sona ermeyen, başka bir ünvanla ticari faaliyetine devam eden davacı şirketin, ortaklık yapısının ve ünvanın değiştirdiği tarihten itibaren bundan önceki dönemlere ilişkin olarak vergisel yükümlülüğünün ortadan kalktığı kabulü, yukarıda belirtilen yasal düzenleme karşısında mümkün değildir...*” şeklindeki açıklamayla aynı hususu belirtmiştir⁵⁵³.

Bir şirket ünvan değişikliğine gittiğinde ünvan değişmeden önceki borçlarından sorumluluğu açısından özel hukuka ilişkin bir değerlendirme yapılacak olursa özellikle sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde de ele alınabilir. Şirketin ünvanını değiştirmesi karşısında yeni doğan şirkete sebepsiz zenginleşme hükümlerinin uygulanmaması durumunda yeni unvana sahip kişilik borçları oranında zenginleşecektir. Ayrıca bu durumun kabul edilmesi kötüye kullanımları da beraberinde getirecektir.

Faaliyeti devam eden şirket kamu alacaklarından ötürü ünvan değişikliğine gittiği durumda da sorumluluğu devam edecektir. Şirketin ünvanını değiştirmesi söz konusu şirketi hukuk âleminde silmemekte aksine hak ve borçları devam etmektedir. Bu durumda şirketin tüzel kişiliğinin son bulduğu gerekçesiyle şirket eski kanuni temsilcileri için ödenmeyen kamu alacaklarından ötürü KVK'nın 17. maddesinin 9. fıkrası hasebiyle takip yapılamayacaktır. Şirketin ünvan değişikliğine gitmesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu doğurmadığından ödenmeyen kamu alacakları şirketten talep ve tahsil dilediğidir.

⁵⁵³ Danıştay 4. Dairesi, 2007/1698 E. 2009/2971 K. 27.05.2009 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-2007-1698.htm&kw=`2007/1698`#fm>

b) Tasfiyesi Tamamlanmış şirket

Şirketler sona erme döneminde tasfiye aşamasına girer. Bu aşamada önce şirketin borçları ödenir daha sonra kalan miktar pay sahiplerine dağıtılır ve tasfiye dönemi sona eren şirket ticaret sicilinden kaydı silinerek tüzel kişiliğini kaybeder. Ancak daha sonra vergi dairesince tüzel kişiliğin devam ettiği süreçte şirketin vergi doğuran olaya sebebiyet verdiği ve bu nedenle tüzel kişiliği sonlanmış olsa bile vergiyi doğuran olay gerçekleştirdiği için vergi dairesince kamu alacağının tahsil edilmesi talebi oluşabilir.

Vergi dairesinin sonradan fark ettiği kamu alacağını tahsil amacı olsa da şirketin tüzel kişiliği devam ettiği süre içinde tahakkuk ettirilemediği için şirketten bu kamu alacaklarının tahsil edilmesi hukuken mümkün olmamaktadır. Söz konusu durum bir kamu borcunun tahakkuk ettirilebilmesi için ortada bir mükellefin bulunması gereğinden doğmaktadır. Tüzel kişiliği sonlanmış bir şirket hak ve borçlara sahip olamayacağından kendisini mükellef kabul etmek ve bunun sonucunda vergi tahakkuk ettirmek olanaksız olmaktadır⁵⁵⁴.

Her ne kadar şirket tüzel kişiliğini kaybedince geçmişe yönelik vergi tahakkuk ettirilemese de kamu tüzel kişisi doğmuş olan vergi borcunu tahsil etmek ister. Bilindiği gibi kamu kesimi kamu alacağını doğuran olay gerçekleştikten sonra bu alacağın doğum sebebi ne olursa olsun tahsil etmek istemektedir. Bu yüzdendir ki devletin yasakladığı örneğin kumar oynatılması gibi durumlarda bile VUK'un 9. maddesine göre elde edilen gelirin vergilendirileceğini hüküm altına almıştır. Bu nedenle kanun koyucu tüzel kişiliği sonlanmış olsa bile kamu alacağının doğumuna sebep olan olayın gerçekleşmiş olması durumunda doğan kamu alacağını tahsil edebilmek için bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir.

2009'da KVK'nın 17. maddesine eklenen 9. fıkra ile tasfiye tamamlanmış ve tüzel kişiliğini kaybetmiş şirketin daha sonra haberdar olunan vergi doğuran sebep dolayısıyla vergilendirme yapabilmesi adına bir hüküm getirilmiştir. KVK'nın 17.

⁵⁵⁴ Danıştay 9. dairesi, 2010/10149 E. 2013/4858 K. 20.05.2013 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2010-10149.htm&kw=20.5.2013#fm>

maddesinin 9. fıkrası şu şekildedir: “...tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

Tüzel kişilik son bulduktan sonra şirkete vergi tahakkuk ettirilmemesi ve ceza kesilememesi tüzel kişiliğe tasfiye sonrasında hak ve borçlandırıcı işlem yapılamayacağından dolayıdır⁵⁵⁵. Bu durum daha önceden kesilmiş veya tahakkuk ettirilmiş kamu borçları için geçerli değildir. Çünkü daha önceden kesilen borçlar açısından tüzel kişilik devam ettiği zaman da borçlandırıcı işlem yapılmıştır. Bu durumda bu borçların kanuni temsilciden istenebilmesi için ortada tüzel kişiliği sonlanmış bir şirket bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde tahakkuk ettirilen vergiler veya kesilen cezalar kanuni temsilciden değil şirketin kendisinden istenmelidir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki 17. maddeye 03.07.2009 tarihinde eklenen 9. fıkra tasfiyesi tamamlanmış şirketin kanuni temsilcilerine yapılacak bu tarihten sonra doğan verginin doğumuna sebep olan olaylar açısından uygulanacaktır. Bu tarihten önce doğan vergiler açısından uygulanamayacaktır. Kanunların geriye yürümemesi ilkesi gereği daha önceden gerçekleşen vergiyi doğuran olay sonradan fark edilse de vergiyi doğuran olay 2009 ve öncesine ait ise vergilendirme yapılması kanunların geriye yürümemesi ilkesi gereği söz konusu olmayacaktır⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Danıştay 9. Dairesi, 2013/11310 E. 2013/12989 K. 26.12.2013 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-2013-11310.htm&kw=26.12.2013#fm>

⁵⁵⁶ Danıştay VDDGK, 2014/523 E. 2014/823 K. 01.10.2014 T.

4.Zamanaşımı

a) Genel Olarak

Zamanaşımı alacaklının alacak hakkını bir süre kullanmaması sebebiyle devletin icra organlarını kullanarak isteyebilmesini önleyen bir hukuki müessesedir⁵⁵⁷. Zamanaşımı, belli bir sürenin dolmasıyla alacak hakkının dava edilebilirliğini engellemektedir⁵⁵⁸. Hak düşümü ile aynı denklikte hüküm ifade eder⁵⁵⁹. Alacak hakkının zamanaşımı süresince kullanılmaması bu sürenin sonunda hukuki anlamda haklara tanınan devlet eliyle zora dayanarak talebini engeller.

Kanuni düzenlemelerde zamanaşımının süresi konunun niteliği ve ülkenin hukuki düzeni açısından önem derecesine göre belirlenir.⁵⁶⁰ Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri açısından yapılan zamanaşımı düzenlemeleri genel itibariyle alacaklılara dava açmalarını sağlayacak yeterli süreyi sağlamakla yönetim kurulu üzerinde baskı oluşturarak görevlerini yaparken kendilerini uzun süre huzursuz hissetmelerini engellemek arasında denge sağlanmaya çalışılarak düzenlenmesi öngörülmüştür.⁵⁶¹

Kanuni temsilcilerin kamu alacağı açısından belirlenen zamanaşımına gelmeden önce belirtilmesi gereken öncelikle kanuni temsilcinin sorumluluğu ferî sorumluluk olduğundan asıl mükellef anonim şirket açısından geçerli olan

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2014-523.htm&kw=kanuni+temsilci+%C3%B6nce+%C5%9Firket#fm> ; Aynı yönde Danıştay 3. Dairesi, 2012/1761 E. 2014/3576 K. 25.05.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2012-1761.htm&kw=E.+`2015/3576`#fm> ;

Aynı yönde Danıştay 7. Dairesi, 2012/7412E. 2014/2572 K. 12.05.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=7d-2011-7412.htm&kw=`2014/2572`#fm>

⁵⁵⁷ Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *AÜHFD*, 60(2), Ankara 2011, (309-339) s. 310.

⁵⁵⁸ Saban, a.g.e. s. 182.

⁵⁵⁹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 146.

⁵⁶⁰ Ersin Çamoğlu, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davalarında Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 233, Mayıs 2012, s. 225.

⁵⁶¹ Çamoğlu, Yeni TTK’da... s. 225.

zamanaşımının geçip geçmediğidir⁵⁶². Eğer asıl sorumlu açısından getirilmiş zamanaşımı süresi geçmişse kanuni temsilcinin sorumluluğu asıl mükellefin sorumluluk durumuna bağımlı olduğundan dolayısıyla kanuni temsilci açısından da zamanaşımı geçerli olacak ve bu borçlar *eksik borç*⁵⁶³ niteliği alacaktır. Ancak kanuni temsilci kendi isteğiyle ödeme yaparsa bunu vergi dairesi kabul etmek durumundadır⁵⁶⁴.

b) Tahakkuk Zamanaşımının Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğuna Etkisi

Kamu alacaklarında zamanaşımı hükümlerine bakıldığında birkaç tür zamanaşımı düzenlemesi olduğu görülür. Bunlardan biri VUK'da geçen tahakkuk zamanaşımı ve diğeri AATUHK'da düzenlenen tahsil zamanaşımıdır. Tahakkuk zamanaşımı⁵⁶⁵ doktrinde tebliğ zamanaşımı⁵⁶⁶ veya tarh zamanaşımı⁵⁶⁷ olarak da adlandırılmaktadır. Kanunda ise tarh zamanaşımı olarak geçmektedir.

Tahakkuk zamanaşımı kamu alacağını doğuran olayın vuku bulması ile başlamaktadır. Kamu alacağının doğumundan itibaren beş yıl içinde tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi alacağı zamanaşımına uğrar. Beş yıla kadar tahakkuk ettirilmemiş alacaklar kamu alacağı niteliği kazanmamış kabul edilmektedir⁵⁶⁸.

Tahakkuk zamanaşımı açısından zamanaşımını kesen nedenler düzenlenmemiş yalnızca zamanaşımını durduran nedenler düzenlenmiştir. Bunlardan ilki verginin kesileceği matrahın belirlenmesi için takdir komisyonuna başvurulmasıdır. Bu durum için daha önceleri belli bir süre sınırı belirlenmemiştir. Ancak bu durum

⁵⁶² Pulaşlı, Şirketler... s. 2055.

⁵⁶³ Eksik borçlar için ayrıntılı bilgi için bkz. Eren/Aydın, a.g.e. s. 42; Eren, a.g.e. s. 88 vd. ; Kılıçoğlu, a.g.e. s. 31 vd.

⁵⁶⁴ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı", *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Sayı: 19-20, 2006, (38-48), s. 40.

⁵⁶⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 133.

⁵⁶⁶ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e. s. 198.

⁵⁶⁷ Nas, a.g.m. s. 310 ve devamı.

⁵⁶⁸ Mutluer/Dayanç, a.g.e. 65.

zamanaşımının öngörülme nedeni olan borçlunun uzun süre tahsilat psikolojisi yaşamaması ve alacaklının alacağın tahsilini sürüncemede bırakmaması durumlarına aykırı olduğundan Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir⁵⁶⁹. Kanun koyucu bundan sonra bir süre öngörmüştür. Buna göre takdir komisyonuna giden matrah tespiti için bir yıldan sonra zamanaşımı süresi kaldığı yerden başlamaktadır.

Tahakkuk zamanaşımı açısından mücbir sebepler de durdurucu etki yapar. Buna göre VUK'da düzenlenmiş bir mücbir sebebin varlığı halinde tahakkuk zaman aşımı durur. Mücbir sebep hali kalktığı andan itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Yukarıda belirtildiği üzere kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumlu tutulması için asıl alacaklının takip edilmiş olması gerekir. Bu durumda daha önceden tahakkuk zamanaşımı iddiası ile itiraz edilmeyip kesinleşen bir alacak bulunmaktadır. Bu durumda asıl mükellefin tahakkuk zamanaşımı iddiası yapmaması kanuni temsilciyi etkileyecek midir? Normal koşullarda tarh ve tahakkuk aşamasında itiraz edilmeden kesinleşen alacaklar için tahsil aşamasının bir işlemi olan ödeme emri sebebiyle tarh ve tahakkuka ilişkin hukuka aykırılıklara itiraz edilememektedir⁵⁷⁰. Ancak bu durum Danıştay tarafından kanuni temsilciler açısından farklı değerlendirilmiştir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun verdiği bir karar ile gönderilen ödeme emrine karşı dava açıldığında tahakkuk zamanaşımının varlığı iddiası AATUHK'un 58. maddesine göre kamu alacağının dava edilme sebeplerinden biri olan "böyle bir borcun olmadığı" iddiasının içinde kabul edilmiştir. Kararda ilgili husus "*...Bu sebeple ortada tahsil edilebilir bir vergi borcu kalmayınca tahakkuk zamanaşımı meselesi 6183 sayılı kanunun 58 inci maddesindeki itiraz sebeplerinden biri olan "Böyle bir borcu olmadığı" kapsamına girer ve yargı mercilerinde bu safhada da incelenebilir ve ödeme emrinin iptalini gerektirir bir sebep olarak kabul edilebilir. Aksi tarzda bir düşünce tarzı zamanaşımının mükellef müracaatına*

⁵⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, 2006/124 E. 2009/146 K. 15.10.2009 T. sayılı kararı, R.G. 27456 S. 08.01.2010 T.

⁵⁷⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 163, Gerçek, a.g.e. s. 217.

*bakılmaksızın hüküm ifade edeceği tarzındaki Vergi Usul Kanununun 113/2 maddesinde yazılı hükmün anlamını kaybetmesine müncer olur ki böyle bir sonuç kanun yazının amacına da ters düşer...*⁵⁷¹ şeklinde açıklanmıştır. Tahakkuk zamanaşımının geçmiş olmasının vergi alacağının doğmasını engellediği belirtilmişti. Doğmamış bir alacak konumunda olan vergi alacağı için AATUHK'un 58. maddesindeki itirazlardan olan "böyle bir borcun olmadığı" itirazı şeklinde yapılabilmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumluluğu her ne kadar tahsil aşamasından sonra ortaya çıkıyor olsa da tarh zamanaşımı bu süreçte de iddia edilebilecektir.

Tahakkuk zamanaşımı VUK'da düzenlenmiştir. Bu durumda VUK'un kapsadığı kamu alacaklarına her durumda uygulanacaktır. Bilindiği gibi VUK'un kapsadığı kamu alacakları haricinde AATUHK'un kapsamına giren birçok kamu alacağı vardır. Bu kamu alacakları açısından tahakkuk zamanaşımının olmasını belirlemek kanun koyucuya ait bir yetkidir. VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları için eğer kanunlarında tahakkuk zamanaşımına uğrayacağı düzenleniyorsa bu durumda bu kamu alacakları için de tahakkuk zamanaşımının geçmiş olduğu iddiası dava konusu yapılan kamu alacağının ödenip ödenmemesi açısından göz önünde bulundurulacaktır⁵⁷². Kendi kanununda tahakkuk zamanaşımı düzenlenmeyen bir kamu alacağı için tahakkuk zamanaşımı uygulanamayacaktır. Bu açıdan tahsil zamanı gelip de asıl mükelleften alınamayan kamu alacağı kanuni temsilciden tahsil için ödeme emri gönderildiğinde eğer kamu alacağı tahakkuk zamanaşımına uğramışsa bu ödeme emri iptal edilir.

⁵⁷¹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 1986/3 E. 1987/1 K. 31.08.2010 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=dibgk-1986-3.htm&kw=`1986/3`+zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1+#fm>

⁵⁷² Danıştay 13. D. 2010/1008 E. 2016/3800 K. 21.11.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-2010-1008.htm&kw=zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1+kanuni+temsilci#fm>

c) Tahsil Zaman Aşımının Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğuna Etkisi

Tahsil zamanaşımı AATUHK'un 102. maddesinde düzenlenmiştir. Kamu alacağının ödenmesi gereken sürenin yani bu alacağın vadesinin dolmasını izleyen yıldan itibaren beş yılın geçmesiyle kamu alacağı tahsil zamanaşımına uğramaktadır. Tarh zamanaşımı her kamu alacağı için geçerli değilken tahsil zamanaşımı kamu alacağı statüsünde olan tüm alacaklar için geçerlidir⁵⁷³.

Korunan değer alacaklının borcunu sürekli sürüncemede tutmasını önlemek olduğundan ve alacaklının alacağını almak yönünde harekete geçmesini sağlamak amaçlandığından alacaklının alacağını almak yönündeki hareketleri zamanaşımını durdurmakta veya kesmektedir. Zamanaşımını durduran veya kesen nedenler her zamanaşımı için kendi içinde düzenlenmiştir. Hemen hemen birbirine yakın olsa da bazı değişiklikler göstermektedir.

Tahsil zamanaşımı açısından hem zaman aşımını kesen durumlar hem durduran durumlar düzenlenmiştir. Zamanaşımının durması daha çok o an için tahsil olanağının olmaması nedeniyle zamanaşımının işlemesine engel olur⁵⁷⁴. Zamanaşımını durduran durum ortadan kalktıktan sonra zaman aşımı kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Zamanaşımının durma nedenleri; vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması, vergi yükümlüsünün iflas etmesi, tereke tasfiyesi dolayısıyla vergi yükümlüsü hakkında takip yapılamaması durumlarıdır.

Tahsil zamanaşımını kesen nedenler işlemiş olan zamanaşımı süresini sıfırlar ve zamanaşımı süresi baştan işlemeye başlar⁵⁷⁵. Tahsil zamanaşımını kesen nedenler AATUHK'un 103. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ödeme alınması, haciz uygulanması, takip işlemleri yapılması, ödeme emri gönderilmesi, mal bildirimi

⁵⁷³ Mutluer/Dayanç, a.g.e. s. 311.

⁵⁷⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 139.

⁵⁷⁵ Danıştay 11. D. 1999/5082 E. 2000/2214 K. 22.05.2000 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11d-1999-5082.htm&kw=`1986/3`+zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1+#fm>

yapılması gibi maddede sayılan durumlarda zamanaşımı kesilir. Bu şekilde zamanaşımına uğramış alacak devlet eliyle, zorlayıcı organlarla tahsil edilemez.

Kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ferî bir borçtur. Bu nedenle kanuni temsilciler asıl borçlunun kullanabilecekleri itirazları sorumluluktan kurtulmak adına kullanabilirler⁵⁷⁶. Bu açıdan kanuni temsilci borcun hiç doğmadığını iddia edebileceği gibi tahsiline engel bir durum olduğunda da borca itiraz edebilir⁵⁷⁷. Bir kamu alacağı açısından getirilmiş zamanaşımı süresinin geçmesi ferî borçluluk gereği kanuni temsilcinin bu kamu alacağına yönelik sorumluluğunu ortadan kaldırır⁵⁷⁸. Bu durumda tahsil için öngörülen zamanaşımı süresi geçtiğinde kanuni temsilcinin ödeme zorunluluğu söz konusu olmayacaktır.

Hukuka aykırı olan işlemler hukuk âleminde geçerli sayılmaz. Buna bağlı olarak bir işlemin geçerliliğine bağlı hukuki sonuçların oluşmasına engel olur. Gönderilen ödeme emri tahsil zamanaşımını kesen nedenlerden biridir. Ancak bu ödeme emri hukuki geçerliliğe sahip değilse veya usulüne uygun tebliğ edilmediyse kendisine bağlı olan zamanaşımının kesilmesini sağlayamayacaktır⁵⁷⁹. Hukuka aykırı bir ödeme emri zamanaşımını kesmemektedir. Yeni bir ödeme emri gönderilene kadar zamanaşımı süresi dolmuşsa bu durumda yeni ödeme emri de zamanaşımı geçtiği için iptal edilmektedir.

d) Kesilen Cezalar Açısından Zamanaşımı

Tarih ve tahsil zamanaşımı haricinde bir de cezalar için öngörölmüş zamanaşımı süreleri vardır. Bu sürelere örnek olarak VUK'da düzenlenen vergi cezasının tahakkuk zamanaşımı gösterilebilir. Cezaların kamu alacağı olarak kabul edilebilmesi için bu zamanaşımı sürelerini geçmeden cezanın tahakkuk ettirilmiş

⁵⁷⁶ Vergiyi doğuran olay, ferî vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmediği hakkında bkz. Gerçek, a.g.m. s, 161.

⁵⁷⁷ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 164.

⁵⁷⁸ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 166.

⁵⁷⁹ Danıştay VDDGK 2016/368 E. 2016/402 K. 13.04.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=vddgk-2016-368.htm&kw=zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1+kanuni+temsilci#fm>

olması gerekir⁵⁸⁰. Söz konusu zamanaşımı sürelerinin getirilmesi gecikmiş cezanın işlevini yerine getirmeyeceği düşüncesidir⁵⁸¹.

Cezalar açısından tahakkuk zamanaşımı süreleri her cezaya göre farklı düzenlenmiştir. Buna göre vergi ziyayı cezasında, vergi cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl; özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğü takip eden yıldan itibaren beş yıl; genel usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren iki yıl içinde kesilmeyen cezalar tahakkuk zamanaşımına uğrar. Ancak takdir komisyonuna başvurulduğu durumda ceza tahakkuk zamanaşımı durur.

Vergi cezalarına yönelik zamanaşımı vergi asıllarına yönelik tahsil zamanaşımı ile aynı şekilde düzenlenmiştir⁵⁸². AATUHK'un 102. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi asıllarında olduğu gibi vergi cezaları da vadesinden sonraki takvim yılından itibaren beş yıl içinde tahsil zamanaşımına uğrar. Ayrıca AATUHK'un 104. maddesine göre tahsil zamanaşımını kesen durumlar ceza tahsil zamanaşımını da kesmektedir.

Ceza zamanaşımını kesen nedenler ceza zamanaşımının düzenlendiği madde olan VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ceza ihbarnamesinin ilgiliye tebliği ile zamanaşımı kesilir. Bunun haricinde 374. maddede 114. maddeye yapılan atıfla takdir komisyonuna matrah belirlemek için başvurulması durumunda zamanaşımı duracaktır. Ancak mücbir sebep konusunda bir atıf bulunmadığından bu durumda mücbir sebep dolayısıyla vergi cezası için belirlenen zamanaşımı durmayacaktır⁵⁸³.

⁵⁸⁰ Karakoç, Vergi Ceza... s. 257.

⁵⁸¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 219.

⁵⁸² Karakoç, Vergi Ceza... s. 259.

⁵⁸³ Danıştay 3. D. 1987/670 E. 1987/1843 K. 16.09.1987 T. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-1987-670.htm&kw=`1987/670`+m%C3%BCcbir+sebep#fm>

e) SSGSSK Açısından Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı AATUHK’da 5 yıl olarak düzenlenmiştir. Ancak SSK⁵⁸⁴, de değişiklik yapan 06.07.2004 tarihli ve 5198 sayılı Kanun ile AATUHK’un 102. maddesinde düzenlenen tahsil zamanaşımının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda SSK’da geçen ve kamu alacağı sayılan prim alacakları açısından AATUHK’da öngörülen tahsil zamanaşımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak 102. maddenin uygulanmayacağı düzenlemesi 06.07.2004 tarihinde kabul edildiğinden bu tarihten önce doğmuş alacaklara AATUHK uygulanacaktır. Bu tarihten sonraki alacaklara ise Borçlar Kanunu’nda geçen genel hükümlere göre 10 yıllık zamanaşımı düzenlemesi uygulanacaktır⁵⁸⁵.

01.10.2008 tarihinde SSK yürürlükten kalkmış ve yerine SSGSSK kabul edilmiştir. SSGSSK’nın 93. maddesinde AATUHK’a göre takip ve tahsil edilecek alacaklar için bir zamanaşımı hükmü getirmiştir. Buna göre; “*Kurumun prim ve diğer alacakları ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıllık zamanaşımına tâbidir.*” SSGSSK ile prim diğer kurum alacaklarının AATUHK’a göre takip edileceği belirtilmiş olsa da Kanun’un 102. maddesinde geçen tahsil zamanaşımının uygulanmayacağı belirtilmiş ve 93. maddesinde prim ve diğer kurum alacakları için özel bir tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir.

5.Mirasçılarının durumu

Türk Medeni Kanunu’nun 599. maddesine göre ölüm ile ölenin alacak ve borçlarıyla birlikte tüm malvarlığı mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Ölenin bütün hakları mirasçılara ait olacak, borçlardan ötürü ise mirasçılar sorumlu olacaktır⁵⁸⁶. Vergi borcu olan kişinin ölümü ile mirası reddetmemiş mirasçılarını vergi

⁵⁸⁴ 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren SSGSSK’nın ilga ettiği önceki kanun.

⁵⁸⁵ Serkan Odaman, “Sigorta Prim Alacaklarında Zamanaşımı”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Sayı: 20, Yıl: 2010, (141-145), s. 142.

⁵⁸⁶ Ali Naim İnan/Şeref Ertaş/Hakan Albaş, *Miras Hukuku*, 7. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara 2008, s. 72.

sorumlusu konumuna geçer⁵⁸⁷. Ölümle birlikte mirasçı şahsen vergi borçlusu sıfatını alır ve vergi cezaları hariç mükellefmiş gibi vergi borcunun tarafı olur⁵⁸⁸.

AATUHK'a göre de durum aynıdır. Söz konusu Kanun'un 7. maddesine göre borçlunun ölümü durumunda mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği ve borçlunun ölümünden önce başlanılmış işlemlere devam edileceği belirtilmiştir. Ölüm halinde tüm işlemler devam edecek olsa da AATUHK'un 50. maddesi gereğince ölüm ile ölüm günü dâhil üç gün takip işlemlerine ara verilecektir.

Aynı şekilde VUK'da da ölenin borçları ile alakalı hükümler bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar⁵⁸⁹na geçer. Vergi borçları bakımından ölenin kanuni ve mansup mirasçılarını miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Şekli ödevler bölünemediğinden bu ödevlerden müteselsilen borçlu olmaktadır⁵⁹⁰.

A Seri I Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin III. kısmında mirasçılarla ilgili kanuni hükümler daha ayrıntılı düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye baktığımızda TMK'nın hükümleriyle ilişki içinde hazırlandığı görülmektedir. Bilindiği gibi TMK'da mirasçılarının mirası reddetmeleri için tanınmış bir süre vardır söz konusu tebliğde bu süre geçinceye kadar yapılacak takibin duracağı belirlenmiştir. Ayrıca TMK'ya göre tutulması gereken defterler tutuluncaya kadar haczedilen eşyaların satışının yapılmayacağı belirlenmiştir.

Mirasçılarının sorumluluğu açısından VUK ile AATUHK'da göze çarpan bir farklılık vardır. VUK'da mirasçılarının mirasın kamu borçlarından ötürü miras hisseleri oranında sorumlu olduğu belirlenmiş AATUHK'da ise müteselsil sorumluluk kabul edilmiştir. Bu durumda VUK'a dâhil olan kamu alacakları açısından VUK'da geçen hükme dayanarak mirasçılarını yalnız kendi hissesi oranında

⁵⁸⁷ Yüce a.g.e. s. 160.

⁵⁸⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e. s. 87.

⁵⁸⁹ İnan/Ertas/Albaş, a.g.e. s. 72.

⁵⁹⁰ Gerçek a.g.e. s. 421.

sorumlu tutulacak ve ödeme emri buna göre düzenlenecektir⁵⁹¹. Ancak AATUHK'a giren kamu alacakları açısından ise mirasçılar müteselsil sorumlu olacaktır. Ancak Tebliğ'de söz konusu müteselsil sorumluluğun mirasın paylaşılmasından itibaren 5 yıl sonra hisseleri oranında sorumluluğa dönüştürüleceği belirtilmiştir. Tebliğ'de bu durumda yine TMK'ya atıf yapılmış ve TMK'ya ilişkin hükümlere göre hareket edilmiştir.

Cezaların şahsiliği Anayasamızın 38. maddesinde düzenlenmiştir. Anayasamızda düzenlenen cezaların şahsiliği ilkesi her ceza açısından geçerlidir. Vergi ve diğer kamu alacakları açısından getirilmiş cezalarda yine cezaların şahsiliği ilkesi geçerlidir. VUK 372. maddesine göre ölüm halinde vergi cezaları düşer. Cezaların kişiselliği ilkesi gereği bir kişiye verilmiş cezadan başka bir kimsenin sorumlu tutulması engellenmiş ve kişisel sorumluluk doğru bir uygulama olarak kabul edilmiştir⁵⁹².

Kanuni temsilcilerin mirasçılarının anonim şirketin vergi cezalarından sorumlu tutulmamasında da aynı düşünce söz konusudur. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda bu konu açısından yerinde bir gerekçeyle ödeme emrinin vergi zıyaı cezasına yönelik kısmı iptal eden mahkeme kararı onanmıştır. Gerekçede vergi borcunun mirası reddetmemiş mirasçıya geçtiği belirtilmiştir. Ancak vergi zıyaı cezasının ise cezaların kişiselliği ilkesi gereği miras bırakana verilmiş bir ceza olduğundan mirasçıya geçemeyeceği belirtilmiş ve vergi zıyaı cezasından mirasçının sorumlu olmadığı belirtilmiştir. Kararda bu husus; "...2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı 38. maddesinin yedinci fıkrasında, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu hükmünün yer aldığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin vergi cezaları ile cezalandırılacaklarının; Yasa'nın 372. maddesinde, ölüm halinde vergi cezasının düşeceğinin kurala bağlandığı, sözü edilen hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, şahısların işledikleri suçlara istinaden adli veya idari merciler tarafından cezaların yalnızca suçu işleyen kişiye yönelik olarak infaz

⁵⁹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e. s. 218; Karakoç, Vergi Ceza... s. 330.

⁵⁹² Karakoç, Vergi Ceza... s. 330; Saban, a.g.e. s. 118.

edilebileceği, cezanın bir başkasına yöneltmesi mümkün olmadığı gibi miras yoluyla mirasçılara geçmesine de olanak bulunmadığı sonucuna varıldığından, dava konusu ödeme emrinin vergi ziyai cezasına ilişkin kısmında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle, ödeme emrinin vergi ziyai cezasına ilişkin kısmı iptal edilmiş...’’⁵⁹³ şeklinde açıklanmıştır.

Burada belirtilmesi gerekmektedir ki her ne kadar kanuni temsilci anonim şirketin vergi cezalarından sorumlu olsa da mirasçılarının bu cezalarla hiç bir ilişkisinin olmaması nedeniyle bu cezalardan sorumlu tutulması Anayasamızın cezaların şahsiliği ilkesiyle bağdaştırılamayacağından mirasçılar haklı olarak anonim şirketin cezalarından sorumlu tutulmamıştır. Aynı durum kanuni temsilcilerin anonim şirketin kamu borçlarından sorumluluğunda geçerli değildir. Çünkü anonim şirketin işlerini kanuni temsilcileri idame ettirdiğinden müdahale şansları vardır. Ancak duruma hiç bir müdahalesi olamayacak kanuni temsilcilerin mirasçılarının sorumlu tutulmasına olanak yoktur.

6.Teselsül ve Rücu

a)Genel Olarak

Müteselsil borçluluk; alacaklının alacak hakkını kullandığında bu alacağın tamamı için birden fazla borçludan edimin ifasını isteyebileceği hukuki müessesedir⁵⁹⁴. Müteselsil borçlarda borçluların her biri aynı sorumluluğu taşımaktadır. Herhangi birinin borcu ifa etmesiyle diğerlerinin alacaklıya karşı olan sorumluluğu sona erer. Müteselsil borçluluk alacaklıyı borçlunun aczine karşı korumaya yönelik getirilmiş bir hukuki müessesedir⁵⁹⁵. Konumuz açısından kanuni temsilci sıfatı taşıyan tüm kişileri anonim ortaklığın kamu alacaklarından sorumlu tutulmasının sebebi kamu alacağını korumaktır. Kamu alacağının bir kanuni temsilcinin aczi ile ödenmemesine engel olma isteğidir. Ayrıca aynı hukuki durumda

⁵⁹³ Danıştay 3. Daire, E. 2013/5782, K. 2015/580, T. 11.02.2015, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=3d-2013-5782.htm&kw=%C3%B6deme+emri+ceza+miras#fm>

⁵⁹⁴ Safa Reisoğlu, a.g.e. s. 441.

⁵⁹⁵ Alptekin Burak Boydak, “Asıl İşveren ile Alt İşveren-Alt İşveren Müteselsil Sorumluluk Kaynaklı Rücu İlişkisi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:7, Sayı:24, Ocak 2016, s.229.

olan kanuni temsilciler açısından ayırım yapılmaması gereği müteselsil borçluluğun kabulünü haklı kılmaktadır.

Müteselsil borçluluk bağlı olduğu hukuki ilişkinin farklı olup olmasına göre eksik ve tam teselsül ayrımı vardır. Buna göre farklı hukuki sebeplerden dolayı borçlular müteselsil borçlu oluyorsa eksik teselsül, aynı hukuki sebepten dolayı sorumlu tutuluyorlarsa tam teselsül vardır⁵⁹⁶. Kanuni temsilcilerin anonim şirketin kamu borçlarından sorumluluğuna bakıldığında burada her bir kanuni temsilci aynı hukuki sebepten ötürü(kamu alacağı) sorumlu tutulmaktadır. Bu sebep kamu alacağının zamanında ödenmemesidir. Bu durumda kanuni temsilcinin müteselsil sorumluluğunda tam teselsül söz konusudur.

Müteselsil borçlular alacaklıya karşı her ne kadar birlikte sorumlu olup borcun tamamını ödemek zorunda olsa da birinin borcu ödedikten sonra diğer borçluları borcu ödeyen borçluya karşı sorumlu tutmamak bu borçlu açısından haksızlık oluşturacaktır⁵⁹⁷. Bu nedenle müteselsil borçlulukta rücu müessesesi oluşturulmuştur. Bu müessese rücuen başvurulabilecek kişilerin menfaatlerinin ortak olması sebebinden ortaya çıkmıştır⁵⁹⁸. Rücu müessesenin kabul edilmesinin altında alacaklı karşısında tek başına ifa mecburiyetinde bırakılan kişinin yüklendiği yükün diğer borçlular arasında paylaşılması düşüncesi yatmaktadır.

Rücu, borcu ödemek zorunda kalan borçlu veya sorumlunun asıl borçluya veya kendisiyle birlikte borçlu olan diğer kişilere başvurarak fazla ödediği miktarı istemesine olanak tanıyan hukuki müessesedir⁵⁹⁹. Kanuni temsilcilerin kamu borçlarından doğan sorumluluğu açısından hem kendi aralarında bir rücu ilişkisi vardır hem de asıl mükellef anonim şirkete başvurabilecekleri anonim şirket ile kanuni temsilcileri arasında bir rücu ilişkisi vardır⁶⁰⁰.

⁵⁹⁶ Eren, a.g.e. s. 811.

⁵⁹⁷ Sabah Altay, “Müteselsil Borçlunun Rücu Hakkının Doğumundan Önce Borçtan Kurtulma”, *MÜHFD Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1-2,(393-411) s. 395.

⁵⁹⁸ Abdurrahim Karşlı, *Rücu Hukuku*, İstanbul 1994, s. 44.

⁵⁹⁹ Kılıçoğlu, a.g.e. s. 729.

⁶⁰⁰ Candan, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer...* s. 132 vd.

Alacaklının alacağını korumak adına bazı durumlarda başvurabilmesi daha kolay olan veya yerine göre ödenirken aracı olan kişiye alacak ifa ettirilmekte ve bu ödenen miktar için asıl borçluya rücu gidilebilmektedir. Bu durumda rücu her zaman borçlular arasında bir paylaşırma müessesesi değil kendisine ait olmayan borcu ödemek durumunda bırakılan sorumlunun ödediği miktarın tamamını almasını sağlayan bir müessese olabilmektedir. AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde geçen “...Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.” fıkrası kanuni temsilcilere asıl mükellefe rücu ederek ödedikleri borcun tamamını geri alma hakkı verilmektedir.

Mahkemelerin görevlerine baktığımızda hakkında özel bir düzenleme bulunmayan her dava HMK'nın 8. maddesine göre asliye hukuk mahkemesinde görülmektedir. Rücu davalarında yetkili ve görevli mahkeme belirlenirken ise rücu alacaklısı ile rücu borçlusu arasındaki hukuki ilişki ve rücu ilişkisini oluşturan hukuki sebebin ne olduğuna göre görevli ve yetkili mahkeme belirlenmektedir⁶⁰¹. Rücu isteminde karşı taraf artık kamu idaresi olmadığından rücu talepleri genel yargı yolu olan hukuk mahkemelerinde görülmektedir. Anonim şirket ile diğer kanuni temsilciler özel kişi konumundadır. Bu nedenle kanuni temsilciden alınmış olan kamu borcu olsa da karşı taraf bir özel hukuk kişisi olduğundan artık idari yargı yoluna başvurulamayacaktır. Bu durumda kanuni temsilcilerin müteselsil borçluluğunda dış ilişkideki yargı yeri ile iç ilişkideki yargı yeri farklılık göstermektedir⁶⁰².

b) Kanuni Temsilcilerin Asıl Mükellef Anonim Şirkete Rücu

Rücu müteselsil sorumlulukla birlikte doğrudan ortaya çıkmaktayken rücu ilişkileri bunlarla sınırlı değildir. Kanunlarda belirlenmiş birçok rücu ilişkisi

⁶⁰¹ Karşlı, a.g.e. s. 96.

⁶⁰² Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer... s. 134; İdari dava ve tarafları hakkında bkz. Çağlayan, a.g.e. s. 205 vd.

vardır⁶⁰³. Kanunlarda öngörölmüş rücu müesseselerine bakıldığında getiriliş sebebi olarak borcu ödemek zorunda bırakılan sorumlunun asıl borçludan veya diğler sorumlulardan ödediğı miktarı talep etmesi amacıyla getirildiğı görölmektedir⁶⁰⁴. Kamu borcu aslen mükellefe getirildiğinden kanuni temsilcinin ödediğı miktar için asıl mükellefe gitmesi asıldır⁶⁰⁵.

Rücunun müteselsil borçlulukta olduğı gibi genel kabul olarak belirlenmediğı durumda kanunların bunu öngörmesi durumunda rücuya başvurulabilir⁶⁰⁶. Ancak getiriliş amacına bakıldığında yine bu ödemededen menfaati olan kişilerin sorumlu tutulduğı⁶⁰⁷ ve rücuen bu kişilere başvurulmasına cevaz verildiğı görölmektedir. AATUHK'un mükerrer 35. maddedeki durum da böyledir. AATUHK mükerrer 35. maddesinin 4. fıkrasına göre temsilciler, teşekkölü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

Kanuni temsilciler ödeme yapan kanuni temsilci gibi asıl mükellef tarafından ödenmeyen kamu alacağı nedeniyle sorumlu tutulmaktadır. Asıl mükellef kamu borçlusu anonim şirkettir. Bu durumda kanuni temsilcinin ödediğı miktar için öncelikle anonim şirkete rücu etmesi gerekir. Aslında kanuni temsilciye başvurulmasının sebebi kamu alacağının asıl mükelleften tahsil edilememiş olmasıdır. Ancak şirket sonradan malvarlığı edinmiş veya o anda gözden kaçmış bir malvarlığı olabilir. Bu nedenle ilk rücu başvurusu asıl mükellefe yapılmalıdır⁶⁰⁸.

⁶⁰³ Bu konuyu örnelemek için bkz. Cemil Kaya, "Rücuen Tazminat ve İstemiyle Açılan Davalarda Görevli Yargı Yerinin Belirlenmesi Konusunda Uyuşmazlık Mahkemesi Uygulaması", *İÜHF*M. C. 70, S. 1, 2012, (115-122).

⁶⁰⁴ Safa Reisoğlu, a.g.e. s. 444-445; Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğler... s. 132.

⁶⁰⁵ Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğler... s. 132.

⁶⁰⁶ Bkz. Kılıçoğlu, a.g.e. s. 729 vd.

⁶⁰⁷ Safa Reisoğlu, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 23. B. Beta Yayınları, İstanbul 2012, s. 213.

⁶⁰⁸ Yargıtay 11. H.D. 2015/9128 E. 2016/7852 K. 06.10.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-9128.htm&kw=E.+2015/9128`#fm>

Yargıtay bu konuda verdiği bir kararda⁶⁰⁹ durumu şu şekilde belirtmiştir: *“...Tüm bu hallerde temsilcilerin, sadece ortak oldukları veya görevde buldukları dönemde tahakkuk eden kamu alacaklarından sorumlu olacakları, diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde ortaklıktan, anonim şirketlerde ve kooperatiflerde ise yöneticilikten usulünce ayrıldıkları tarihten sonraki kamu alacağından sorumlu olmayacakları tabiidir. Temsilcinin bu şekilde ödediği vergi için asıl mükellefe rücu etme hakkı bulunmaktadır (213 Sayılı VUK. M.10). Dolayısıyla yukarda belirtilen tüzel kişi temsilcileri, ödedikleri kamu alacağının “tamamını” öncelikle asıl mükelleften rücu talep edebilirler...”*

İncelenen Yargıtay kararında görüldüğü gibi asıl mükellef şirkete rücudan önce diğer kanuni temsilcilerin müteselsil borçluluktan doğan teselsül nedeniyle sorumlu tutulması doğru görülmemiştir. Kanuni temsilci asıl borçlu konumundaki anonim şirkete ödediği miktar için başvurmadan diğer kanuni temsilcilere başvuramayacaktır. Ancak yine Yargıtay’ın bir kararına göre iflas etmiş bir anonim şirket açısından vergi alacağına ulaşılabilmesi nedeniyle diğer kanuni temsilcilere başvuru haklı görülmüştür⁶¹⁰.

Ödeme yapan kanuni temsilci asıl kamu borçlusu anonim şirkete yalnız kamu alacaklarının asılları ve buna bağlı faiz ve zam gibi paranın değerini korumak üzere getirilen ferî kamu alacakları için başvurabilir⁶¹¹. VUK’da bu hususa ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Kamu alacaklarının ödenmemesi veya ödevler yerine getirilirken yapılan eksikliklerden dolayı karşı karşıya kalınan cezalar asıl mükelleften istenememektedir. Bu durum ceza kanunları açısından temel kurallardan biri olan ve Anayasamızda da yerini bulan cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak yapılan haklı bir düzenlemedir.

⁶⁰⁹ Yargıtay 11. H.D. 2015/7444 E. 2016/2505 K. 07.03.2016 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-7444.htm&kw=E.+`2015/7444`#fm>

⁶¹⁰ Yargıtay 11. H.D. 2015/9832 E. 2015/9587 K. 29.09.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-9832.htm&kw=E.+`2015/9832`#fm>

⁶¹¹ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 135.

Kanuni temsilcilerin asıl mükellefe rücu edeceği alacak kalemleri ise vergi aslı ve vergiye bağlı olarak işleyen zamlar gibi ferilerdir. Ancak vergi cezaları için asıl mükellefe başvurulamaz⁶¹². Vergi cezası kesilmesinin sebebi vergi borcu ödenirken yapılan hukuka aykırılıklardır. Bu nedenle vergi borcu ödemesi gereken kişinin şahsında doğmaktadır. Vergi borcunun ödenmesini yönetmek durumunda olan kanuni temsilci vergi cezalarının doğmasına sebep olan kişidir⁶¹³. Bu durumda kamu alacakları ile ilgili ödevleri yerine getirmek zorunda olmayan asıl mükellef kanuni temsilcinin sebep olduğu bir durumdan kaynaklanan vergi cezalarını ödemek zorunda kalmayacaktır.

SSGSSK’da belirlenen sorumluluğun asıl mükellef ile birlikte müteselsil sorumluluk olduğu belirtilmişti. Ancak burada düzenlenen sorumlulukta her ne kadar asıl mükellefle birlikte müteselsil sorumluluk olsa da kanuni temsilcinin asıl mükelleften ödediği miktarı talep ederken tabi olduğu durum değişmemekte ve üst düzey yönetici hala kanuni temsilci konumunda olmaktadır. Bu nedenle buradaki rücu ilişkisi müteselsil borçluların kendi aralarındaki rücu ilişkisine değil AATUHK’un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen asıl mükellefe rücu içinde düşünülmelidir. Bu durumda kanuni temsilcilerin kendi aralarındaki iç ilişkiye göre değil AATUHK’a göre rücu yapılacaktır. Kanuni temsilci ödediği prim borcu için asıl mükellef konumundaki anonim şirkete rücu edecek ve ödediği miktarın tamamını asıl mükellef anonim şirketten talep edebilecektir. Bu kamu alacağı için asıl mükellef ile kanuni temsilci arasında müteselsil borçluluk kabul edildiği için aralarında iç ilişkiye göre sorumluluğa gidildiğinde kusur oranlarına göre miktar talep edileceğinden kanuni temsilci hakkaniyete uygun olmayan bir ödeme yapmış olacaktır.

c) Kanuni Temsilcilerin Birbirine Rücu

Kanuni temsilciler açısından getirilen müteselsil borçluluk bünyesinde TBK 62 ve 67. maddelerine dayanan rücu ilişkisini taşımaktadır. Müteselsil borçluluğun geniş

⁶¹² Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu; Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2017, s. 127.

⁶¹³ Candan, Kanuni Temsilcilerin Ver... s. 25.

olarak düzenlendiği Borçlar Kanununda bunu görmekteyiz. Müteselsil borçluluğun olduğu yerde rücu ilişkisi genel olarak ortaya çıkmaktadır⁶¹⁴. Müteselsil borçluluğun rücu ilişkisini kendiliğinden getirdiği temel kabul olarak belirlenebilir.

Kanuni temsilci anonim şirketin kamu borçlarından sorumluluğu sonucunda bir ödeme yaptığı durumda diğer kanuni temsilcilere rücu sorunsalını çözmek için öncelikli olarak iki duruma bakılmaktadır⁶¹⁵. Bunlar şirketin ödeme kabiliyetinin olup olmadığı ve rücuya engel teşkil etmeyecek diğer koşullar olan defî ve itirazların kanuni temsilci nezdinde yapılıp yapılmadığıdır⁶¹⁶. Bunlardan önce anonim şirketin takip edilmesi ve anonim şirketin borç ödemedeki aciz durumunda olması durumu kanıtlanmadan diğer kanuni temsilcilere başvurulamayacağı ile ilgili açıklamalar yukarıdaki başlıkta yapılmıştır.

Kanuni temsilciler arasındaki iç ilişkide sorumluluk derecesi açısından kendi kanununda belirtilmediyse TBK'nın 167. maddesinde belirlenmiştir⁶¹⁷. Bu durumda bütün durum ve koşullar dikkate alınarak kendilerine yüklenebilecek kusurun ağırlığı ve yarattıkları tehlikenin yoğunluğu dikkate alınacaktır. Bizim konumuz açısından değerlendirmek gerekirse sorumluluğun kusurlu sorumluluk veya kusursuz sorumluluk olmasına göre değişiklik arz edecektir⁶¹⁸.

VUK'daki durum gibi kusur sorumluluğunun söz konusu olduğu durumda her bir kanuni temsilci kendilerine yüklenebilecek kusurun ağırlığı derecesinde sorumlu olacaktır. İç ilişkide buna dikkat edilerek hangi kanuni temsilcinin ne kadar miktarla

⁶¹⁴ Karslı, s. 43.

⁶¹⁵ Yargıtay 11. H. D. 2015/9832 E. 2015/9587 K. 29.09.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-9832.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

⁶¹⁶ Yargıtay 11. H. D. 2015/4412 E. 2015/11214 K. 28.10.2015 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-4412.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

⁶¹⁷ Safa, Reisoğlu, a.g.e. s. 213; Kılıçoğlu, a.g.e. s. 730.

⁶¹⁸ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 135.

sorumlu olacağı belirlenecektir. Bu açıdan eğer kusurluluk derecesi fazlaysa yargı yeri rücuya gerek olmadığına da karar verebilir⁶¹⁹.

AATUHK'daki durum gibi kusursuz sorumluluk öngörüldüyse bu durumda kusurluluk araştırması yapılmayacağından her kanuni temsilcinin hissesine göre sorumluluk miktarları belirlenecektir. Ancak bu durumda karşımıza kanuni temsilcinin hissesinin olmaması durumunda ne yapılacağıyla alakalı bir sorun ortaya çıkmaktadır.

Ancak kamu alacakları bağlamında bakıldığında kanuni temsilcilerin sorumluluklarının birbirine denk olduğu düşünülmektedir. Yargıtay vermiş olduğu bir kararında “...Anonim şirketlerde ve kooperatiflerde ise yöneticilerin kamu alacağından müteselsilen sorumluluğunun sadece ilgili kamu idaresine karşı olacağı açıktır. Buna karşılık kamu alacağını ödeyen bir yönetici, diğer yöneticilere, anasözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa ancak mütesaviyen rücu edebilecektir. Diğer bir deyişle aksi kararlaştırılmamışsa iç ilişkide anılan temsilciler birbirlerine karşı kamu alacaklarından dolayı eşit oranda sorumludur...”⁶²⁰ şeklinde yaptığı açıklamayla müteselsil borçluların rücuunda eşit paylaşım yapılacağını belirtmiştir.

Yargıtay 11. H.D. verdiği bir kararda rücuen kanuni temsilcilerin birbirine başvurabileceğini belirtmiştir. Kararda söz konusu husus; “...213 Sayılı VUK'nın 10. maddesi gereğince tüzel kişiden tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının kanuni temsilcilerden tahsil edilebileceğinin belirtildiği, bu durumda davacıların borcu ödemesinde kanuna aykırı bir yön bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüyle toplam 13.297,83 TL'nin dava tarihinden itibaren yürütülecek yasal faizi ile birlikte davalıların her birinin 4.432,61 TL'den sorumlu olmaları kaydıyla davalılardan tahsiline karar verilmiştir...”⁶²¹ şeklinde

⁶¹⁹ Mehmet Remzi/ Sezer Aydın, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6. Bası, İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul 2012, s. 418.

⁶²⁰ Yargıtay 11. H.D. E. 2014/8501, K. 2014/16502, K. 30.10.2014, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2014-8501.htm&kw=E.+`2014/8501`#fm>

⁶²¹ Yargıtay 11. H.D. E. 2015/11309, K. 2016/6480, T. 13.06.2016, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2015-11309.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

açıklanmış. Ayrıca bu kararda sürmesi gereken defileri ödeme yapan kanuni temsilcinin sürmediği için diğer kanuni temsilciler kendilerine başvurulmasına itiraz etmiş ancak Yargıtay böyle bir duruma rastlamadığı için iddiaları reddetmiştir. Ödeme yapan kanuni temsilciye diğer kanuni temsilcilerin eşit bir şekilde ödeme yapmasına karar vermiştir.

TBK'ya göre alacaklıya gereken defileri ileri sürmemiş borçlu diğerlerine rücu imkânını kaybeder. Borcu ödeyen borçlu alacağı ifa etmesine engel bir durum olduğunda bunu alacaklıya ileri sürmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ifa ettiği borcun diğer müteselsil borçlulara düşen kısmını onlardan talep edememektedir⁶²². Kanuni temsilcilerin iç ilişkide birbirine rücu ile alakalı AATUHK'da veya VUK'da bir düzenleme olmadığından TBK'daki bu düzenleme anonim şirketin borçlarıyla alakalı olarak da geçerlidir. Bu durumda kanuni temsilcilerden birine başvurulduğunda ileri sürmesi gereken defî ve itirazları ileri sürmeyen kanuni temsilci yaptığı ödeme için diğerlerine başvuramayacaktır. Örneğin; Asıl mükellef şirketten kamu alacağının tahsili mümkün iken bunu ileri sürmeyip ödeyen kanuni temsilcinin yaptığı ödeme nedeniyle diğer kanuni temsilcilere başvuramayacaktır.

Yargıtay verdiği bir kararda bu hususu “...Somut uyuşmazlıkta davacı, banka hesabından kesilen vergi borcu tutarının davalıdan rücu tahsilini talep etmektedir. Ancak, söz konusu alacağın davalıdan önce asıl mükellef olan şirketten talep edildiği iddia ve ispat olunmamıştır. Bu itibarla, ödeme anındaki şirketin mali durumu, aktif ve pasifleri, uyuşmazlık konusu borcun ödendiği tarihte borçların asıl muhatabı şirketten tahsil imkanı olup olmadığı, davacının bu borcu hangi koşullarda ödediği, dava hakkı ve rücu koşullarının bulunup bulunmadığının araştırılması, gerektiğinde şirket kayıtları üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde eksik incelemeye dayalı hüküm tesisi doğru görülmemiş, bozmayı gerektirmiştir....”⁶²³ şeklinde açıklamıştır. Burada rücu açısından gerekli olduğu belirtilen durumlar içinde borcun hangi koşullar altında

⁶²² Kılıçoğlu, a.g.e. s. 732.

⁶²³ Yargıtay 11. H.D. 2014/8501 E. 2014/16502 K. 30.10.2014 T.

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=11hd-2014-8501.htm&kw=r%C3%BCcu+kanuni+temsilci#fm>

ödendiği ibaresi bu konuda ileri sürülmesi gereken defî ve itirazların ileri sürülüp sürülmediği ile alakalı olduğu düşünülmektedir. Neticede tersi kabul edilse sorumluluğun koşulları oluşmadığı halde ödeme yapan kanuni temsilci diğer kanuni temsilcileri zor duruma düşürecek ve ödemek zorunda olmadıkları bir borçtan rücuen sorumlu tutulacaklardır. Bu durum hukukun genel mantığıyla çelişen bir kabul olur ve diğer kanuni temsilciler için haksızlık oluşturur.

Kanuni temsilciler ödedikleri kamu alacaklarının hem asılları hem de cezaları için diğer kanuni temsilcilere rücu edebilirler⁶²⁴. Bilindiği gibi asıl mükellef anonim şirkete yapılan rücu da asıl kamu alacakları ile bu alacaklar nedeniyle işletilmiş faiz veya zamlar istenebilmekte ancak cezalar cezaların şahsiliği gereği asıl mükelleften talep edilememekteydi. Ancak kanuni temsilciler kamu alacaklarını ödemek ve kamu alacaklarına ilişkin kanuni ödevlerini yapmaktan birlikte sorumlu olduklarından bu cezanın doğumundan her biri sorumlu tutulabilmektedir. Bu durumda oluşan kamu alacaklarına yönelik cezadan kanuni temsilciler ödedikleri miktarın diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğuna isabet eden kısmı için kanuni temsilcilere rücuen başvurabilirler.

KVK'nın 17. maddesinin 7. fıkrasında tasfiye memurları kamu alacaklarına karşılık ayırmadan ortaklara dağıtım yaptığı durumda bu kamu alacaklarından ötürü sorumlu tutulmuştur. Kanunun 17. maddesinin 7. fıkrasının b bendinde tasfiye memurları için bir rücu ilkesi getirilmiştir. Buna göre kamu alacakları için karşılık ayırmadan pay sahiplerine ödeme yapıldığı durumda tasfiye memurları pay sahiplerine ödedikleri miktar oranında rücu edebilmektedir. Eğer pay sahiplerinden tahsil edilen miktar yeterli gelmezse pay sahiplerinden sonra ödeme yaptığı alacaklılara da başvurabilmektedir.

Tasfiye memurları tasfiye dönemi açısından kanuni temsilci sayılmaktadır. Tasfiye memurlarının ödedikleri kamu alacakları için diğer kanuni temsilcilere başvurması yukarıda anlatıldığı gibidir. Herhangi bir değişiklik yoktur. Ancak KVK'da geçen 17. maddeye göre tasfiye memurlarına pay sahiplerine de rücu hakkı düzenlenmiştir. Tasfiye memuru hem AATUHK hem VUK açısından zaten sorumlu

⁶²⁴ Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer ... s. 135.

iken bir de KVK'nın 17. maddesi açısından sorumlu tutulmuştur. Ancak AATUHK ve VUK'da tasfiye memurlarının anonim şirket açısından pay sahiplerine rücu ile alakalı bir düzenleme yoktur.

Anonim şirket tasfiye memurları ödedikleri anonim şirkete ait KVK'dan kaynaklanan kamu alacakları için KVK'nın 17. maddesine göre pay sahiplerine başvurabilmektedir. Bu durum normal koşullarda anonim şirketlerde kabul edilmeyen kamu alacakları için pay sahibine başvurulmaması yolundaki uygulamanın bir istisnasıdır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda anonim şirket ortaklarına rücu edilebilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu durum yalnızca KVK kapsamına giren kamu alacakları açısından geçerlidir. Yani KVK kapsamına girmeyen ancak AATUHK veya VUK açısından kamu alacağı kabul edilen bir alacak olsa dahi bu kanuni düzenleme uygulanamayacaktır.

SONUÇ

Sosyal yaşantı açısından arz ettiği önemden ötürü amme alacakları, üstün ve ayrıcalıklı bir hukuki rejime dâhil edilmiştir. Kamu alacağı, kamu harcamalarının en hayati ve vazgeçilmez finansman kaynağı olduğundan, tahsili özel hukuk alacaklarına nazaran daha önemli kabul edilmiştir. Vergi yükümlülüklerini ifa etmeyen anonim şirketlerde de, şirketin ortakları ile şirketin idaresine yetkili yöneticiler, ifa edilmeyen kamu borcundan ötürü sorumlu olacaklardır.

Kamu alacağı mefhumunun hukuki uygulama bakımından tanımına yer veren ve konu ile ilgili esas yasa olan AATUHK, kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olarak bir hukuki rejim getirmiştir. Fakat zaman ile bu yasaya yapılan atıflar ile kamu alacağı mefhumunun içeriği bir hayli genişlemiş ve belirsizleşmiştir. Pozitif hukukumuzda dağınık şekilde yer alan hükümler nedeniyle hangi kalemlerin anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin ödenmesinden sorumlu olacağı kamu alacağı olduğunun tespiti büyük önem taşımaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu belirsizlik ve kamu alacağı çeşitleri açısından farklılık göstermektedir.

Anonim şirket esasında “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” (TTK) ile düzenlenmiş bir özel hukuk kişisidir. TTK ile de kusur sorumluluğu ilkesi benimsenmiş ve bu konu “farklılaştırılmış teselsül” usulü ile tekrar düzenlenmiştir.

AATUHK ve VUK ile düzenlenen, kanuni temsilcilerin ifa edilmeyen vergi yükümlülüklerinden ötürü sorumlu olmaları konusunun, TTK ile değişen sorumluluk hükümlerine paralel şekilde tekrar düzenlenmesi yerinde olacaktır. Hukukun genel ilkeleri ve ticaret hukuku ilkeleri açısından esas olan kusurlu sorumluluktur. Anonim şirket idarecilerinin kamu alacağından sorumlu tutulduğu hallerde, sorumluluğun idareciler arasında paylaşılması açısından farklılaştırılmış teselsül usulünün uygulanması daha hakkaniyetli bir sonuç doğuracaktır.

Kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen tüm kanunlarda kabul edilmiş teselsül usulü müteselsil sorumluluktur. Ancak TTK’nın teselsül açısından getirilen son düzenlemesi anonim şirket kanuni temsilcilerin farklılaştırılmış teselsül ile sorumlu tutulmasıdır. Her ne kadar kamu alacaklarının

toplumsal hizmetleri karşılama amacı kolay ve hızlı tahsili gerektirse de aynı zamanda kanuni temsilciler açısından daha adaletli bir teselsül sistemi oluşturan farklılaştırılmış teselsül uygulaması daha uygun görünmektedir. Söz konusu uygulamayla daha kusurlu olan daha büyük bir meblağ ödemek zorunda olduğundan hem adalet sağlanmakta hem de hukuksuzlukların önüne büyük ölçüde geçilebilmektedir.

Kamu alacağından sorumluluğun, AATUHK ile düzenlenen kusursuz sorumluluk temeline dayanması, pratikteki suistimalleri önlemek ve kamu alacaklarının tahsilini sağlamak açısından bir zaruret olarak getirilmiştir. Bununla beraber, mevzubahis sorumluluk hükümlerinin pratikte haksız neticelere ve belirsizliklere sebebiyet vermesi ile de karşılaşılmaktadır. Sorumluluğun kapsamının daha açık bir şekilde belirlenmemesi ve hangi durumlarda hangi kişilerin sorumlu olacağına daha net bir şekilde belirtilmemesi hem sorumlular hem de idare bakımından hakkaniyetli sonuçlar doğurmamaktadır. VUK ve AATUHK’da yer alan sorumluluk düzenlemelerinin aynı doğrultuda olmaması pratikte belirsizlikler doğurmaktadır.

Bütün ilgilileri, her koşulda ve her zaman sorumlu tutma saikinde olan AATUHK’da yer alan kusursuz sorumluluk düzenlemeleri, pratikteki gereksinimi gidermekten ve adaleti tesis etmekten oldukça uzaktır. Söz konusu sorumluluk açısından “*kusur*” koşulunun aranmaması kusurlu-kusursuz fark etmeksizin tüm kanuni temsilcilerin aynı şekilde sorumlu tutulması eşitsizliklere neden olmaktadır. Bilindiği SSGSSK’da sorumluluğun oluşmasında “*haklı bir neden*” olup olmamasına yönelik bir düzenleme bulunmaktadır. Ayrıca VUK’da “*ödevlerin gerektiği gibi*” yapıp yapılmamasına yönelik bir kusur araştırması yapılmaktadır. Kamu alacaklarından kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik bu şekildeki düzenlemeler hakkaniyete daha uygun gözükmemektedir. Söz konusu şekilde yapılan bir düzenleme ile hem ispat yükümlülüğü kanuni temsilci bırakılarak idareye yük getirilmemiş hem de kusursuz olan kanuni temsilci açısından haksız bir durumun oluşmasının önüne geçilmektedir.

AATUHK ve VUK'un kanuni temsilciye başvurmak için gerekli olan şartlarından biri olan kamu alacaklarının anonim şirketten tahsil edilemediği durumda kanuni temsilciye başvurulması durumunda da kanunlar arasında uyumsuzluk görülmektedir. AATUHK'a göre anonim şirketin kamu borçlarından ötürü kanuni temsilciye gidilebilmesi için anonim şirketten kamu alacağının tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartı getirilmişken VUK'a göre kesin olarak takip yapılmış ve tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Diğer uyumsuzluklar gibi bu uyumsuzluğunda kanun koyucu tarafından giderilmesi gerekmektedir.

Tahsil aşamasında kanuni düzenlemelere uygun olmayan uygulamalar hem kanuni temsilcileri zor durumda bırakmakta hem de hukuka uygun olmadığı için iptal edilen idare işlemleri nedeniyle tahsil işlemlerini geriye götürmektedir. Yapılan yanlış hukuki uygulamalar aynı zamanda idarenin zaman ve para kaybına da sebebiyet vermektedir. Kamu alacaklarıyla alakalı kanunların bu kanunlara tabi olan mükellef ve sorumlularca anlaşılması gerektiği kadar idari kurumlarca da kanunları iyi değerlendirebilmesi gerekmektedir.

Kamu alacaklısının alacağına sorunsuz ve hızlı bir şekilde ulaşması adına getirilen kanuni düzenlemelerin bir kısmı hukukun genel kabullerine uymamaktadır. Öneminden ötürü hemen hemen tüm anayasalarda düzenlenme gereği duyulan vergiler ve vergileri de kapsayan kamu alacakları açısından hukukun en temel ilkelerinden olan kanunların geriye yürümemesi ilkesi aykırı düzenlemeler hukuka olan güveni sarsmaktadır. Kamu alacakları birçok temel hak ve hürriyetle özellikle mülkiyet hakkıyla doğrudan ilişkilidir. Temel hak ve hürriyetleri etkileyen kamu alacakları açısından getirilen düzenlemeler hukukun genel ilkeleri uygun olmalıdır.

Zamanaşımı alacaklının uzun süre alacağın tahsilinin sürüncemede bırakmasını önlemektedir. Bu açıdan borçlu açısından önemli bir müessesedir. Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması için kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunması gereğinden yukarıda bahsedilmişti. Kesinleşmiş bir kamu alacağı için tahakkuk zamanaşımı itirazı yapılamamaktadır. Ancak kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlu tutulduğu durumda kamu alacağı kesinleşmiş olsa da kanuni

temsilciler tahakkuk zamanaşımı iddiasında bulunabilmektir. Bu uygulama zaten kendisine ait olmayan bir borcu ödemekten sorumlu tutulan kanuni temsilciler açısından yerine bir uygulamadır.

KVK'ya 2009 getirilmiş olan tasfiyesi tamamlanmış şirketin kamu borçlarından bu kamu borcunun tahsil edilmesi gereken dönemde kanuni temsilci konumunda bulunan kişiler ve tasfiye aşamasında oluşan kamu borçlarından tasfiye memurları sorumlu tutulmuştur. Bu düzenleme iyiniyetli kanuni temsilcileri kötü etkilese de anonim şirkete yönelik kötüniyetli sona ermeleri kötüye kullanımları engellemesi sebebiyle yerinde bir uygulama izlenimi vermektedir.

Kamu alacaklarının adalete uygun tahsilini sağlamak adına tüzel kişilik perdesinin aralanması usulü de şirketlerin ifa edilmeyen kamu borçlarının yasal temsilcilerden tahsil edilmesi için bir çözüm yöntemi olarak değerlendirilmesi ve hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde anonim şirketler açısından geçerli olan sınırlı sorumluluk ilkesi ortadan kalkmakta ve kanuni temsilciler yerine ortakların sorumluluğuna gidilebilmektedir. Kamu alacaklısını yanıltmaya ve yasaya karşı hileye dönük eylemler, bu usul ile giderilebilmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Özlem; *Türk Borçlar Hukukunda Müteselsil Kefalet Sözleşmesi*, XII Levha Yayınları, İstanbul 2015.
- AKCAN, Recep/ALBAYRAK, Hakan; *Tebliğat Hukuku*, 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.
- AKDOĞAN, Abdurrahim; *Kamu Maliyesi*, 16. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2014.
- AKINTÜRK, Turgut/ATEŞ KAHRAMAN, Derya; *Aile Hukuku*, 2. Cilt, 13. Bası, İstanbul 2011.
- ALPASLAN, Mustafa/ŞENTÜRK, A. Gencer; “Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri”, *Legal Hukuk Dergisi*, S. 68, Ağustos 2008.
- ALTAŞ, Soner; *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketler*, 7. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2016.
- ANSAY, Tuğrul; “Anonim Şirketlerin Ehliyeti, İdare Meclisinin İbrası, İdare Meclisi Aleyhine Mesuliyet Davası ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı”, *Batider*, Cilt: III, Sayı:3, 1966, (407-431).
- ARAL, Fahrettin/Ayrancı, Hasan; *Borçlar hukuku Özel Borç İlişkileri*, 11. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2015.
- ARSLAN, Mehmet/BİNİŞ, Mine; “Türk Vergi Sisteminde Tebliğat ve Elektronik Tebliğat”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, Ocak 2016.
- ARSLAN, Memduh; “Vergilendirme ’de Tebliğat Sorunları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 112, 2014, (1161-1180).
- ASLANKÖYLÜ, Resul; *Sosyal Sigortalar Kanunu Yorumu*, 2. Bası, C. 2. Yetkin yayınları, Ankara 2004.
- AYDIN, Fazıl; *Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirketler*, Bilge Yayınevi, Ankara 2013.
- AYHAN, Rıza; “Ticari iş - Ticari İşletme - Tacir - Ticaret Sicili - Ticaret Unvanı - Haksız Rekabet”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI S. 3-4, Aralık 2012, 31- 53.
- BAHÇECİ, Barış; “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, *AÜHFĐ*, Sayı: 60(3), Yıl: 2011, (423-445).

- BAHTİYAR, Mehmet; *Ortaklıklar Hukuku*, 10. Bası, Beta yayınevi, İstanbul 2015.
- BARLASS, İrfan; *Anonim ve Limited Şirket Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006.
- BAŞARAN, Funda; Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998.
- BATTAL, Ahmet; *Bankacılık Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011.
- BİLGİN, Mahmut; *Tebliğat Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- BİLGİLİ, Fatih/DEMİRKAPI, Ertan; *Şirketler Hukuku Dersleri*, 2. Bası, Bursa 2013.
- BOYDAK, Alptekin Burak; “Asıl İşveren ile Alt işverenin Müteselsil Sorumluluk Kaynaklı Rücu İlişkisi(İç İlişki)”, *TAAD*, Yıl: 7, Sayı: 24, 2016, (227-243).
- CANBAZOĞLU, Kerem; “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 89, 2010, (154-196).
- CANDAN, Turgut; *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Tüze Yayıncılık, Ankara 1998 (*Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer*).
- CANDAN, Turgut; *Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara 1994 (*Kanuni Temsilcilerin Vergisel*).
- CANDAN, “Turgut; Kanuni Temsilcinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu III”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 41, Mayıs 1996.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan; *İdari Yargılama Hukuku*, 5. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2014.
- ÇAMOĞLU, Ersin; “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin İbrasının Sorumluluk Davalarına Etkisi”, *İHFM*. 1971/1-4, (323-349).
- ÇAMOĞLU, Ersin; *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, 2 B. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007(*Anonim Şirket*).
- ÇAMOĞLU, Ersin; “Anonim Şirkette Tek Ortaklı Yönetim Kurulu, Ata Sakman’a Armağan”, *GÜHFD*, Yıl:2011, Say:1.
- ÇAMOĞLU, Ersin; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davalarında Zamanaşımı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 233, Mayıs 2012 (Yeni TTK’da).

- ÇAMURCU, Emin; *Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi*, XII levha yayınları, İstanbul 20015.
- ÇATAKOĞLU, Buket; “Halka Arzda İzahnamenin Hukuki Niteliği Ve İzahnameden Doğan Hukuki Sorumluluk”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:11, Ocak 2016, (118-132).
- ÇELİK, Binnur; *Kamu Alacakları Takip ve Tahsil Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara 2000.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan/ AYRANGÖL, Zülküf; *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar*, Savaş Yayınevi, Ankara 2016.
- ÇOMAKLI, Şafak Ertan/DOĞRUYOL, Cengizhan; *Kamu Maliyesi*, 2. Bası, Savaş Yayınevi, Ankara 2013.
- EDİZDOĞAN, Nihat; *Kamu Maliyesi*, 8. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2004
- ERCAN, Tayfun; “Yeni Ticaret Kanunu’nun Şirketler Hukukuna Getirdiği Yeniliklerin Mali Hukuka Yansımaları”, *Vergi Hukuku’na Genç Yaklaşımlar*, 12 Levha Yayınları, İstanbul 2013, 169-194.
- ERCAN, Tayfun; *Yeni Ticaret Kanununun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri*, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- EREN, Fikret; *Borçlar Kanunu Genel Hükümler*, Yetkin Basımevi, İstanbul, 2009.
- ERİŞ, Gönen; *Anonim Şirketler Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.
- GEÇER, Ahmet Emrah; “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu; Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Çankaya Üniversitesi, Ankara 2017.
- GERÇEK, Adnan; *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Bası, Bursa 2015.
- GERÇEK, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin incelenmesi”, *AÜHFD*, yıl: 2005, Cilt:54. Sayı: 3, (157-193).
- GÖKTÜRK, Kürşat/CAN, “Mehmet Çelebi; Farklılaştırılmış Teselsülün Özellikle Dış İlişki Bakımından Anlamı ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu ile Karşılaştırılması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2 Sayı:2, Yıl 2011.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref/TAN, Turgut; *İdare Hukuku Genel Esaslar*, C. I, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

- GÜNDOĞDU, Aysel; *Bankacılık Hukuku*, 3. B. Seçkin Yayınları, Ankara 2015.
- GÜRİZ, Adnan; *Hukuk Başlangıcı*, 14. Bası, Ankara 2012, s. 127.
- HELVACI, Mehmet; “Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül”, *Galatasaray Ü. H. F. D. Yıl:2003, Sayı:2, (77-96)*.
- KANETİ, Selim; *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KAPLAN, Recep; “Hukuksal Açından Kamu Alacağı”, *Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 15(Kamu Alacağı).
- KAPLAN, Recep; “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri ve vergi hukuku Açısından Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 285. S. Haziran 2012.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi; “Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz”, *Mali Hukuk Dergisi*, yıl: 3, S. 17, Kasım 1972.
- KARAHASAN, Mustafa Reşit; *Sorumluluk Hukuku-Kusura Dayanan Sözleşme Dışı Sorumluluk*, Beta Yayınları, İstanbul 1995.
- KARDEŞ, Salahaddin; *Vergi, Resim ve Harçlarla İlgili Özel Usuller ile Muafiyet ve İstisnalar*, Yetkin Yayınları, Ankara 2015.
- KARSLI, Abdurrahim; *Rücu Hukuku*, Ofset Yayınları, İstanbul 1994.
- KAYA, Cemil; “Rücu Tazminat ve İstemiyile Açılan Davalarda Görevli Yargı Yerinin Belirlenmesi Konusunda Uyuşmazlık Mahkemesi Uygulaması”, *İÜHFİM. C. 70, S. 1, 2012, (115-122)*.
- KERVANKIRAN, Emrullah; *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.
- KILIÇOĞLU, Ahmet M.; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- KIZILOT, Şükrü /TAŞ, Metin; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- KIZILOT, Şükrü; “Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları”, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara 2008.
- KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/ YILMAZ, Ejder; *İcra ve İflas Hukuku*, 28. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- MUTLUER, Kamil/DAYANÇ, Nilay; *Vergi Hukuku*, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

- MUTLUER, Kamil/ŞANS UÇARYILMAZ, Talya; *İşletme Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.
- NARBAY, Şafak; “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Ortaklıkta Pay ve Pay Senetlerinin Devri”, *EÜHFD*, Cilt: XVI, Sayı: 3-4, Yıl: 2012, (201-251) .
- NARTER, Recep; “Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35. Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anaya Mahkemesinin İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 410, Ekim 2015, (120-130).
- NAS, Adil; “Vergi Hukukunda Tarh Zamaşımı”, *AÜHFD*, 60(2), Ankara 2011, (309-339).
- NAZALI, Ersin; “Tasfiye Memurlarının KVK’ya Göre Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, S:188, Ağustos 2008, (62-66).
- ODAMAN, Serkan; “Sigorta Prim Alacaklarında Zamaşımı”, *Sicil İş Hukuku Dergisi*, Sayı: 20, Yıl: 2010, (141-145).
- OĞUZMAN, M. Kemal /Öz, M. Turgut; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2016.
- ONAR, Sıddık Sami; *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. III, 3. B. İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami; *Vergi Hukuku*, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2014.
- ÖNCEL, Mualla; “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, *AÜSBF Yayını*, No: 552, 1983.
- ÖZ, Ersan /ERMUMCU, Osman; “Gümrükte Noksan Addedilen Eşya Sebebiyle Vergilemede Kanunilik İlkesinin İhlali”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 1, Y. 2, S. 6, Temmuz 2011, (35-68).
- ÖZBEK, Mustafa Serdar; “İcra ve İflas Kanununda Mal Beyanında Bulunma Yükümlülüğünün İhlali Halinde Öngörülen Tazyik Hapsi ile Disiplin Hapsinin Mükerrer Cezalandırma Yasağı Bakımından Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Özel Sayı (Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Cilt III), 2015, 2447-2511.
- ÖZCAN, Sezgin; “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, S.117, Eylül 2002

- ÖZDAMAR, Mehmet; “6552 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikler Çerçevesinde Anonim Şirkette Temsil”, *Gazi ÜHFD*. C. XVIII, Yıl: 2014, s. 3-4, (137-164)
- ÖZTAN, Bilge; *Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinde Organ Kavramı ve Organın Fiillerinden Sorumluluk*, Ankara 1970.
- ÖZTÜRK YURDAKUL, Mutlu/KORKMAZ, Ezgi; “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisinin Devrinin Sorumluluğa Etkisi”, http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Df4hKU90BcYJ:www.goksusafiisik.av.tr/Articletter/2016_Summer/GSI_Articletter_2016_Summer_Article7.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr .
- ÖZTÜRK, İlhami; “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl:7, Sayı:24 (Ocak 2016), (309-333).
- PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/SUNGURTEKİN ÖZKAN, Meral/ÖZEKES, Muhammet; *İcra ve İflas Hukuku*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2015(İcra ve İflas).
- PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/ÖZEKES, Muhammet; *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.
- POROY, Reha /YASAMAN, Hamdi; *Ticari İşletme Hukuku*, 14. B. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012.
- POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/ÇAMOĞLU, Ersin; *Ortaklıklar Hukuku I*, 13. Bası, İstanbul 2014.
- POSTACIOĞLU, İlhan; *İcra Hukuku Esasları*, 3. B. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No:412, İstanbul 1973.
- PULAŞLI, Hasan; *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, 3. Bası, Ankara 2015 (Şirketler).
- PULAŞLI, Hasan; Tek Ortaklı Anonim Şirket, *Batider*, C. XXV, S. 4. (95- 132) (*Tek Ortaklı*).
- REİSOĞLU, Safa; *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 23. B. Beta Yayınları, İstanbul 2012.
- REİSOĞLU, Seza; *Bankacılık Kanunu Şerhi*, 2. Bası, Cilt. 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2015.
- REİSOĞLU, Seza; “Bankalar Kanunu’nda 4672 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler”,13.06.2001 tarihinde İstanbul ve 25.06.2001 tarihinde Ankara’da verilen Konferans metni,

https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:5yNYUoIFP0oJ:https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Konferans_Sunumlari/Seza_Reisoglu_Tebligi_4672.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr .

REMZİ, Mehmet/Aydın, Sezer; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 6. B.İkinci Sayfa Yayınları, İstanbul 2012.

RHEE, Robert J. ; “Bonding Limited Liability”, *William & Mary Law Review*, Vol. 51, 2010, U of Maryland Legal Studies Research Paper No. 2009-29.

SABAN, Nihal; *Vergi Hukuku*, 6. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2014.

SKİLES, J. A.; “Individual Personal Liability of Bank Directors for Negligent and Excess Loans”, *Notre Dame Law.*, 1931, (185-208).

SOYER, Ali; Kayımlık Müessesesi ve Anonim Ortaklıklarda Kayyım Atanması ve Yönetimi, *Adalet Dergisi*, Sayı:11, 2002, (285/295).

SOYKAN, İsmail Cem; *Anonim Ortaklıklarda Organ Yokluğu*, XII Levha Yayınları, İstanbul 2012.

SÖNMEZ, Sinan; *Kamu Ekonomisi Teorisi*, Teori Yayınları, Ankara 1987

ŞENER, Oruç Hami; “Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 4, S. 1.

ŞENER, Oruç Hami; *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*, Ankara 2015

ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan; *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 5. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa 2014.

TAHİROĞLU, Bülent; “Kusursuz Sorumluluk ve Modern Hukuklara Etkisi”, *MÜHAD*, Cilt: 14, Sayı: 4, Sempozyum Özel Sayısı, 2008, (157-170)

TAN, Turgut; *İdare Hukuku*, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013.

TANK, Mehmet; “Yargı Kararları Işığında İdari Sözleşme Kriterleri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 2, Yıl: 2, 2011, (509-542).

TAŞDELEN, Selim Servet; *Bankacılık Kanunu Şerhi*, 2. B. C. 2, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.

TEKİNALP, Ünal; *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.

TOMBALOĞLU, Mustafa Lütfi; *Amme Alacaklarının takip ve Tahsil Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011.

- UZUNALLI, Sevilay; *Anonim Şirkette İşletme Konusu*, Adalet Yayınevi, Ankara 2013.
- ÜLGEN, Hüseyin/ HELVACI, Mehmet/KENDİGELEN, Abuzer/KAYA, Arslan/NOMER Ertan, Füsün; *Ticari İşletme Hukuku*, 5. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul 2015.
- YAKAR, Soner; “Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 87, Yıl: 2013, (29-46).
- YANLI, Veliye; “Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağan'ı*, 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2001, (743-770).
- YARALI, Levent; *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürler ve Ortakların Sorumluluğu*, 2. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.
- YERLİKAYA, Kürşat; Vergi Alacağında Tahsil Zamanaşımı, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, Sayı: 19-20, 2006, (38-48).
- YILDIRIM, Turan; Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun Takip ve Tahsil Yetkisi, Doç. Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan, MÜHFHAD, (161-176).
- YILDIZ, Şükrü; “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı*(771-794), 2. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2001.
- YÜCE, Mehmet; *Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri, Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları*, Ekin Kitabevi, Bursa 2014.