

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANA BİLİM DALI
ÖZEL HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN
KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

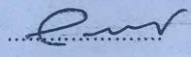
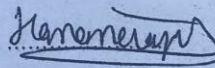
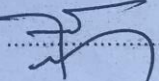
Gonca ÖZKAN

Danışman: Prof. Dr. Şükrü YILDIZ

İstanbul, 2019

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

..... SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÖZEL HUKUK
Yüksek Lisans programı öğrencisi..... GÖKKA ÖZKAN
ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU
BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu 08.01.2019 tarih ve 2019/488/21 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
~~oybirliği~~/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	: Prof. Dr. Şakir Yıldız	
JÜRİ ÜYESİ	: Dr. Öğr. Üyesi Esra Hanımciğdem	
JÜRİ ÜYESİ	: Dr. Öğr. Üyesi Zehra Batak	

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

ÖZET

Anonim şirketler hissedarlarından ve kendisini temsil eden yöneticilerinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler ve pay sahipleri ile yöneticiler kural olarak şirket borçlarından dolayı sorumlu değildirler. Hissedarların sorumlulukları şirkete karşıdır ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadardır. Anonim şirkete karşı taahhüt ettiği sermayeyi ödeyen hissedarın sorumluluğu sona ermektedir. Ancak anonim şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen kamu alacakları için kanuni temsilciler şahsi malvarlıkları ile sorumludurlar. Türk hukukunda anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğu 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmektedir. Aynı konuda iki farklı düzenleme olmakla birlikte her iki düzenlemede yer alan sorumluluk koşulları açısından bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Diğer taraftan aynı konuda iki düzenlemenin bulunuyor olması uygulamada bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu çalışmamızda anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından kaynaklanan sorumluluğunun koşulları, bu konudaki yasal düzenlemeler arasındaki farklılıklar ve uygulamada karşılaşılan hukuka aykırılıklar kapsamlı biçimde ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: kamu alacağı, yönetim kurulu üyesi, şirket borçları, kişisel sorumluluk, anonim şirket.

ABSTRACT

Corporations are legal entities which is independent from its shareholders and managers. In principle, corporation's shareholders and legal representatives are not personally liable for the entity's taxes and other debts. The shareholders are liable for the capital they committed to corporation. The shareholders' liability ends when they fulfill their commitment. But the legal representatives are liable for the taxes and other public receivables when the corporation is unable to pay it. In Turkish regulation, liability of legal representatives of corporations stipulated in 6183 numbered Law on Collection of Public Claims and 213 numbered Tax Procedure Law. Although it seems that there are two regulations for the same subject, there are some differences in terms of limits, conditions and scopes of liability in both regulations. On the other hand, because of there are two regulations in the same subject it brings some problems with the study is a LL.M thesis, that considers conditions for liability of legal representatives, differences of regulations and the problems.

Keywords: publicly available, unpaid tax liabilities, corporate liabilities, personal liability, joint stock company.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1
1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI	3
1.1 Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı	3
1.2 Kamu Alacağının Özellikleri	7
1.3 Kamu Alacağının Türleri.....	9
1.3.1 Asli Kamu Alacakları	10
1.3.1.1 Vergi.....	10
1.3.1.2 Resim.....	12
1.3.1.3 Harç	13
1.3.1.4 Para ve Vergi Cezaları.....	14
1.3.1.5 Muhakeme Giderleri.....	16
1.3.2 Feri Kamu Alacakları.....	17
1.3.2.1 Gecikme Zammı	17
1.3.2.2 Gecikme Faizi.....	19
1.3.2.3 Tecil Faizi.....	20
1.3.2.4 Haksız Çıkma Zammı.....	22
1.3.2.5 Pişmanlık Zammı.....	22
1.3.3 Diğer Kamu Alacakları	23
1.3.4 Takip Masrafları	25
1.4 6183 Sayılı AATUHK'ya Yapılan Atıflar	25
1.4.1 Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları	27
1.4.2 Kamu Kurumu Niteliğindeki Bazı Meslek Kuruluşlarının Aidat Bedelleri.....	27
1.4.3 Ecrimisil Bedelleri	29
1.4.4 AATUHK'ya Yapılan Diğer Atıflar	29
1.5 Kamu Alacaklıları.....	30
1.5.1 Devlet.....	31
1.5.2 İl Özel İdareleri.....	31
1.5.3 Belediye	32
1.6 Kamu Borçluları	32
1.6.1 Gerçek ve Tüzel Kişiler	33
1.6.2 Kanuni Temsilci.....	34
1.6.3 Mirasçılar ve Kefil	39
1.6.4 Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri	40

1.7	Vergi Mükellefiyeti ile Vergisel Sorumluluğun Karşılaştırılması	41
1.7.1	Vergi Mükellefi.....	41
1.7.2	Vergi Sorumlusu	43
1.7.3	Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Karşılaştırması	44
2.	ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULUNUN TEMSİL YETKİSİ ve HUKUKİ SORUMLULUĞU	46
2.1	Anonim Şirket Yönetim Kurulu.....	46
2.1.1	Yönetim Kurulu ile Şirket Arasındaki İlişki	46
2.1.2	Yönetim Kurulu ile Genel Kurul Arasındaki İlişki	48
2.1.3	Yönetim Kurulunun Oluşumu.....	49
2.1.4	Yönetim Kurulu Üyesi Seçilme Şartları ve Süresi	51
2.1.5	Yönetim Kurulu Üyesi Seçilmenin Şekli	55
2.1.6	Yönetim Kurulunun Organizasyonel Yapısı	57
2.1.7	Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri	58
2.2	Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisi	60
2.2.1	Genel Olarak Temsil Kavramı	60
2.2.2	Temsil Yetkisinin Şekli.....	64
2.2.3	Temsil Yetkisinin Tescil ve İlanı	67
2.2.4	Temsil Yetkisinin Kapsamı.....	67
2.2.5	Temsil Yetkisinin Sınırlandırılması	72
2.2.6	Temsil Yetkisinin Devri ve Yönetim Kurulu Dışında Temsile Yetkili Olan Diğer Kişiler	74
2.3	Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu	79
3.	ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞU	82
3.1	Sorumluluk Kavramı ve Kapsamı.....	82
3.1.1	AATUHK'nın Mükerrer 35. Maddesi ve Yapılan Değişiklikler	84
3.1.2	Vergi Usul Kanunu 10. Maddesi.....	87
3.2	Sorumluluğun Mahiyeti ve Sınırı.....	89
3.2.1	Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk	89
3.2.2	Fer'i Sorumluluk.....	92
3.2.3	Müteselsil Sorumluluk	92
3.2.4	Sınırsız Sorumluluk	92
3.3	AATUHK Kapsamında Sorumluluğun Şartları	93
3.3.1	AATUHK Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacak Olması	94
3.3.2	Kamu Alacağının Şirketten Tahsil Edilememesi	95
3.3.3	Dönemsel Açıdan Sorumluluk	97
3.4	VUK Kapsamında Sorumluluğun Şartları	98
3.4.1	VUK Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması	99
3.4.2	Verginin Şirketten Tahsil Edilememesi	101
3.4.3	Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olması	103
3.4.4	Vergi Ödevlisinin Kusurlu Olması	103
3.4.5	Dönemsel Açıdan Sorumluluk	105
3.5	AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ve VUK 10. Maddesi Farkı	107

3.6	Sorumluluğu Sona Erdiren Haller ve Rücu Hakkı.....	108
3.6.1	Sorumluluğu Sona Erdiren Haller.....	108
3.6.2	Kanuni Temsilcinin Rücu Hakkı.....	110
3.7	Hukuki Sorunlar ve Uygulamada Karşılaşılan Özel Durumlar.....	113
3.7.1	Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirme.....	113
3.7.2	Uygulamada Karşılaşılan Hukuka Aykırılıklar.....	115
	SONUÇ.....	117
	KAYNAKÇA.....	119



KISALTMALAR

AATUHK	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
b.	: Baskı
BATİDER	: Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
Bkz./bkz.	: Bakınız
Dp./dp.	: Dipnot
C.	: Cilt
dn	: Dipnot
E:	: Esas Numarası
ESMOK	: 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Odaları Kanunu
f.	: Fıkra
HD.	: Hukuk Dairesi
HB	: Hukuk Bölümü
HMK	: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	: Karar Numarası
m.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
SSGSK	: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TOBBK	: 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
vb	: Ve benzeri
vd	: Ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türk hukuk sisteminde geçerli temel kurala göre anonim şirketlerin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır ve anonim şirket borçlarından dolayı şahsi malvarlığı ile sorumludur. Anonim şirket hissedarlarının sorumluluğu ise şirkete karşıdır ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadardır. Kanuni temsilcilerin ise şirketin borçlarından dolayı doğrudan bir sorumluluğu söz konusu değildir.

Ancak kamu hizmetinde sürekliliği sağlamak zorunda olan devletin söz konusu hizmetlerin finansmanında hayati öneme sahip kamu gelirlerinde de sürekliliği sağlayabilmesi gerekmektedir. Kamu alacaklarının zamanında tahsil edilememesi halinde kamu hizmetlerinde aksamalar meydana gelecek ve kimi zaman temel devlet fonksiyonlarının dahi yerine getirilememesi riski gündeme gelecektir.

Bu doğrultuda kamu alacakları açısından genel kurala istisnai nitelikte düzenlemeler yapılmış ve belirli koşulların gerçekleşmesi halinde anonim şirket kanuni temsilcilerinin şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından dolayı şirket temsilcilerinin şahsi malvarlığına başvurma imkânı yaratılmıştır. Bu kapsamdaki düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK) mükerrer 35. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 10. maddesinde yer almaktadır.

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenleme VUK 10. maddesi ile kıyaslandığında son derece kapsamlı bir düzenleme niteliğindedir tüm kamu alacakları açısından uygulanmakta olup kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır. VUK 10. maddesinde ise kusura dayalı bir sorumluluk esasını benimsenmiştir ve vergi ile buna bağlı alacaklar için uygulanabilmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde kamu alacağı kavramı kavramsal ve hukuki açılardan ele alınmıştır. Bu kapsamda AATUHK kapsamında yer alan kamu alacakları, alacaklı kamu idareleri ve söz konusu kamu alacaklarını ödemekle yükümlü olan kişilerin kimler olduğu detaylı olarak açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise anonim şirketin genel organizasyonel yapısı ve bu organizasyonel yapı içinde yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları, kanuni temsilcilik sıfatının kazanılma koşulları detaylı olarak ele alınmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde ise anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için gerekli koşullar konuya ilişkin AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi ve VUK 10. maddesi açısından detaylı ve karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.



1. KAMU ALACAĞI KAVRAMI

1.1 Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı

Alacak kavramı kelime manası itibariyle bir hesap gereği henüz alınmamış ve alınması gereken para veya mal benzeri şey olarak ifade edilmektedir.

Günümüzde kamu alacağı kavramı eski dildeki amme alacağı teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır¹. Ülkemizde kamu gelirlerinin takibi ve tahsiline ilişkin usul ve esaslar ilk olarak 1909 tarihli Tahsili Emval Kanununda yer almaktadır. Sonrasında ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) 28/7/1953 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. AATUHK'nın yürürlüğe girmesi ile beraber Tahsili Emval Kanunu da yürürlükten kalkmıştır.

Batılı ülke ve vergi terminolojilerinde yer almayan kamu alacağı kavramı da Türk vergi sistemine 6183 sayılı AATUHK ile girmiş ve yerleşmiştir².

Literatürde kamu alacağı, devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla belirlediği mali yükümlülüklerden dolayı kişiler ile idare arasında ortaya çıkan, bazı yönleriyle ayrıcalıklı niteliğe sahip alacaklar şeklinde tanımlanmaktadır³.

Ancak kamu alacaklarının sebebi olarak sadece kamu hizmetlerinin finansmanı şeklinde değerlendirme yapmak doğru olmaz. Zira 19. yüzyıldan itibaren devlet iç ve dış güvenlik, adalet gibi temel fonksiyonlarının ötesinde sosyal devlet anlayışındaki gelişmeler ile birlikte ekonomik hayatın içerisinde daha aktif rol almaya başlamıştır. Öncesinde devletin fonksiyonları arasında değerlendirilmeyen birçok husus kamu hizmetinin parçası haline gelmiştir. Bu süreç ile birlikte kamu alacakları hem artan

¹ Kamu alacağı kavramının tarihçesine ilişkin bkz. Selahattin Tuncer, "Teoride ve Uygulamada Kamu Alacağı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan**, 1988, s.145.

² Mehmet Akmansu, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununun Şerh ve İzahatları**, Ankara: Örnek Matbaası, 1954, s. 50; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku**, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2000, s. 15.

³ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s. 25; Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 3.b, İstanbul: Hak Kitabevi, 1966, s. 1648.

kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği noktasında söz konusu hizmetlerin finansmanı açısından önem kazanmış hem de devletin ekonomiye müdahalesi noktasında önemli bir politika aracı haline gelmiştir⁴.

Söz konusu alacak onu ifa etme yükümlülüğüne sahip olan kişiler açısından ise kamu borcunu teşkil etmektedir. Bu kapsamda gerek ilgili mevzuat hükümlerinde gerekse doktrin ile yargı kararlarında kamu alacağı terimi kamu borcunun karşılığı olarak aynı anlama gelmek üzere yaygın şekilde kullanılmaktadır⁵.

Diğer taraftan sadece literatürdeki tanımından hareketle alacaklı tarafın devlet veya diğer kamu kurum ve kuruluşu olduğu tüm alacakların kamu alacağı şeklinde değerlendirilmesi doğru değildir. Zira AATUHK devlet ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bazı alacaklarını kapsam dışında tutmuştur⁶.

Kamu alacağı için öngörülen tahsilat, güvence ve zorla tahsil esas ve usulleri AATUHK’da yer almaktadır.

AATUHK kapsamında kamu alacağı kavramının sistematik bir tanımını yapmak yerine kamu alacağı türlerinin tek tek sayılması yöntemi benimsenmiştir. Bu kapsamda AATUHK’nın 1. ve 2. maddelerinde tahsili açısından 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanacağı alacak türleri “*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*” ve “*Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar*” olarak ifade edilmiştir.

⁴ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku**, 2.b, İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları, 2002, s. 21.

⁵ Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 116.

⁶ Ahmet Güzel ve Muharrem Özdemir, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Adana: Nobel Kitabevi, 2007, s. 3

AATUHK'nın 3. maddesinde ise 1. ve 2. maddelerde sıralanan alacakların kamu alacağı olarak kabul edileceği ifade edilmektedir⁷.

Buna göre bir alacağın AATUHK kapsamında kamu alacağı sayılabilmesi için gerekli ilk şart, alacağın aidiyeti ile ilgilidir. Söz konusu alacak; devlet, il özel idareleri ya da belediyelerden herhangi birine ait olmalıdır. Bunlar dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar, teorik açıdan kamu alacağı sayılırsalar dahi, AATUHK kapsamında kamu alacağı sayılamayacaklarından bunlar hakkında AATUHK hükümleri uygulanamayacaktır⁸. Aksi yönde tesis edilen idari işlem ise yetki unsuru yönünden sakat olacak ve idari davaya konu edilmesi durumunda iptal edilebilecektir. Bu durumun istisnası alacağa ilişkin ilgili kanunda söz konusu alacak açısından AATUHK hükümlerinin uygulanacağını ifade edilmiş olmasıdır⁹.

Bir alacağın kamu alacağı olarak kabul edilebilmesi için aranan ikinci şart ise, alacağın niteliğine ilişkindir. Devlete, il özel idarelerine ve belediyeler ait alacaklar kamu hukukundan de özel hukuktan doğan alacaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır¹⁰. Devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan alacak aynı zamanda AATUHK'nın 1. maddesinde sıralanan alacaklardan biri olmalı, diğer bir ifadeyle kamu hukukundan doğmalıdır.

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin kamu gücü ve hukukundan kaynaklanmayıp özel hukuk hükümleri çerçevesinde sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacaklar kamu alacağı sayılmamakta ve AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edilmemektedir¹¹. AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilmeyen söz konusu nitelikteki alacaklar ise 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) hükümleri çerçevesinde takip ve tahsil edilmektedir¹². Bu tür alacaklar

⁷ Akmansu'ya göre, 1. ve 2. madde kapsamında olan tüm alacaklar niteliğine bakılmaksızın kamu alacağı sayılır. Bkz. Akmansu, **a.g.e.**, s. 50. Fakat doktrinde bazı yazarlar tarafından kamu tüzel kişisine ait bir alacağın AATUHK kapsamında tahsil edilebilmesinin, söz konusu alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmayacağı ifade edilmektedir. Bkz. Serkan Ağar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2009, s. 22.

⁸ Karakoç, **Kamu Alacakları**, s. 29

⁹ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011, s. 8.

¹⁰ Onar, **a.g.e.**, s. 1648.

¹¹ İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s. 718.

¹² Baki Kuru, **İcra ve İflas Hukuku**, 1.b, İstanbul: Legal Yayınevi, 2016, s. 66.

devletin hakimiyetinin değil işletme işlemlerinin bir sonucu niteliğindedir ve kamu bu tür alacaklar açısından üstün hak ve yetkilere sahip değildir¹³.

Dolayısıyla yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde “kamu alacağı” kavramının “kamunun alacağı” ya da “kamu tüzel kişilerinin alacağı” şeklinde değerlendirilmesi ya da ifade edilmesinin doğru bir yöntem olmadığını da ifade etmek gerekir¹⁴. Zira devlet ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının her türlü alacağını kamu alacağı olarak kabul etmek mümkün değildir. Aynı paralelde devlet ve kamu kurum ve kuruluşlarının her tür alacağının da AATUHK çerçevesinde takip ve tahsil edileceğini söylemek doğru değildir.

AATUHK kapsamında kamu alacağına ilişkin esas ve usuller belirlenirken aşağıda yer alan ilkeler çerçevesinde hareket edildiğini söyleyebiliriz;

- Kaynakları ortaya çıkarmak,
- Kamu alacaklarını zamanında ve eksiksiz şekilde tahsil etmek,
- Kamu alacağını tahsil ederken temel ekonomik dinamiklere zarar vermemek,
- Borçlunun asgari yaşam koşullarına sahip olması noktasında saygılı olmak,
- Kamu alacağını tahsil ederken borçluyu da ekonomik olarak zor duruma düşürmeme gayreti içerisinde olmak.

Kamu alacaklarının en yaygın ve büyük kısmını vergi alacağı teşkil etmekle birlikte, vergi alacağı kavramı, kamu alacağının içinde yer alan ve ona nazaran daha dar bir alacağı ifade etmektedir. Kamu alacağının vergi hukuku ilkeleri göz önünde bulundurularak yapılan bir tanımı “kamu alacakları devletin yükümü ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir” şeklindedir¹⁵.

¹³ Ahmet Kumrulu, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1981, s. 654.

¹⁴ Özay, **Günışığında Yönetim**, s.717.

¹⁵ Kumrulu, **Vergi İcra Hukuku**, s. 655.

AATUHK'nın 1. maddesinde kanun kapsamındaki asli ve ferî kamu alacakları sayılırken kullanılan "gibi" ifadesi yer almaktadır ancak doktrinde söz konusu ifadenin bu tür kamu alacaklarının çeşitlerini çoğaltma amacıyla kullanılmadığı kabul edilmektedir¹⁶. Söz konusu ifadenin sadece cümle tekniği için kullanıldığını kabul etmek gerektiği ifade edilmektedir¹⁷. Madde metninde yer alan "gibi" ifadelerinin bu şekilde yorumlanmasının, vergi ifadesinin geniş şekilde yorumlanmasına; dolayısıyla vergi benzeri mali yükümler hakkında da AATUHK hükümlerinin uygulanmasına engel olmadığı ve uygulamanın da bu yönde olduğu belirtilmektedir¹⁸.

1.2 Kamu Alacağının Özellikleri

Kamu alacağını diğer adi alacak türlerinden ayıran en önemli özelliği sahip olduğu imtiyazlar gereği üstün ve ayrıcalıklı bir nitelikte olmasıdır. Bu üstünlük ve ayrıcalıkların temel sebebi idare hukuku ve özel hukuk arasındaki farklılıklardır¹⁹.

Kamu alacaklarını özel alacaklardan ayıran temel özellikleri şu şekilde sıralamak da mümkündür:

- Kamu alacakları kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tahsil edilmesine karşılık özel alacakların çıkış noktası ekonomik kazanç elde etmektir.
- Kamu alacakları genellikle karşılıksızdır ancak özel alacakların kaynağını oluşturan ilişkide bir alışveriş söz konusudur ve özel alacak kamu alacağının aksine genellikle tarafların hür iradeleri ile oluşur.
- Kamu alacakları AATUHK kapsamında yer alan takip ve tahsil usullerine uygun şekilde kamu gücü ve imkanları kullanılarak tahsil edilir ancak özel

¹⁶ Muhittin Tancı, Vural Arıkan ve Polat Yalçın, **İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar**, Ankara: Balakanoğlu Matbaacılık, 1970, s. 3; Açar, a.g.e., s. 33.

¹⁷ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın, 2015, s. 5.

¹⁸ Candan, **AATUHK**, s. 12; Mehmet Arslan, "Limited Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarına Karşı Sorumluluğu ve Hükümün Geriye Dönük Uygulanması Sorunu" **Yaklaşım Dergisi**, S. 75 (Mart 1999), s.117; Funda Başaran, "Anayasa Temelinde "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı", **Prof. Dr. İmregün'e Armağan**, İstanbul: İÜHF Yayınları, 1998, s. 857.

¹⁹ Çelik, **Kamu Alacakları**, s. 44.

alacaklarda, kamu alacağına kıyasla daha esnek kuralların yer aldığı İİK hükümleri uygulanmaktadır²⁰.

Kamu alacaklarının sahip olduğu imtiyazların sebepleri ise;

- Kamu alacağının bir tarafının devlet olması,
- Kamu hukukundan kaynaklanıyor olması,
- 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil olunması,
- Cebren tahsilinin idarenin tahsil daireleri tarafından yerine getirilmesi olarak sayılabilir²¹.

AATUHK'nın çıkarılma sebebi de, kamu alacaklarına ilişkin takip ve tahsil usulünün farklı ve ayrıcalıklı olması yönündeki tercih olduğu ifade edilmektedir²².

Ancak alacaklı kamu idaresi açısından kamu alacağının tahsili için AATUHK hükümlerinin uygulanması zorunlu değildir. İdare dilediği taktirde kamu alacağını İİK 100, 101 ve 268. hükümleri çerçevesinde takip ve tahsil etme hakkına da sahiptir²³.

AATUHK kapsamında kamu alacaklarının sahip olduğu ayrıcalıklar için haczedilemezlik, hacze iştirak, rehinli alacaklarda imtiyaz, takas edilememe örnek olarak gösterilebilir²⁴.

Kamu alacağının sahip olduğu bir diğer özellik ise alacağın devlet veya ilgili kamu idaresinin tek taraflı irade beyanı ile tahakkuk ediyor olmasıdır. Bu noktada borçlunun iradesine ya da hakim kararına gerek bulunmamaktadır²⁵.

Diğer taraftan alacaklı kamu idaresi kamu alacağının tahsili için, iflase tabi bir borçluyu haciz veya iflas yoluyla takip etmek hususunda da bir takdir yetkisine

²⁰ İlhan Özer, "Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması", **Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını**, s:187, (1979), s. 17.

²¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003, s. 251-252

²² Mustafa Akkaya, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Prof.Dr. Mualla Öncel'e Armağan C.1**, Ankara: AÜHF Yayınları, No:243, 2009, s. 341.

²³ Tuncer, **Vergi Hukuku**, s. 23.

²⁴ Baki Kuru, **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s. 572.

²⁵ Candan, **AATUHK**, s. 20

sahiptir. Kamu alacağından dolayı haciz yoluyla takip, tahsil dairesi tarafından AATUHK göre yapıldığı halde, kamu alacağından dolayı iflas yoluyla takip İİK hükümlerine göre yapılmaktadır²⁶.

Kamu alacağının sahip olduğu ayrıcalıklar açıklanırken doktrinde ağırlıklı olarak tahsil usulüne ilişkin görüşlere yer verilmektedir ve söz konusu alacağın kaynağını oluşturan alacak-borç ilişkisinin kurulması aşamasında alacaklı konumdaki devletin sahip olduğu kamu gücü genellikle göz ardı edilmektedir²⁷. Ancak nitelendirme yaparken alacağın kamu gücüne bağlı bir ilişkiden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da göz ardı edilmemelidir²⁸.

Kamu alacağının tüm bu ayırıcı özelliklerine karşın devletin, alacağı üzerinde serbest tasarruf yetkisi bulunmamasıyla birlikte bu yetkiyi ancak kanunlarla belirlenen sınırlar içinde kullanabilmektedir²⁹.

1.3 Kamu Alacağının Türleri

Kamu alacağı doktrinde farklı kriterlerden hareketle çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır³⁰. Kamu alacağının niteliği açısından yapılan söz konusu ayrımların dayandığı kriterler ve uygulamada sağlayacakları yarar tartışılabilir olmakla birlikte kanun koyucunun kamu alacağı sayma yoluyla belirlemeye çalışırken, kamu alacağının kapsamını olabildiğince geniş tutarak sınırları belirsiz bir kavram haline getirdiği tespitine katılıyoruz³¹.

Ancak bunun temel nedeni, kamu alacaklarının kamu hizmetinin finansmanında kullanılması ve kamu hizmetinin ise muğlak bir kavram olarak karşımıza çıkmasıdır. Kamu hizmetinin tanımından kaynaklanan söz konusu

²⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 27; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s. 161

²⁷ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012, s. 145.

²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 162.

²⁹ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 80

³⁰ Çetin Arslan, "Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz", **Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan**, Ankara, 2004, s. 399; Buket Sayın Önal, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, 2.b, Ankara, Adalet Yayınevi, 2007, s. 42.

³¹ Gerçek, **Kamu Alacakları**, s. 5.

belirsizlik kamu alacağının tanımı hususunda da yaşanmış olup kanun koyucu da bu belirsizlik halinde sayma yolunu tercih etmiştir³².

AATUHK'nın 1. maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde kamu alacağını dört ana başlık altında ele alabilmek mümkündür;

- Asli Kamu Alacakları,
- Fer'i Kamu Alacakları,
- Diğer Kamu Alacakları,
- Takip Masrafları³³.

1.3.1 Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları vergi, resim, harç, vergi cezaları ve para cezaları ile ceza tahkikat ve takiplerine ilişkin mahkeme giderlerinden kaynaklanan alacaklardır³⁴.

Asli kamu alacakları, bir taraftan finansman imkanı sağladığı kamu hizmetinin niteliğinden ve ihtiyaçlarından kaynaklanırken diğer taraftan ceza vb. alacak türlerinde olduğu gibi doğrudan kamu hizmetinden kaynaklanmayan bir yapıya da sahiptir³⁵.

1.3.1.1 Vergi

Vergiyi devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin tüm kamu hizmetlerini finanse etmek ve kamusal faaliyetleri yürütmek amacıyla³⁶ kanuni sınırlar çerçevesinde, tek taraflı irade beyanıyla, karşılıksız olarak ve geri ödenmemek üzere gerçek ve tüzel

³² Turgut Tan, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 8, (1991), s. 233; Aydın Gülan, "Kamu Hizmeti Kavramı", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, S. 1-3, 1988, s. 147-150; Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I: Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1970-1972, s. 18.

³³ Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, Açıklama ve Yorumlar**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2004, s. 48.

³⁴ Adnan Gerçek, "Tahsilat Kavramı, Kapsamı ve Hukuki Niteliği", **Bilanço Dergisi**, S. 126, (Mayıs 2010), s. 72.

³⁵ Onar, **a.g.e.**, s. 1650.

³⁶ Ali Volkan Özgüven, "Kamu Hizmetinde Bedel Sorununun Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Işığında İrdelenmesi" **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan**, C. I, Ankara: AÜHF Yayınevi, 2009, s. 317.

kişilerden mali güçleri ile orantılı biçimde tahsil ettiği tutarlar olarak tanımlamak mümkündür³⁷.

Anayasamızda vergiye ilişkin düzenleme siyasi haklar ve ödevler başlıklı 4. bölümü içinde ve 73. maddede yer almaktadır. Söz konusu maddede;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

hükmü yer almaktadır³⁸.

Anayasada yer alan hükümde verginin hukuki çerçevede yapılmış bir tanımından ziyade vergi ödevi ile ilgili usul ve esaslara yer verilmiştir. Diğer taraftan aynı maddede vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de düzenlenerek Anayasal bir zemine oturtulmuştur.

Anayasa hükmünün ikinci fıkrasında ise verginin sadece kamu hizmetinin finansmanında değil sosyal devletin gereği olarak yürütülen ekonomi politikaları açısından da önemli bir politika aracı olduğu vurgulanmaktadır.

Verginin en önemli özelliği karşılıksız olmasıdır. Zira vergi ile finanse ettiği kamu hizmeti ile arasında doğrudan bir bağ bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi

³⁷ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 3.b, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 73; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 1998, s. 22; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2010, s. 18-19; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2000, s. 10; Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 25-26; Ramazan Yıldırım, **İdare Hukuku Kavramları Sözlüğü**, Konya: Mimoza Yayınları, 2006, s. 545-546.

³⁸ Billur Yaltı, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 334, (Haziran 2009), s. 147.

mükelleflerinin kamu hizmetinden faydalanırken ödedikleri vergi ile orantılı bir hizmet söz konusu değildir³⁹.

Vergi açısından bireysel bazda bir karşılık söz konusu olmadığı için, vergi gelirleri kamu hizmetlerine, fertlerin bu hizmetlerden faydalanma derecesine bakılmaksızın harcanır. Bu niteliklerinden ötürü vergiler, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bölünmez, bireyselleştirilmez.

Verginin bir diğer özelliği ise zorunlu nitelikte olmasıdır. Ancak kamu tüzel kişilerinin tek taraflı irade beyanı ile yeni bir mali yükümlülük getirme imkanı bulunmamaktadır. Zira vergi vb. nitelikte getirilecek olan ek mali yükümlülüklerin kanun ile düzenlenmesi gerekir ancak Cumhurbaşkanının kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar çerçevesinde bazı vergi türleri açısından uygulanacak oran ya da istisna kalemleri açısından düzenleme yapma yetkisi bulunmaktadır.

Vergiler karşılıksız olmaları nedeniyle resim ve harçlardan, karşılıksız ve zorunlu olma özellikleri ile özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan alacaklardan ayrılmaktadır⁴⁰.

1.3.1.2 Resim

AATUHK kapsamında asli kamu alacakları içerisinde yer alan resim devlet veya diğer kamu kurum veya kuruluşlarının belirli nitelikteki hizmet ya da işin yapılabilmesi için verdikleri izin karşılığında söz konusu izni talep eden gerçek veya tüzel kişilerden tahsil ettikleri tutarlardır⁴¹.

Resim de vergiye benzer şekilde zorunlu olarak tahsil edilen bir kamu alacağıdır. Ancak verginin aksine resimde tahsil edilen bedelin bir karşılığı bulunmaktadır⁴². Vergi gelir ile orantılı olarak tahsil edilmektedir ancak resim mali güçle orantılı bir yapıda değildir⁴³.

³⁹ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s. 9.

⁴⁰ Yaralı, **a.g.e.**, s. 127.

⁴¹ Kaneti, **a.g.e.**, s. 6.

⁴² Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi 2**, 5.b, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s. 11.

⁴³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14.b, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 103.

Günümüz devlet bütçesinde resim adı altında yer alan yükümlülüklerle deniz yoluyla ithal edilen mallar üzerinden alınan rıhtım resmi ile ithal edilen gerçek mallar üzerinden gümrük vergisine ek olarak alınan ithal damga resmi örnek olarak gösterilebilir⁴⁴.

Diğer taraftan bazı kamu gelirleri karakteristik özelliği itibariyle resim niteliğinde olmasına karşılık kanun koyucu tarafından harç olarak isimlendirilmektedir. Örneğin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 81. maddesinde düzenlenen "*işyeri açma izni harcı*" teorideki tanım esas alındığında resim olarak değerlendirilmesine rağmen kanun koyucu işyeri açma izni karşılığında alınacak tutarı resim olarak değil harç olarak düzenlemiştir.

1.3.1.3 Harç

Harçlar devlet ile diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hizmetlerinden yararlanan gerçek ve tüzel kişilerden kendilerine sunulan hizmeti karşılığında ödedikleri bedellerdir⁴⁵.

Tanımından da anlaşılacağı üzere harçlar ile karşılığında sunulan kamu hizmetleri arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur⁴⁶. Ancak karşılığında hizmet sunuluyor olması harçların zorunlu olma özelliğini değiştirmemektedir⁴⁷. Bu noktadan hareketle kişilerin harçların karşılığı olan kamu hizmetlerinden faydalanmayarak harç ödemekten kaçınabileceği düşünülebilir ama pek çok idari işlem vb. nitelikteki kamu hizmeti gündelik hayatımızın ayrılmaz bir parçasıdır ve söz konusu hizmetler karşılığında harç talep edilmektedir⁴⁸.

Ancak harçlar karşılığında sunulan kamu hizmeti sınai veya ticari bir nitelikte değildir⁴⁹. Harçları vergiden ayıran en önemli özellik harcın karşılığının bulunmasıdır.

Anayasa Mahkemesi E:1986/20, K:1987/9 sayı ve 31.03.1987 tarihli kararında bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; "*...kişilerin bir kamu kurumundan*

⁴⁴ Pehlivan, **a.g.e.**, s. 103.

⁴⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 437.

⁴⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10.b, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s. 195.

⁴⁷ Recep Kaplan, "Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.15, (Ekim 2013), s. 199.

⁴⁸ Ramazan Yıldırım, **İdare Hukuku Dersleri I**, Konya: Mimoza Yayınları, 2009, s. 319.

⁴⁹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 102.

yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması...” gereğini ifade etmiştir.

Harçlar Kanununun 1. maddesinde harçlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;

- Yargı harçları,
- Noter harçları,
- Vergi Yargısı Harçları,
- Tapu ve Kadastro harçları,
- Konsolosluk harçları,
- Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
- Gemi ve liman harçları,
- İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
- Trafik harçları.

1.3.1.4 Para ve Vergi Cezaları

Vergi mevzuatı kapsamındaki yükümlülüklerine aykırı hareket eden vergi mükellefleri yasa ihlalinin niteliğine göre hapis ya da adli para cezası gibi adli nitelikte ya da vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası gibi idari yaptırımlara tabi tutulmaktadır⁵⁰.

Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenen vergi ziyayı, genel usulsüzlük, özel usulsüzlük cezaları ile Gümrük Kanununda düzenlenen vergi aslına bağlı para cezaları ve usulsüzlük cezaları AATUHK'nın kapsamındadır⁵¹.

Vergi mevzuatı kapsamında mükellef ya da sorumluların vergi ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz yerine getirmemesi sebebiyle verginin

⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 210.

⁵¹ Yaralı, **a.g.e.**, s. 132.

zamanında ve eksiksiz olarak tahakkuk ettirilememesi sonucu vergi ziyayı ortaya çıkar ve ilgililer hakkında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyayı cezası ihlalin niteliğine göre eksik tahakkuk ettirilen verginin bir katı ve üç katı şeklinde iki farklı şekilde uygulanmaktadır⁵².

Usulsüzlük cezası ise yine vergi mükellef ve sorumlularının şekli nitelikteki vergi ödevlerini yerine getirmemiş olması halinde uygulanan ve ihlal türlerine göre matbu olarak belirlenip her yıl enflasyon oranı göz önünde bulundurularak güncellenen cezalardır⁵³.

Vergi suç ve cezaları ile korunması amaçlanan hukuki yarar devletin kamu hizmetinin finansmanı açısından zorunlu nitelikteki gelirlerinden mahrum kalmamasıdır. Diğer bir ifade ile vergi ceza hukuku, vergi suçlarına ve yaptırımlarına ilişkin düzenlemeleri ile hazinenin alacağı zamanında ve doğru miktar üzerinden ödenmesini amaçlamaktadır⁵⁴.

Vergi cezaları da vergiye benzer şekilde zorunlu niteliktedir ve bu kapsamda elde edilen gelirler kamu harcamalarının finansmanında kullanılmaktadır. Ancak bu durum vergi cezalarının harcamaların finansmanı amacıyla tahsil edildiği anlamına gelmemektedir. Vergi cezalarının amacı vergi mükellefi ve sorumlusu nezdinde caydırıcı bir etki yapmak ve verginin zamanda ve eksiksiz olarak tahsil edilmesini sağlamaktır⁵⁵.

Vergi cezalarının muhatabı kişiler kural olarak vergi mükellefi ya da vergi sorumlusudur. Diğer taraftan vergi mükellefi olmak için fiil ehliyetinin aranmaması, küçüklük ve kısıtlılık, ölüm gibi konular vergi cezalarının uygulanmasında birtakım özellikler göstermekte olup kanun koyucu bu nedenlerden dolayı, bunlarla ilgili özel düzenlemeler öngörmüştür⁵⁶.

⁵² Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul: İ. Ü. Nazım Terzioğlu Basım Atolyesi, 1988, s. 2.

⁵³ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, 2008, s. 2.

⁵⁴ Donay, **a.g.e.**, s. 12

⁵⁵ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul: Süryay Süreli Yayınlar, 2004, s. 21; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon: Karaman Ofset Matbaacılık, 1997, s. 156.

⁵⁶ Nihal Saban, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1991, s. 69.

Tüzel kişilerin vergi mevzuatına aykırı hareket etmesi halinde uygulanan vergi cezalarının muhatabı küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinde olduğundan farklı olarak tüzel kişiliğin kendisidir⁵⁷. Tasfiye haline giren şirketin tüzel kişiliği devam ettiğinden, ceza yerine şirket tüzel kişiliği adına fakat “tasfiye halinde” ibaresi unvanın başına eklenerek kesilir⁵⁸.

Diğer taraftan vergi cezalarının dışında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu’nda tahsil şekli gösterilen para cezaları dışında kalan ve mahkemeler tarafından hükümlenen ya da idare tarafından kendisine tanınan yetkiye dayanılarak düzenlenen para cezaları da AATUHK kapsamında değerlendirilmektedir⁵⁹.

AATUHK’nın 1. maddesinde yer alan “*Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.*” hükmü gereğince adli para cezaları için ise normal koşullarda AATUHK hükümleri uygulanmamaktadır.

Mahkemeler tarafından verilen adli para cezalarının gereği 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu kapsamında Cumhuriyet Savcıları tarafından yerine getirilmektedir. Yine aynı kanunun 106. maddesine göre adli para cezasının vadesinde ödenmemesi ve bu kapsamda uygulanan hapis ve kamuda çalışma yaptırımının vadesinde ödenmeyen adli para cezasını karşılamaması halinde kalan adli para cezası AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilir⁶⁰.

1.3.1.5 Muhakeme Giderleri

Ceza soruşturma ve takipleri dolayısıyla yapılan yargılama giderleri de asli kamu alacağıdır. Söz konusu yargılama giderleri, AATUHK’nın 1. maddesinde

⁵⁷ Mehmet Küçükaya, “Vergisel uyumsuzlukların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”, (İstanbul, İstanbul Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi), 2008, s. 173.

⁵⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s. 104

⁵⁹ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, c.2, 9.b, İstanbul: Beta Yayınları, 1997, s. 719; İl Han Özay, **İdari Yaptırımlar**, İstanbul, 1985, s. 108.

⁶⁰ Donay, **a.g.e.**, s. 12

düzenlenen vergi resim ve harçlardan doğan kamu alacaklarının takip ve tahsili için yapılacak giderlerden farklıdır⁶¹.

Muhakeme giderleri, herhangi bir ceza davası dolayısıyla soruşturma, kovuşturma veyahut dava aşamasında gerçekleştirilen harcamalar oluşturmaktadır⁶². Ancak asli kamu alacağı olarak kabul edilmeyen takibat giderleri ise kamu alacaklarının zorla tahsili sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, mahcuz malın nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü harcamalardan oluşmaktadır⁶³.

1.3.2 Fer'i Kamu Alacakları

Feri alacaklar asıl kamu alacağının vadesinde eksiksiz olarak ödenmemesinden kaynaklı olarak uğranılan zararın telafisi amacıyla tahsil edilmektedirler⁶⁴. Belirli bir kamu hizmetine dayanmamakla beraber kamu gücünden kaynaklanan ferî kamu alacakları, asıl alacaklar için öngörülen imtiyazlı tahsil usulüne tabi tutulmuş, böylelikle takipler arasında farklılık oluşması engellenmeye çalışılmıştır⁶⁵.

Ferî kamu alacakları gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı ve haksız çıkma zammıdır⁶⁶.

1.3.2.1 Gecikme Zammı

Gecikme zammı, kamu alacaklarının zamanında tahsil edilebilmesi maksadıyla zamanında tahsil edilemeyen kamu alacağı üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülük türüdür⁶⁷. Gecikme zammı ek bir mali yükümlülük olması sebebiyle ferî nitelikte bir kamu alacağıdır⁶⁸.

⁶¹ M. Cengiz Ünlü, **Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, 1995, s. 81.

⁶² Yaralı, **a.g.e.**, s. 130

⁶³ Mahmut Coşkun, **Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 81

⁶⁴ Metin Taş, **Vergi İcra Hukukunda Haciz**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2000, s. 16.

⁶⁵ Onar, **a.g.e.**, s.1650.

⁶⁶ Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler" **AÜHFĐ.**, C.40, S. 1-4, (1988), s. 241.

⁶⁷ Mahmut Sekdur ve Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s. 231.

⁶⁸ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2001, s. 22.

Gecikme zammına ilişkin düzenlemeler AATUHK'nın 51 ve 52. maddelerinde yer almaktadır.

Bu kapsamda vadesinde ödenmeyen kamu alacağının ödenmeyen kısmı için vade tarihini takip eden her ay için %4 oranında gecikme zammı uygulanmaktadır. Tam ay olarak hesaplanamayan gecikme zammı tutarları günlük olarak hesaplanır. Cumhurbaşkanı söz konusu oranı aylar itibariyle ya da toplu şekilde yüzde onuna kadar indirmeye iki katına kadar çıkarmaya ve gecikme zammını birleşik faiz yöntemiyle bir, üç, altı aylık ya da yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir. (AATUHK 51. madde)

Bu kapsamda çıkartılan 62 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince gecikme zammı gecikme zammı 05/09/2018 tarihinden itibaren her ay için %2 olarak uygulanmaktadır.

Vadesinde ödenmeyen vergi ziyai cezaları için de aynı oranda gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı, tahsil aşaması ile ilgili olup miktarı kesinleşen ve zamanında ödenmeyen vergi ziyai suçu cezası için uygulanmaktadır⁶⁹.Ancak mahkemeler tarafından verilen cezalarda gecikme zammı hesaplanması halinde bu oranın yarısı uygulanmaktadır.

Bunların dışında kalan cezalar için ise vadesinde ödenmese bile herhangi bir şekilde gecikme zammı uygulanmamaktadır.

Ayrıca AATUHK'nın 52. maddesinde gecikme zammının, kamu alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar uygulanacağı ifade edilmektedir. Asıl kamu alacağının tahsil edilmiş olması gecikme zammının ayrıca takip ve tahsil edilmesine engel değildir yani asıl alacak sona erdiğinde gecikme zammı da sona ermemektedir⁷⁰.

Vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı hesaplanması öncesinde borçluyu temerrüde düşürmek amacıyla herhangi bir işleme gerek yoktur.

⁶⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 11.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 108.

⁷⁰ Eslem Ayaz, **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 38.

(AATUHK 52/2 madde) Zira borçlu kamu alacağını vadesinde eksiksiz olarak ödememesi halinde otomatik olarak mütemerrit duruma düşmektedir.

Gecikme zammı uygulaması hem kamu alacağının kanunda öngörülen süre içerisinde ödenmemesinden doğabilecek mali zararı gidermekte, hem de kamu borçluları açısından caydırıcı bir özelliğe sahip olması sebebiyle yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini teşvik etmektedir⁷¹.

Gecikme zammı ceza niteliğinde değildir, bu özelliği gereği vefat eden kişinin kamu borçlarına ait gecikme zamları mirasçılara geçmektedir⁷².

1.3.2.2 Gecikme Faizi

Gecikme faizi VUK'un 112. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi idaresi tarafından resen, ikmalen ya da idarece yapılan tarhiyatlar sonucu;

- Yargı yoluna başvurulmaksızın kesinleşen vergilere ilgili vergi kanunlarında yapılan tarhiyatın ait olduğu dönemdeki vade tarihinden itibaren,
- Yargı yoluna başvuru yapılmamış olan kısım için ilgili vergi kanunlarında yapılan tarhiyatın ait olduğu dönemdeki vade tarihinden itibaren yargı kararının tebliğ tarihine kadar,
- AATUHK kapsamında tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi tahakkuk ettirilmektedir.

Uzlaşmaya konu edilen vergiler açısından ise uzlaşılan vergi için ilgili vergi kanunlarında yapılan tarhiyatın ait olduğu dönemdeki vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar aynı oranda gecikme faizi uygulanır.

Gecikme faizi ait olduğu dönemde tahakkuk ettirilmeyip daha sonrasında resen, ikmalen ya da idarece tarh ettirilen vergiler için düzenlenmiştir⁷³.

⁷¹ Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, **a.g.e.**, s. 272.

⁷² Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005, s. 46.

⁷³ Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s.24.

Gecikme faizi verginin ilgili kanunda düzenlenmiş vadesinde tarh ve tahakkuk ettirilmemesine karşılık düzenlenmiş bir yaptırımdır ancak gecikme zammı vade tarihinden sonraki dönem için öngörölmüş bir düzenlemedir⁷⁴.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki hem gecikme faizi, hem gecikme zammı vergilendirmede eşitliği sağlama amacına hizmet etmektedir. Öte yandan, gecikme faizi oranının, enflasyon oranının üzerinde olması halinde, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki aşındırıcı etkisinin bertaraf edildiği ifade edilmektedir⁷⁵.

Anayasa Mahkemesi E:1992/29 K:1993/23 sayı ve 24.06.1993 tarihli kararında gecikme zammı ve gecikme faizi alınmasının amacını vergi açısından yorumlamış ve amacı; *“Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan gecikme zammı (ve gecikme faizi), asıl alacağa bağılı olarak ortaya çıkan fer’i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlölüklerdir. Bunlardan gecikme zammı kamu alacağının süresinde ödenmeyen bölümü için vade gününü izleyen aylara göre belli oranlarda alınır. Gecikme faizi ise, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrıca tahsil edilir. Gecikme zammı ile gecikme faizinin amacı verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazine’nin kaybını önlemektir.”* şeklinde ifade etmiştir. Gecikme zammı ve faizi düzenlemelerinin vergilendirmede eşitliği sağlamayı amaçladığı da ayrıca ifade edilmektedir⁷⁶.

1.3.2.3 Tecil Faizi

AATUHK hazırlanırken kamu alacağının tahsili ile birlikte borçlunun asgari yaşam koşullarına sahip olması hususu da göz önünde bulundurulmuştur. Bu kapsamda AATUHK madde 48’e göre; kamu alacağının vadesinde tahsil edilmesi ya da borçlunun malvarlığına haciz uygulanarak paraya çevrilmesi borçluyu ekonomik olarak çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazılı olarak talep edilmesi ve teminat gösterilmesi koşuluyla ilgili kamu alacağı alacaklı idare ya da yetkilendireceği

⁷⁴ Akar Öçal, **Türk Hususi Hukukunda Gecikme Faizi**, İstanbul: Sulhi Garan Matbaası, 1963, s. 11.

⁷⁵ Ercan Alptürk, “Gecikme Faizi, Tecil Faizi ve Temerrüt Faizinin Özellikleri ve Farklılıkları”, **Mükellefin Dergisi**, S. 125 (Mayıs 2003), s. 104.

⁷⁶ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, s. 152.

makamlar tarafından 36 aya kadar ertelenebilmektedir⁷⁷. Ancak tecil edilen kamu alacağının toplamı 50.000 Türk Lirasını aşmaması halinde teminat şartı aranmamaktadır. Bu tutarı aşan kamu alacaklarında ise teminat miktarı 50.000 Türk Lirasını aşan miktarın yarısı kadardır. Cumhurbaşkanı söz konusu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı kamu idareleri bazında bu sınırlar arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.

Erteleme söz konusu olması halinde alacak üzerine faiz tahakkuk ettirilmektedir ve asıl alacağa eklenen söz konusu faize de tecil faizi denilmektedir⁷⁸.

AATUHK'da uygulanması gereken faiz oranı açısından kesin bir oran belirlenmemiştir. Kanunda tecil faiz oranı açıkça belirtilmediği için bu oranı tecile yetkili makam belirlemektedir⁷⁹. Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin olarak 06.09.2018 tarihli resmi gazetede yayımlanan tebliğ ile birlikte tecil faiz oranı yıllık %22 olarak belirlenmiştir.

Kamu alacağına ilişkin tecil talebinin ilgili idare tarafından reddedilmesi halinde, borçlu söz konusu borcu tecil talebinin reddine ilişkin kararın tebliğ tarihinden itibaren alacaklı idare tarafından 30 güne kadar belirlenen süre içerisinde ödemeleri halinde söz konusu kamu alacağı ödeme tarihine kadar faiz tahsil edilmek suretiyle tecil edilir.

Borçlu borcu tecil edilirken belirlenen koşullara uygun hareket etmez veya teminat olarak gösterilen malların değerini kaybetmesi halinde yerine yeni teminat göstermezse kamu alacağı muaccel hale gelir. Tecil edilen kamu alacağının gecikme zammı uygulanamayan kamu alacaklarından olması halinde ödenen tecil faizleri mahsup ya da iade edilmez.

Tecil ile kamu borçlularına borçlarını uygun koşullarda ödeyebilmeleri için borçlarını taksitlendirme ve uzun vadeye yayma olanağı tanınarak hem kamu

⁷⁷Tecil faizine ilişkin değişikliklere dair bkz. Zihni Kartal, "Tecil faizinde değişiklik", **Yaklaşım Dergisi**, S.221, (2011). Tecil faizi konusunda idarenin takdir hakkı vardır. Bkz. Sonsuzoğlu, **a.g.e.**, s. 50.

⁷⁸ Yaralı, **a.g.e.**, s. 140.

⁷⁹ Özbalcı, **AATUHK**, s. 488.

alacağının tahsil edilememe tehlikesi ortadan kaldırılmakta hem de kamu borçlusuna çok zor durumda kalmadan kamu borcunu ödeme olanağı tanınmaktadır⁸⁰.

1.3.2.4 Haksız Çıkma Zammı

AATUHK kapsamında kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişiler ödeme emrine konu olan borcun kendilerine ait olmadığı, böyle bir borçlarının bulunmadığı ya da zamanaşımına uğradığı iddiası ile ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde itiraz komisyonuna itirazda bulunabilirler. İtiraz eden borçlu itirazında itiraz ettiği borcun miktarı ve niteliğini de göstermesi gerekir aksi halde itiraz edilmemiş sayılır⁸¹.

İtiraz komisyonu kendisine yapılan itirazlar ile ilgili 7 gün içerisinde karar vermek zorundadır. İtirazı tamamen ya da kısmen reddedilen borçlu hakkında itirazın reddedildiği kamu alacağına %10'u oranında zam uygulanır. Uygulanan bu zamma haksız çıkma zammı denir. Haksız çıkma zammı İİK kapsamında düzenlenen icra inkar tazminatına benzer niteliktedir.

Bu kapsamda itiraz komisyonları tarafından verilen kararlar kesindir. Haksız çıkma zammı için gecikme zammı uygulanmamaktadır⁸².

1.3.2.5 Pişmanlık Zammı

Pişmanlık durumu VUK'da düzenlenen bir müessesedir.⁸³VUK'un 371. maddesine göre beyana dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergi türlerinde vergi mevzuatını vergi ziyayı cezasını gerektirecek şekilde ihlal eden mükellefler bu ihlalleri ilgili idareye kendiliğinden dilekçe ile bildirmeleri halinde aşağıdaki koşullar dahilinde haklarında vergi ziyayı cezası kesilmez;

- Mükellefin ihlali bildirmesinden önce konu ile ilgili herhangi bir resmi makama dilekçe ile başvurulmamış olması ya da tutanağa bağlanmış bir sözlü başvurunun bulunmaması,

⁸⁰ Candan, **AATUHK**, s. 231.

⁸¹ Bumin Doğrusöz, "Haksız Çıkma Zammında Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi**, S. 203, (Kasım 2009), s. 35.

⁸² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, c.II, 6.b, Ankara, 1979, s. 509.

⁸³ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **a.g.e.**, s. 188.

- Mükellefin ihlali bildirme dilekçesinin yine mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesi ya da ihlale konu olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmeden önce verilmiş ve kayıt edilmiş olması,
- Hiç teslim edilmemiş olan vergi beyannamelerinin dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içerisinde teslim edilmesi,
- Eksik ya da hatalı olarak beyanda bulunulması halinde yine dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içerisinde tamamlanması ve/veya düzeltilmesi,
- İhlale konu olan ve vadesinde ödenmeyen vergilerin normal vade tarihinden itibaren dilekçenin sunulması tarihine kadarki dönem için hesaplanacak olan gecikme zammı ile birlikte dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi⁸⁴.

Yukarıdaki koşullardan herhangi birinin gerçekleşmemiş olması halinde mükellef pişmanlık yoluna başvurmamış kabul edilir ve mükellef hakkında ihlalin niteliği ve miktarına bağlı olarak değişen oran ve miktarlarda vergi ziyai cezası uygulanır.

Pişmanlık zammı bir yönüyle ceza niteliğinde olup caydırıcı özelliği nedeniyle mükellefleri vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yapmaya teşvik edici özelliğe sahiptir⁸⁵.

1.3.3 Diğer Kamu Alacakları

AATUHK'da asli ve fer'i kamu alacakları dışında kalan fakat kamu hizmetleri uygulamasından doğan alacaklar da kamu alacağı sayılmış ve bunlar belirtilirken sayım tekniği kullanılmamış ve yalnızca istisnalara yer verilmiştir⁸⁶. Buna göre asli ve fer'i kamu alacakları dışında kalan diğer kamu alacakları, devlet, il özel idaresi ve belediyelerin sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklananlar haricinde kalan ve kamu hizmetinin uygulamasına ilişkin alacaklardır.

⁸⁴ Ali Çelikkaya, Metin Taş ve Nihat Edizdoğan, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s. 195.

⁸⁵ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1962, s. 106; Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 220.

⁸⁶ Çelik, **Kamu Alacakları**, s. 26-27.

Bu kapsamda asli ve ferî nitelikteki alacaklar dışında kalıp aynı zamanda devlete, il özel idaresine ve belediyelere ait olan bir alacağa kamu alacağı diyebilmek için iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir;

- Alacağın kamu hizmetinden kaynaklanması gerekmektedir.
- Kamu hizmetinden kaynaklanan alacağın sözleşme, hasız fiil veya haksız iktisaptan kaynaklanmamış olması gerekmektedir.

Kamu hizmeti geniş manada devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözlem ve denetimi altında genel ve ortak nitelikteki ihtiyaçları karşılamak amacıyla sunulan hizmetlerdir. Ancak AATUHK kapsamında kamu hizmeti dar çerçevede tanımlanmıştır. Buna göre kamu hizmeti devlet, il özel idaresi veya belediyeler tarafından kamu hukukuna ait kurallar çerçevesinde ve yine bu hukuktan kaynaklanan yetki ve ayrıcalıklara dayanarak sunulan hizmetlerdir⁸⁷.

Bu tanım çerçevesinde kamu hizmeti olarak nitelendirilen bir hizmet sonucunda doğan ve sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmayan alacak AATUHK kapsamında kamu alacağı olarak nitelendirilir⁸⁸.

Devlet ve diğer kamu tüzel kişileri kamu hizmeti sunarken kimi zaman tek taraflı işlem tesis etmekte kimi zaman ise karşılıklı birbirine uygun irade beyanı ile birlikte sözleşme kurulmaktadır. Bu noktada devletin yaptığı idari sözleşmeleri özel hukuk sözleşmelerinden ayrı tutmak gerekir, zira idari sözleşmeler doğrudan kamu hizmeti ile ilişkilidir⁸⁹.

Sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilmemesinin sebebi ise bu nitelikteki iş ve işlemlerde idarenin kamu gücünü kullanmaması ve birey gibi hareket ediyor olmasıdır. Dolayısıyla kamu tüzel kişilerinin birey gibi hareket ettiği işlemlerde alacağın kamu

⁸⁷ Süheyp Derbil, “Kamu Hizmeti Nedir?”, **AÜHFD**, C.7, S. 3-4, (1950), s. 28; Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s. 301.

⁸⁸ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, Beta Yayınları, 2009, s. 71; Ayhan Tekinsoy, “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu” **AÜHFD**, c.55, s.2, (2006), s. 183.

⁸⁹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 7.b, Ankara: İmaj Yayınları, 2003, s. 166; Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 5.b, Bursa: Ekin Kitabevi, 2007, s. 431-506.

alacağı olarak nitelendirilerek alacaklı olan devlete ayrıcalık tanınması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır⁹⁰.

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacakların İİK hükümleri çerçevesinde takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.

1.3.4 Takip Masrafları

Asli, ferî ve kamu hizmetlerinden kaynaklanan diğer kamu alacaklarının cebri şekilde tahsil edilmesi sürecinde yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderler takip masrafı olarak kabul edilmektedir ve AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilmektedir⁹¹.

Kamu alacaklarının takip masraflarını da kamu alacağı kabul edilerek asıl kamu alacakları ile aynı takip rejimine tabi tutulması, alacaklı kamu idaresinin aynı borçlu hakkında ayrı icra mercilerinde takip yapmasının sakıncalarının önüne geçmektedir⁹².

1.4 6183 Sayılı AATUHK'ya Yapılan Atıflar

AATUHK'nın 2. maddesinde ilgili kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre takip ve tahsil edileceğine ilişkin hüküm bulunan alacaklar açısından AATUHK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir.

Çeşitli kamu alacaklarının takip ve tahsili açısından Tahsili Emval Kanununa atıf yapılan başlıca kanuni düzenlemeler şunlardır;

- 442 sayılı Köy Kanununun 45. maddesi kapsamında köylünün yolsuzluğa konu olan parası,

⁹⁰ Çelik, **Kamu Alacakları**, s. 25.

⁹¹ Nilgün Serim, **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s. 11.

⁹² Kemal Aykaç, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun ve Genel Tebliği**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 1976, s. 67.

- 4109 sayılı Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun'un 7. maddesi kapsamında asker ailelerine yapılması gereken yardımlar,
- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 88'inci maddesi kapsamında mutemet avansları,
- 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun'un 15'inci Maddesi kapsamında çiftçi mallarını koruma bedelleri,
- 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 19'uncu maddesi kapsamında değer baha bedelleri.

Bunun yanında çeşitli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde de bazı kamu alacaklarının takip ve tahsili için izlenecek usul konusunda AATUHK'ya atıf yapılmaktadır. İlgili kanunlarda yapılan atıf iki şekilde gerçekleştirilmektedir;

Bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde kamu alacakları için AATUHK'nın sadece takip ve tahsil sürecine ilişkin maddelerine atıf yapılırken, kimi kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde ise AATUHK'nın tüm hükümlerine atıf yapılmaktadır⁹³.

İlgili kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yapılan bu atıflar söz konusu alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmamakta,⁹⁴ sadece alacaklı idareye söz konusu alacağın tahsili noktasında AATUHK'da öngörülen tüm takip ve tahsil usullerine başvurma imkanı sağlamaktadır⁹⁵. Ancak yapılan bu düzenlemenin AATUHK'nın kapsamını aşırı genişlettiği ve belirsiz bir hal aldığına yönünde eleştiriler de yapılmaktadır⁹⁶.

Bu kapsamda AATUHK'nın kapsamına girmemesine rağmen ilgili kamu alacağının takip ve tahsilatının AATUHK kapsamında gerçekleştirileceğine ilişkin ilgili kanunlarda atıf yapılan başlıca kamu alacakları aşağıda yer almaktadır;

⁹³ A.Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C.I, 5.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 7.

⁹⁴ Saim Üstündağ, **İcra Hukuku Esasları**, 8.b, İstanbul, 2004, s. 19.

⁹⁵ Candan, **AATUHK**, s. 20.

⁹⁶ Tuncer, **Kamu Alacağı**, s. 148.

- Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları,
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Bazı Meslek Kuruluşlarının Aidat Bedelleri,
- Ecrimisil Bedelleri.

1.4.1 Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Alacakları

Kamu maliyesi alanında parafiskal gelirler kategorisi altında yer alan sosyal sigorta primleri vergiye benzer nitelikteki bir kamu geliri türüdür. Parafiskal gelir, artan kamusal harcamaları finanse etmek için geliştirilen ve bu hususta kanunla kendilerine yetki verilen kamusal ya da yarı kamusal kimi kuruluşlar tarafından tahsil edilen bütçe dışı kamu gelirleri olarak tanımlanabilir⁹⁷. Hizmetten doğrudan ya da dolaylı olarak yararlanan kişilerin ödemek *zorunda* oldukları parafiskal gelirler bütçede yer almazlar⁹⁸.

Sosyal güvenlik sisteminin finansmanı amacıyla kullanılan bu primler işçi ve işveren tarafından karşılanmaktadır⁹⁹.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. maddesinde vadesinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklar ile ilgili olarak 51, 102 ve 106. maddeler dışındaki AATUHK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir. Aynı maddede Sosyal Güvenlik Kurumunun AATUHK'nın uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına verilen yetkileri kullanabileceği de hüküm altına alınmıştır.

1.4.2 Kamu Kurumu Niteliğindeki Bazı Meslek Kuruluşlarının Aidat Bedelleri

Anayasanın 135. maddesinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar "*Belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını*

⁹⁷ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.109.

⁹⁸ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.428 vd.

⁹⁹ Ali Güzel, Ali Rıza Okur ve Nurşen Caniklioğlu, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, 12.b, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s. 262.

korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin esaslar 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ve 5590 sayılı kanunda yer almaktadır.

5174 sayılı kanunun 9. maddesinde sayılan gerçek ve tüzel kişiler ilgisine göre ticaret odalarına kayıt olmak ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde belirlenen kayıt ücreti ile yıllık aidat bedellerini ödemek zorundadır. Odaların tek geliri kayıt ücreti ve aidat bedelleri değildir, bunun yanında çeşitli isimler altında farklı gelirleri de bulunmaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının alacaklarının AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilebilmesi için kendi kanunlarında bu konuya ilişkin hüküm bulunması gerekmektedir. Özel hüküm bulunmayan hallerde ilgili alacak genel hükümler çerçevesinde İİK’ya göre takip ve tahsil edilmektedir.

5174 sayılı TOBBK’un 77. maddesinde “*Süresinde ödenmeyen kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hâsılatından alınacak oda payları, borsa tescil ücreti ve Birlik aidatına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca günlük gecikme zammı tahakkuk ettirilir.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince sayılan alacaklar için AATUHK’da belirtilen gecikme zammı uygulanmaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*Kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hasılatından alınacak oda payları ve Birlik aidatı ile borsa tescil ücreti ve bunlara ait kesinleşen gecikme zamları ile para cezalarının tahsiline ilişkin olarak oda, borsa ve Birlik Yönetim Kurulunca verilen kararlar ilâm hükmünde olup, icra dairelerince yerine getirilir.*” hükmü gereğince söz konusu alacakların takibinde İİK hükümleri uygulanmaktadır.

5590 sayılı kanunun 25. maddesinde “*Bu müddetler içinde ödenmeyen kayıt ücreti ve yıllık aidatlar için 6183 sayılı Kanun uyarınca yürürlükte bulunan oranlarda*

gecikme zammı tahakkuk ettirilerek kayıt ücreti veya yıllık aidat ile birlikte tahsil edilir.” hükmü yer almakta olup bu hüküm alacağın takip ve tahsilinde esas alınacak düzenlemeyi değil sadece uygulanması gereken gecikme zammı oranını düzenlemektedir. Aynı kanununun 78. maddesinde ise “Kayıt ücretleri ile yıllık aidat, munzam aidat ve Birlik aidatı ile borsa tescil ücreti ve bunlara ait kesinleşen zamlar ile para cezalarının tahsillerine ait oda, borsa ve Birlik yönetim kurulunca verilen kararlar ilam hükmünde olup icra dairelerince yerine getirilir.” hükmüne yer verilmiş olup bu madde gereğince söz konusu alacakların takibinde İİK hükümleri uygulanmaktadır.

1.4.3 Ecrimisil Bedelleri

Ecrimisil bedeli devletin mülkiyeti veya hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazların gerçek veya tüzel kişiler tarafından işgalci sıfatıyla kullanılması halinde oluşan bir alacak türüdür¹⁰⁰.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75. maddesine göre talep edilen ecrimisil bedelinin ödenmemesi halinde takip ve tahsili AATUHK hükümleri çerçevesinde yapılır.

1.4.4 AATUHK’ya Yapılan Diğer Atıflar

AATUHK’nın kapsamına girmemesine rağmen ilgili kamu alacağının takip ve tahsilatı açısından AATUHK’ya atıf yapılan diğer başlıca düzenlemeler ise aşağıda yer almaktadır;

- 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu’nun Ek 2. maddesi kapsamında tahsil edilmesi gereken cezaların tahsili,
- 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanununun Ek 5. maddesi kapsamında kayıt ve katılma ücretleri ile yıllık aidatların tahsili,

¹⁰⁰ Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. XXI, S. 1, s. 75.

- 261 sayılı İhracatı Geliştirmek Amacı İle Vergilerle İlgili Olarak Alınacak Tedbirlere Dair Kanun'un 2/A maddesi kapsamında olması gerekenden fazla iade edilmiş olan vergilerin tahsili,
- 5254 sayılı Muhtaç Çiftçilere Ödünç Tohumluk Verilmesi Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesi kapsamında vadesinde ödenmeyen tohumluk ve yemeklik kredisi alacaklarının tahsili,
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132'nci maddesi kapsamında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonununun bu kanunda sayılan gelir ve alacaklarının tahsili.

1.5 Kamu Alacaklıları

Hukuk sistemi içinde borç ilişkisi iki kişi arasında olan ve taraflardan birinin diğer tarafa karşı belirli nitelikteki edimi yerine getirmek zorunda olduğu bir ilişkidir. Herhangi iki kişi arasındaki borç ilişkisine ilişkin düzenlemeler genellikle Türk Borçlar Kanunu (TBK) hükümleri çerçevesinde ele alınır ve bu kanun hükümlerine uygun şekilde çözüme kavuşturulur.

Borcun konusunun AATUHK kapsamında kamu alacağı niteliğinde olması halinde alacaklı konumundaki kamu idaresine bir takım ayrıcalıklı hak ve yetkilerin tanındığı AATUHK hükümleri uygulanmaktadır.

Ancak alacağın konusunun AATUHK kapsamında olmadığı durumlarda alacaklı taraf devlet veya kamu tüzel kişiliğine sahip herhangi bir kamu kurum veya kuruluşu olsa dahi AATUHK kapsamında düzenlenen ayrıcalıklı hak ve yetkileri kullanamaz¹⁰¹.

Kamu alacağının konusunu yukarıda da açıklandığı üzere ağırlıklı olarak mali yükümlülükler oluşturmaktadır. Vatandaşlara mali yükümlülük getirme yetkisi de yasama organına tanınmış bir yetkidir. Ancak salt bu sebepten dolayı kamu alacaklısının sadece devlet olacağını düşünmek doğru bir yaklaşım değildir. Zira AATUHK'nın 3. maddesine göre kamu alacaklıları devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir. Bunların dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarının alacakları

¹⁰¹ Yaralı, a.g.e., s.146.

AATUHK kapsamında değildir ve bu kurum ve kuruluşların alacaklarının takipleri ancak ilgili kanunlarında bu yönde hüküm bulunması halinde AATUHK kapsamında takip ve tahsil edilebilmektedir¹⁰².

Kamu alacağı kamu alacaklısının AATUHK'yı uygulamakla görevli ve yetkili olan daire, servis, memur veya memurları tarafından takip ve tahsil edilir. Uygulamada bu görev ağırlıklı olarak vergi daireleri tarafından yerine getirilmektedir.

Bu daire ve servislerin kuruluş ve görevleri bağlı oldukları kurumların teşkilat kanunları, söz konusu kanunlar kapsamında çıkartılan tüzük ve yönetmelikler çerçevesinde belirlenmektedir.

AATUHK'nın 5. maddesinde kamu alacağına ilişkin takibin alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesi tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmektedir. Bu kapsamda faaliyet gösteren tahsil dairelerinin yetki sınırları kuruldukları ilçe veya il sınırlarına göre belirlenmektedir. Yetkili olduğu ilçe veya il sınırları dışında işlem yapması gereken hallerde ilgili tahsil dairesi işlem yapması gereken yerde bulunan tahsil dairesi vasıtasıyla söz konusu işlemi gerçekleştirmektedir.

1.5.1 Devlet

AATUHK kapsamında kamu alacaklısı olarak kabul edilen devlet genel bütçe kapsamındaki idareleri ifade etmektedir. Devlet tüzel kişiliğini oluşturan bu idareler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 12. maddesinde devlet tüzel kişiliğine sahip olan kamu idarelerinin aynı kanunun ek (I) sayılı listesinde yer aldığı ifade edilmektedir¹⁰³.

1.5.2 İl Özel İdareleri

Özellikle yerel nitelikteki ihtiyaçları karşılamaya yönelik kamu hizmetlerinin merkezi idare veya hiyerarşik olarak ona bağlı olan kamu tüzel kişilerinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip kamu kurum ve kuruluşları tarafından sunulmasına yerel yönetim

¹⁰² Kazım Yılmaz, **Kamu Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2006, s. 30.

¹⁰³ Karakoç, **a.g.e.**, s. 30.

denir.Yerel yönetim birimleri hizmet yönünden yerel yönetimler ve yer yönünden yerel yönetimler olarak ikiye ayrılmaktadır.

İl özel idareleri de yer yönünden yerel yönetimler kategorisi içerisinde yer almaktadır. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 3. maddesinde il özel idaresi “*İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

1.5.3 Belediye

Bir diğer yer yönünden yerel yönetim birimi ise belediyelerdir. İl özel idaresinde olduğu gibi belediyeler de devlet kamu tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 3. maddesinde belediye “*Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*” şeklinde tanımlanmıştır. AATUHK kapsamında alacaklı kamu idaresi olarak ifade edilen belediye kavramı 5393 sayılı Belediye Kanununu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki belediyeleri ifade etmektedir.

1.6 Kamu Borçluları

AATUHK'nın 3. maddesinde kamu borçlusu “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Maddede metninde yer alan “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları*” ifadesi esas itibariyle tüm kamu borçlularını kapsamaktadır. Ancak bu genel ifadenin ardından gerçek kişilerin ayrı ayrı ifade edilmesinin özel bir amacı söz konusudur. Bu genel ifadede yer alan ödemek mecburiyeti şartının gerçekleşmesi için kamu alacağının tahakkuk etmiş ve kesinleşerek ödenmesi gerekli hale gelmiş olması gerekmektedir. Ödenmesi gerekli hale gelmemiş olan bir kamu

alacağıın borçlusu konumunda olan kişilerin de kamu borçlusu sayılabilmesi için söz konusu genel ifadenin ardından tek tek sayılmıştır.

Her ne kadar madde metninde açıkça yer verilmemiş olsa da vergi ve para cezalarının muhatabı konumunda olan kişiler de kamu borçlusu konumundadırlar¹⁰⁴.

AATUHK kapsamında kamu borçlusu sıfatına sahip olabilmek için Türk Medeni Kanunu (TMK) çerçevesinde fiil ehliyetine sahip olmak zorunlu değildir, hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir¹⁰⁵.

1.6.1 Gerçek ve Tüzel Kişiler

Gerçek kişi kelime anlamı itibariyle insanları ifade etmektedir. Gerçek kişilerin kamu borçlusu olabilmesi için fiil ehliyetine sahip olması zorunlu değildir, hak ehliyetine sahip olması gerekli ve yeterlidir¹⁰⁶.

Fiil ehliyeti sahip olunan hakları kullanma yetkisi vermektedir ve TMK hükümlerine göre fiil ehliyetine sahip olabilmek için ayırt etme gücüne sahip olmak ve ergin olmak gerekir.

Diğer taraftan medeni haklardan yararlanma hakkı tanıyan hak ehliyeti ise kişilerin herhangi bir hakka ya da borca sahip olma yeterliliğini açıklayan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Herhangi bir kişinin hak ehliyetine sahip olabilmesi için herhangi bir irade beyanında bulunma zorunluluğu yoktur. TMK'nın 8. maddesine göre sağ olarak dünyaya gelen tüm insanlar hak ehliyetine sahiptir¹⁰⁷.

Tüzel kişiler TMK'nın 47. maddesinde "*Başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülennmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Amacı hukuka veya ahlâka aykırı olan kişi ve mal toplulukları tüzel kişilik kazanamaz.*" şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁰⁴ Tuncer, **Vergi Hukuku**, s. 257.

¹⁰⁵ Bilge Öztan, **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, 9.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 221.

¹⁰⁶ Kaneti, **a.g.e.**, s. 80.

¹⁰⁷ Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, **Kişiler Hukuku – Gerçek ve Tüzel Kişiler**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2014, s. 40.

Tüzel kişiler gerçek kişilerden farklı olarak fiziki bir varlığa sahip değildir ve kanuni temsilcileri tarafından yönetilir ve temsil edilir. Tüzel kişiler cins, yaş, hısımlık gibi insana özgü nitelikteki haklar dışındaki bütün hak ve borçlar açısından hak ehliyetine sahiptirler.

Tüzel kişileri amaçlarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırabilmek mümkündür;

- Kâr Amacı Taşıyan Özel Hukuk Tüzel Kişileri

- Anonim Şirket
- Limited Şirket
- Kollektif Şirket
- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

- Kâr Amacı Taşımayan Özel Hukuk Tüzel Kişileri

- Dernek
- Vakıf
- Sendika

1.6.2 Kanuni Temsilci

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına hukuki işlem gerçekleştirmesi, kimi zaman onu hak sahibi yapması kimi zaman ise borç altına sokmasıdır.¹⁰⁸ Temsil yetkisi temsil edilen kişinin iradesine bağlı olarak veya temsil edilenin iradesi dışında bir kanun hükmünden kaynaklanabilir¹⁰⁹. Temsil edilenin kendi iradesi ile temsilci

¹⁰⁸ Safa Reisoğlu, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 24.b, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, s. 148.

¹⁰⁹ Haluk N. Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8.b, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 67.

görevlendirdiği durumda iradi temsil söz konusudur¹¹⁰. Herhangi bir kanun hükmünden kaynaklı oluşan temsilde ise kanuni temsil söz konusudur¹¹¹.

Türk hukuk sisteminde kamu kurum ve kuruluşlarına karşı mali yükümlülükler açısından iradi temsil ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır¹¹². Ancak bu iradi temsilin yasak olduğu anlamına gelmemektedir. Genel hükümler çerçevesinde gerçekleştirilen iradi temsil sürecinin kamu kurum ve kuruluşlarına karşı olan mali yükümlülükler açısından uygulanmasında herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır. İradi temsilin söz konusu olması halinde temsilci, devlet ya da diğer kamu kurum ve kuruluşlarına karşı gerçekleştirdiği işlemler kapsamında ortaya çıkan mali yükümlülüklerin tarafı konumunda değildir ve temsilcinin bu kapsamda herhangi bir mali yükümlülüğü de bulunmamaktadır¹¹³. Ancak temsilci ile temsil olunanın aralarındaki temsil sözleşmesinde bu kapsamda herhangi bir hüküm söz konusu olması halinde temsilcinin de sorumluluğu söz konusu olabilecektir¹¹⁴.

Diğer taraftan kanuni temsilci ise kamu hukukundan kaynaklanan ve temsil olunana ait maddi ve şekli nitelikteki yükümlülüklerin yerine getirilmesinden bizzat sorumludur. Kanuni temsilcinin fiil ehliyetine sahip olması gerekmektedir¹¹⁵. Fiil ehliyetine sahip olabilmek için ise bazı niteliklere sahip olmak gerekmektedir. TMK hükümlerine göre fiil ehliyetine sahip olabilmek için ayırt etme gücüne sahip olmak ve ergin olmak gerekir.

¹¹⁰ Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt**, 5.b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s. 622; Sermet Akman ve Atilla Altop, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1995, s. 168.

¹¹¹ M. Kemal Oğuzman ve Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3.b, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2000, s. 161.

¹¹² Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 75

¹¹³ Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C.2, S.1, (2000), s. 122.

¹¹⁴ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006, s. 8; Mustafa Akkaya, "Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu", **Yaklaşım Dergisi**, Y.8, S.95, (Kasım 2000), s. 145-151.

¹¹⁵ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemleri ve Etkinliği**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2003, s. 66.

TMK'nın 13. maddesinde ayırt etme gücü, akla uygun biçimde davranma yeteneğine sahip olmak şeklinde ifade edilmiştir. Ergin olabilmek için ise 18 yaşını doldurmuş olmak ya da evlilik veya mahkeme kararıyla ergin sayılmak gerekmektedir.

Ayrıca kanuni temsilcinin kural olarak gerçek kişi olması gerekmektedir. Bu durumun tek istisnası tüzel kişilerin anonim şirket yönetim kurulu üyesi olması halidir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 359. maddesinde tüzel kişilerin anonim şirket yönetim kurulu üyesi olmalarına imkan tanınmıştır. Bu düzenleme kapsamında yönetim kurulu üyesi tüzel kişilik kendisinin belirleyeceği bir gerçek kişi tarafından temsil edilmektedir ancak yönetim kurulu üyeliği sıfatı tüzel kişinin kendisine aittir¹¹⁶.

Kanuni temsilcilerin kamu alacakları ve vergi mevzuatından kaynaklanan sorumlulukları Vergi Usul Kanunu (VUK) 10. madde ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda ilgili mevzuat hükümlerinde yer alan şartların gerçekleşmesi halinde kanuni temsilcinin kamu alacağından dolayı sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

VUK'un 10. maddesine göre tüzel kişilerin, küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde yerine getirilmesi gereken ödevlerin kanuni temsilciler veya tüzel kişiliğe sahip olmayanlarda bunları idare edenler veya temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülüğün gereği gibi yerine getirilmemesi halinde vergi mükellefleri veya vergi sorumlularından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar yükümlülüğü yerine getirmeyenlerin mal varlıklarından tahsil edilir. Bu kapsamda vergi ödemek zorunda kalan temsilciler veya idare edenler ödedikleri vergi için asıl vergi mükellefleri veya vergi sorumlularına rücu etme hakkına sahiptirler¹¹⁷.

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde de VUK'un 10. maddesine paralel nitelikte ancak daha kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır. Mükerrer 35. maddede *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya*

¹¹⁶ Hülya Coştan, “Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin ve Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulu Üyeliği”, **BATİDER**, C.29, S.1, (2013), s.133. Aksi görüşler için bkz. Akdağ, **Yönetim Kurulu**, s.9, Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.424.

¹¹⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 20.b, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 77.

tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere mükerrer 35. madde hükmü VUK 10. madde ile kıyaslandığında daha kapsamlıdır.

VUK ve AATUHK'nın yukarıda bahsedilen hükümlerinde bahsedilen kanuni temsilcilerin kimler olduğuna ise TMK, TTK, Türk Borçlar Kanunu (TBK) ve diğer kanunlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde karar vermek gerekir.

TMK hükümlerine göre gerçek kişi küçükler için veli kanuni temsilci konumundadır. Velisi olmayan küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcisi ise vasi ya da bazı durumlarda belirli iş ve işlemler ya da malvarlığını yönetmek için görevlendirilen kayyımdır¹¹⁸.

VUK 10. maddeye göre kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için ödevleri yerine getirmemiş olması ve bu sebeple vergi ve buna bağlı alacakların vergi mükellefi ya da sorumlusunun malvarlığından tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Kanuni temsilcinin VUK 10. madde kapsamındaki sorumluluğu vergi ve buna bağlı alacakları ile sınırlıdır. VUK 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk yabancı kişiler açısından da geçerlidir¹¹⁹.

Diğer taraftan VUK 332. maddesinde yer alan düzenlemeye göre velayet ve vesayet altında bulunan ya da kendilerine kayyım atananlar kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareket etmiş olması halinde herhangi bir cezai yaptırıma

¹¹⁸ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.b, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 7

¹¹⁹ İsmail Sazak, “Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsil Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Eylül 2011), s. 35.

muhatap olmazlar. Bu durumda cezanın muhatabı kanuni temsilci konumundaki veli, vasi ya da kayyımın kendisidir¹²⁰.

VUK 333. maddeye göre ise tüzel kişilerde vergi cezası tüzel kişiliğin kendisine karşı düzenlenmekte olup tüzel kişilik cezanın doğrudan muhatabı konumundadır¹²¹.

4458 sayılı Gümrük Kanununa göre kesilen idari para cezaları ise cezaların şahsiliği ilkesine uygun biçimde tüzel kişiliğe karşı değil ilgili mevzuat hükmünü ihlal eden kişiye karşı düzenlenmektedir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcisi ise ilgili tüzel kişiliğin kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kanun hükümleri çerçevesinde belirlenmektedir. İlgili kanun hükümlerine göre;

- Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından,
- Limited şirketler müdürleri tarafından,
- Komandit şirketler komandite ortaklar tarafından,
- Kollektif şirketlerde ortaklar tarafından,
- Kooperatifler, dernekler ve vakıflar yönetim kurulu tarafından

temsil edilmektedir.

Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise söz konusu teşekkülleri idare eden kişiler kamu alacaklarından dolayı VUK 10 ve AATUHK mükerrer 35. maddede belirtilen esaslar çerçevesinde kanuni temsilci gibi sorumludurlar. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllere adi şirketler örnek olarak gösterilebilir.

TBK hükümlerine göre adi şirket ortakları şirket borçlarından dolayı müşterek ve müteselsilen sorumludurlar¹²². Bu kapsamda adi şirketin ortakları tarafından temsil

¹²⁰ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, 1.b, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s. 80.

¹²¹ M. Yasin Aslan, "Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu", **Ankara Barosu Dergisi**, S.2010/2, (2010), s. 242-245.

¹²² Bkz. TBK m.637.

edildiği durumlarda temsilci konumundaki ortak ortaklık sıfatından dolayı tüm borçlardan sorumlu olduğu için kanuni temsilci müessesesi kapsamındaki sorumluluk şartların aranmasına ihtiyaç yoktur. Ancak adi şirketin ortakları dışında üçüncü bir kişi tarafından temsil edilmesi halinde temsil yetkisine sahip üçüncü kişi açısından kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin kanun hükümleri uygulanmaktadır.

1.6.3 Mirasçılar ve Kefil

Kişinin ölümü ile beraber ölen kişinin sahip olduğu malvarlığı değerleri, hak ve borçları ile yükümlülükleri mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçmektedir. Bu noktada mirasçının sorumluluğu açısından kanuni mirasçı olması ya da mansup mirasçı olmasının bir önemi bulunmamaktadır¹²³.

Mirasçılarının vefat eden kişinin vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. Mirasın reddine ilişkin düzenlemeler TMK'nın 605 - 618. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Mirasbırakanın vefat tarihinde borçlarını ödeme aczi içerisinde olduğu açıkça belli ya da resmi olarak tespit edilmiş olması halinde miras reddedilmiş kabul edilir. Mirasçılar 3 ay içinde mirası reddetme hakkına sahiptirler. Mirasçılar mirasçı olduklarını sonraki bir tarihte öğrendiklerini ispat etmedikleri müddetçe 3 aylık süre yasal mirasçılar için vefatı öğrendikleri tarihte, vasiyetname ile mirasçı olarak atananlar için ise bu hususun kendilerine bildirildiği tarihte başlar.

Mirası reddetmek isteyen mirasçı bu durumu sulh hukuk mahkemesine sözlü ya da yazılı olarak beyan etmek zorundadır. Mirasın reddi herhangi bir şarta bağlı olamaz. Sözlü beyan halinde sulh hukuk mahkemesi hakimi talebi yazılı bir tutanakla tespit eder ve kayıt altına alır.

Kanuni süre içinde mirasın reddedilmemiş olması halinde mirasçılar mirasçılık sıfatına haiz olur ve bunun getirdiği hak ve yükümlülükler kendilerine intikal eder.

VUK'un 12. maddesine göre mirası reddetmemiş olan mirasçılar miras bırakanın vergi borçlarından dolayı miras payları oranında sorumludurlar. Ancak

¹²³ Hasan Erman ve Zahit İmre, **Miras Hukuku**, İstanbul: Der Yayınları, 2003, s.436.

cezaların şahsiliği prensibi gereği miras bırakanın muhatabı olduğu vergi cezaları vefat ile birlikte sona ermekte ve mirasçılara geçmemektedir¹²⁴.

AATUHK'nın 7. maddesinde ise kamu alacağının borçlusu konumundaki kişinin vefatı halinde ilgili kamu alacağı açısından mirası reddetmemiş olan mirasçılar hakkında takibe devam edileceği ifade edilmektedir. Aynı kanunun 50. maddesi gereği kamu alacağına ilişkin takip ölüm günü ile birlikte üç gün geri bırakılmaktadır. Ayrıca mirasçılarının mirası kabul ettikleri ya da reddettikleri konusunda herhangi bir beyanda bulunmamış olmaları halinde kamu alacağına ilişkin takip TMK'da yer alan üç aylık süre geçinceye kadar geri bırakılır.

Kefil kefalet sözleşmesi kapsamında bir kişinin alacaklıya karşı olan borcunu ifa edememesi halinde oluşan zararı şahsen karşılamayı taahhüt eden kişidir. Adi kefalet ve müteselsil kefalet olmak üzere iki tür kefalet şekli vardır. Adi kefalet şeklinde alacaklının kefile başvurabilmesi için öncelikle asıl borçluya başvurmuş ve alacağını tahsil edememiş olması gerekir. Müteselsil kefalet türünde ise alacaklı kefile doğrudan başvurma hakkına sahiptir.

Kamu alacakları açısından kefaletle ilişkin usul ve esaslar AATUHK'nın 11. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre kefil olarak gösterilen şahsın muteber, yani ekonomik durumu iyi ve güvenilir bir kişi olması gerekmektedir. Ayrıca AATUHK'da adi kefalet söz konusu değildir, kefalet ilişkisi müteselsil kefil ve müşterek borçlu konumundadır. Bu kapsamda düzenlenecek olan şahsi kefalet sözleşmesi noter tasdikli olarak düzenlenmesi gerekir. Ancak tüm bu koşullar yerine getirilmiş olsa bile alacaklı kamu idaresi söz konusu kefaleti kabul etmek zorunda değildir, bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Alacaklı kamu idaresinin kefaleti kabul etmesi durumunda kefil hakkında da asıl borçlu ile aynı hükümler uygulanır.

1.6.4 Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri

AATUHK'un 3. maddesinde yabancı kişi ve kurum temsilcileri de kamu borçluları arasında sayılmıştır. Bu kapsamda yurtdışında yerleşik olup Türkiye'de

¹²⁴ Erman ve İmre, a.g.e., s.436.

gelir elde eden gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezleri Türkiye’de bulunmayan ancak Türkiye’de gelir elde eden tüzel kişilerin temsilcileri de kamu borçlusunu konumundadır.

1.7 Vergi Mükellefiyeti ile Vergisel Sorumluluğun Karşılaştırılması

1.7.1 Vergi Mükellefi

Mükellef kelime olarak yükümlü olan kişi ya da kuruluşu ifade etmek için kullanılır. Vergi mükellefi ise ilgili vergi kanunlarına göre geliri ya da harcaması üzerinden belirli oran ya da miktarda vergi ödemekle yükümlü olan kimsedir¹²⁵. Vergi mükellefi kavramı, vergi hukukunun temelini oluşturan konulardan biridir ve diğer kavramlar da ya vergi mükellefi kavramını kapsar ya da yakın ilişki içerisinde¹²⁶. VUK 8. maddede ise vergi mükellefi “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlanmıştır¹²⁷.

Vergi mükellefi olabilmek için fiil ehliyetine sahip olmak zorunlu değildir(VUK m.9). Ayrıca sadece gerçek ve tüzel kişiler değil vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküller, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi kamu kuruluşları tüzel kişiliğe sahip olmasalar dahi vergi mükellefi olabilmektedirler¹²⁸.

Vergi mükellefini sadece vergi ödeyen kimse olarak düşünmek doğru değildir, zira vergi mükellefinin vergi ödemenin yanına defter tutmak, beyanname düzenlemek ve ilgili idareye sunmak, idareye karşı bildirimde bulunmak gibi bir takım görevleri de bulunmaktadır¹²⁹.

Vergi mükellefleri tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler Türkiye’de yerleşik olan kişilerdir. İkametgahı Türkiye’de olan ya da aynı

¹²⁵ Selahattin Tuncer ve Salih Şanver, “Vergi Borcu-Vergi Mesuliyeti”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C:5, S:11, (Şubat 1959), s. 526.

¹²⁶ Mualla Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan**, Ankara: AÜSBF Yayınları. 1983, s. 39.

¹²⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2.b, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2008, s. 14.

¹²⁸ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1995, s. 102.

¹²⁹ Öncel, **a.g.e.**, s.158; Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.3, C.54, (2005) s.158; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s. 49-50; Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.71.

takvim yılı içinde geçici nitelikteki ayrılıklar haricinde altı aydan daha uzun süre Türkiye’de bulunan kişiler Türkiye’de yerleşik olarak kabul edilmekte ve tam mükellef esaslarına göre vergilendirilmektedirler.

Resmi kurum ve kuruluşlara ya da merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ya da teşebbüslere bağlı olmakla birlikte ilgili kurum, kuruluş, teşekkül ya da teşebbüsün iş ve işlemleri kapsamında yabancı ülkelerde bulunan Türk vatandaşları da tam mükellef kabul edilmektedir¹³⁰.

Tam mükellefler gerek Türkiye sınırları içinde gerek Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için vergi ödemekle yükümlüdürler¹³¹.

Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da tam mükelleftirler. Bu kapsamdaki tam mükelleflere çifte vergilendirmenin önüne geçmek amacıyla, buldukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar kapsamında o ülkede gelir vergisi ya da benzeri nitelikte bir vergi ödemi olmaları halinde aynı kazanç ve iratlar açısından Türkiye’de tekrar vergiye tabi tutulmaz¹³².

Yukarıda ifade edilen esaslar çerçevesinde Türkiye’de yerleşik olarak kabul edilmeyen gerçek kişiler ile kanuni ya da iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye’de bulunmayan tüzel kişiler ise dar mükellef olarak kabul edilmektedir.

Vergiye tabi tutulan kurum ve kuruluşların, kuruluş ve işlemleri ile ilgili kanunlarında, ana sözleşmelerinde gösterilen merkezleri kanuni merkez olarak kabul edilmektedir. İş merkezi ise kurum ve kuruluşların iş ve işlemlerinin fiilen gerçekleştirildiği ve yönetildiği merkezi ifade etmektedir.

Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler¹³³.

¹³⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1982, s. 66.

¹³¹ Tuncer, **Vergi Hukuku**, s.127.

¹³² Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık,2008, s. 14.

¹³³ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 29-30.

Vergi mükellefi sıfatı kanunla kazanıldığı için bu sıfatın kaybedilebilmesi için de yine kanuni bir düzenleme gerekir¹³⁴. Dolayısıyla vergi mükellefi sıfatının devrine ilişkin taraflar arasında imzalanan sözleşmeler idare açısından bağlayıcı nitelikte değildir (VUK m.8/3)¹³⁵.

Bu tür sözleşmeler idare dışındaki kişiler açısından iç ilişkide bağlayıcı olup olmadığı hususu da doktrinde tartışmalı bir konudur¹³⁶. Konuya ilişkin Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 11.06.2007 tarih 2006/6122 E. 2007/8945 K. sayılı kararında, limited şirketteki ortaklık payını devreden ve bu hisseyi devralan kişi arasında, hisse devir tarihinden önceki dönemde üçüncü kişilere olan ticari borçlar ve diğer borçların ödenmesine ilişkin sorumluluk esaslarının belirlendiği sözleşmenin taraflar arasında geçerli olduğunu ve idari para cezası ödemek zorunda kalan yeni ortağın eski ortağa aralarındaki sözleşme çerçevesinde rücu etme hakkına sahip olduğunu ifade etmiştir.

1.7.2 Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu VUK'un 8. maddesinde "*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Salt bu tanımdan hareketle vergi sorumlusunun sadece maddi ödevler açısından sorumlu olduğunu düşünmek doğru değildir. Zira VUK 8. maddenin 4. fıkrasında yer alan "*Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" hükmü gereği sorumluluğun kapsamı sadece vergi dairesine ödeme yapmak değil VUK'da yer alan diğer şekli yükümlülükleri de kapsamaktadır¹³⁷.

Ödenen vergi, vergi mükellefinin şahsi malvarlığından tahsil edilmesine rağmen vergi sorumlusu asıl vergi mükellefinden tahsil ettiği vergiyi idareye ödediği için şahsi malvarlığında bu kapsamda herhangi bir azalma olmaz. Eğer vergi sorumlusu bu kapsamda ödediği vergiyi asıl vergi mükellefinden tahsil etmemiş ise ödeme sonrasında asıl vergi mükellefine rücu en başvurma hakkına sahiptir¹³⁸.

¹³⁴ Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergilerin yasallığı ilkesine ilişkin bkz. Güneş, **a.g.e.**, s.22.

¹³⁵ Benzer yönde bkz. Kaneti, **a.g.e.**, s.97; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.159.

¹³⁶ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu**, 4.b, İstanbul: Acar Basım, 2008, s. 32.

¹³⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 17.b, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006, s. 62; Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.81.

¹³⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s.82; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3.b. Ankara: Yetkin Yayınları. 2004, s.197.

Vergi sorumlusu müessesesinin düzenlenmiş olmasının temel sebebi verginin daha kolay biçimde, tam ve eksiksiz olarak tahsil edilmesi, böylelikle vergi alacağına ilişkin etkinliğin arttırılmasıdır¹³⁹.

Vergi sorumluları üçe ayrılabilir;

- Vergiyi kesen konumundaki vergi sorumlusu,
- Başkasına ait vergiyi kendi mal varlığından ödemekle yükümlü olan vergi sorumlusu,
- Başkasına ait vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan vergi sorumlusu.

Vergi sorumluluğu aynı mükellefiyette olduğu gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar ve verginin sona ermesi ile vergi sorumluluğu da sona erer¹⁴⁰. Vergi mükellefinin sorumluluğu asli nitelikte bir sorumluluktur ancak vergi sorumlusunun sorumluluğu ferî niteliktedir. Bununla beraber vergi sorumlusu, vergi dairesine muhatap kabul edilmesi ve vergiyi ödemekle yükümlü tutulması dolayısıyla kamu borçlusu gibi görünmekte ve kendisine karşı hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Bu sebeple, vergi sorumlusuna dava açma, uzlaşma, zamanaşımı ileri sürme gibi çeşitli yetkiler tanınarak vergi sorumlusunun konumu asli vergi mükellefine yaklaştırılmıştır¹⁴¹.

1.7.3 Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Karşılaştırması

Türk Vergi Hukukunda aslolan ödeme gücünü haiz olan gerçek veya tüzel kişilerin asıl vergi borçlusu olarak, vergi yükümlülüğü kapsamında yerine getirilmesi gereken maddi ve şekli ödevleri yerine getirmesidir. Yukarıda açıklandığı üzere bu kişiler vergi mükellefi olarak adlandırılmaktadır. Fakat bazı hallerde verginin tahsilini

¹³⁹ Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.163.

¹⁴⁰ Öncel, **a.g.e.**, s.49-50; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.164; Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.80.

¹⁴¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.81; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.166. Karş. Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, S.1-4, (1997), s.197-201.

kolaylaştırmak, vergi ödevinin hem maddi hem de şekli olarak tam bir biçimde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi sorumlusu müessesesi meydana getirilmiştir¹⁴².

Vergi mükellefi ile sorumlusu arasındaki en temel farklılık vergiyi doğuran olayın süjesine ilişkindir. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefinin şahsında ortaya çıkarken vergi sorumlusu bakımından böyle bir durum söz konusu değildir¹⁴³. Vergi sorumlusu olan kimse verginin asıl borçlusu olmayıp, bir başkasının vergi ödevini yerine getirmektedir.

Vergi sorumluluğu, mükellefiyette olduğu gibi kanundan kaynaklanır¹⁴⁴. Kişilere kanuna dayanmayan bir sorumluluk yüklenememesinin yanı sıra, kanundan kaynaklanan vergi sorumluluğu kural olarak sözleşme ile bir başkasına devredilemez, devredilse bile vergi daireleri bakımından geçerli kabul edilmez¹⁴⁵.

Sorumluluk ve mükellefiyet arasında ortak olan bir diğer yön de vergi borcundan sorumluluğun tüm malvarlığını kapsamasıdır. Diğer bir deyişle vergi sorumlusu da tıpkı vergi mükellefi gibi, vergi borcundan kural olarak tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumludur¹⁴⁶.

¹⁴² Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.157.

¹⁴³ Karakoç, **Vergi**, s.196; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.164.

¹⁴⁴ Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, s.164.

¹⁴⁵ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s.33; Kaneti, **a.g.e.**, s.97.

¹⁴⁶ Sarılı, **a.g.e.**, s.37; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, 184. Yukarıda da bahsedildiği üzere vergi sorumlusunun ödediği vergi borcunu, vergi mükellefine rücu etme hakkı bulunmaktadır. Bkz. s.44.

2. ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULUNUN TEMSİL YETKİSİ ve HUKUKİ SORUMLULUĞU

2.1 Anonim Şirket Yönetim Kurulu

Anonim şirketin diğer organı olan genel kurulun çalışmaları geçici nitelikte olduğu için daimi yapısı gereği yönetim kurulu anonim şirket açısından son derece önemli bir organdır¹⁴⁷. Diğer taraftan genel kurulun katılımcılarının gerek şirket faaliyetleri konusunda yönetim kurulu kadar detaylı bilgi sahibi olmamaları gerekse yeterli profesyonel ve teknik bilgi sahibi olmamaları sebebiyle yönetim kurulunun önemi daha da artmaktadır.

2.1.1 Yönetim Kurulu ile Şirket Arasındaki İlişki

Şirket ile yönetim kurulu arasındaki ilişkinin hukuki açıdan doğru biçimde nitelendirilmesi hem şirketin yönetim ve temsiline ilişkin izlenecek usul ve bu konularda oluşan hukuki boşluğun doğru biçimde doldurulması açısından hem de kurul üyelerinin hak, yetki ve sorumluluklarının doğru tespit edilebilmesi açısından son derece önemlidir.

Yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasındaki ilişki esas sözleşme ile atanmaları halinde esas sözleşmenin tesciline karşılık, genel kurul kararı ile atanmaları halinde ise karara karşılık yönetim kurulu üyesinin herhangi bir şekil şartına bağlı olmayan kabul beyanı itibariyle başlamaktadır.

Bu noktada yönetim kurulu üyesi ile yönetim kurulunun birbirinden farklı ve bağımsız olarak mı yoksa bütün olarak mı değerlendirilmesi gerektiği hususunun da netleştirilmesi gerekmektedir. Doktrinde bu konuya ilişkin baskın görüş yönetim kurulu üyelerinin bireysel açıdan şirketin organı konumunda olmadıkları yönündedir¹⁴⁸. Kişisel görüşümüz de doktrindeki baskın görüşe paralel niteliktedir ve kanaatimize göre kurul olma hak ve yetkisi üyeye değil yönetim kuruluna aittir.

¹⁴⁷ Fahiman Tekil, **Anonim Şirketler Hukuku**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1993, s. 113.

¹⁴⁸ Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, 3b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010, s. 37. Yönetim kurulu şirketin bir organı olmakla beraber, yönetim kurulu üyeleri bireysel olarak organ niteliğini haiz değildir. Bkz. Orhan Nuri Çevik, **Anonim Şirketler**, 4.b. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.381.

Yönetim kurulu üyeliğinin süreli bir sıfat olması hususu da göz önünde bulundurulduğunda şirket ile yönetim kurulu üyesi arasındaki ilişkinin sözleşmeye dayalı bir ilişki olduğu kanaatindeyiz. Diğer taraftan her ne şekilde atanmış olursa olsun yönetim kurulu üyeliğinin ilgili üye tarafından kabul edilmesi ile başladığı göz önünde bulundurulduğunda bu durumda kurulan ilişkinin sözleşme esaslı olduğu hususunu desteklemektedir¹⁴⁹.

Yönetim kurulu üyesi ile şirket arasındaki sözleşmenin niteliğine ilişkin doktrinde fikir birliği bulunduğu söylenemez. Tekinalp yönetim kurulu üyesi ile şirket arasındaki sözleşmesel ilişkinin iş/hizmet sözleşmesi olduğu görüşünü savunmaktadır¹⁵⁰. Hakim görüşüne göre ise taraflar arasında vekalet sözleşmesine dayalı bir ilişki bulunmaktadır¹⁵¹.

Konuya ilişkin olarak Yargıtay'ın içtihat niteliğindeki kararında “...*Limited şirket, hisseli komandit ve kolektif şirketlerde yönetim yetkisi şirket ortaklarından birine bırakıldığında bu kişi müdür sıfatıyla kişi-organ sayılır. Türk Ticaret Kanunu'nun 319 uncu maddesine göre anonim şirketler yönünden yönetim ve temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerine bırakılması halinde bu kişi veya kişiler kişi-organ sıfatını kazanır. Tüzel kişi şirketi temsil ve yönetime yetkili kişi-organ sıfatını taşıyan kişiler, doğrudan somut işveren olduğundan işçi sayılmazlar.*” ifadelerine yer verilerek ise iş/hizmet sözleşmesi görüşünün mümkün olmadığı görüşüne varılmıştır¹⁵².

Sözleşmenin niteliği konusunda dile getirilen bir diğer görüş ise taraflar arasındaki sözleşmenin nevi şahsına münhasır bir sözleşme niteliğinde olduğu ve bünyesinde hem ticaret hukuku hem de borçlar hukukunun ilkelerini barındırdığı yönündedir¹⁵³.

¹⁴⁹ Hasan Kayırgan, “Yönetim Kurulu ile Anonim Şirket Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği” **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:VIII, S:1, 2013, s. 249. Benzer yönde bkz. Reha Poroy, Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s.319; Tuğrul Ansay, **Anonim Şirketler Hukuku**, 6.b, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1982, s.102 vd.

¹⁵⁰ Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, **a.g.e.**, s.319 vd.

¹⁵¹ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Şerhi Cilt: I-II**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 888 vd.; Oğuz İmregün, **Anonim Ortaklıklar**, 4.b, İstanbul: Yasa Yayınları, 1989, 202 vd.; Ansay, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁵² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 7 Temmuz 2011 Tarih, 2011/2810 E. ve 2011/23208 K. Sayılı Kararı

¹⁵³ Necla Akdağ Güney, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2012, s.178.

Konuya ilişkin kişisel görüşümüz ise yönetim kurulu üyesi ile şirket arasındaki ilişki konusunda yönetim kurulunun organ niteliğinde olması sebebiyle öncelikle TTK hükümlerinin esas alınması gerektiği, TTK'da düzenlemenin olmadığı durumlarda ise TBK'nın vekalet sözleşmesine ilişkin düzenlemelerinin esas alınması gerektiği yönündedir. Zira öncelikle şirket ile yönetim kurulu arasındaki ilişkide ücretin esaslı bir unsur olmaması, bahsedilen sözleşmenin hizmet sözleşmesi niteliğini haiz olmadığını ortaya koymaktadır. Zımni olarak yapılan sözleşmede TTK m.126 yollaması nedeniyle TBK m.630 gereği vekalet sözleşmesi hükümleri uygulanacak olması da görüşümüzü destekleyici niteliktedir¹⁵⁴.

2.1.2 Yönetim Kurulu ile Genel Kurul Arasındaki İlişki

Gerek anonim şirketler bünyesinde gerçekleştirilen iş ve işlemler gerekse üçüncü kişiler ile gerçekleştirilen iş ve işlemler ile bu iş ve işlemler sonucu ortaya çıkan durumlardan dolayı hangi organ ve/veya kişilerin görevli ya da sorumlu olacağı hususunun netleştirilebilmesi için şirketin zorunlu organları olan genel kurul ve yönetim kurulu arasındaki ilişkinin de netleştirilmesi gerekmektedir.

Bu konuda üç farklı görüş dile getirilmektedir¹⁵⁵. Tek güç teorisi adı verilen teori genel kurulun tüm yetkilere sahip olduğu ve şirketin en üst düzey karar organı olduğu görüşünü savunmaktadır¹⁵⁶. Şeflik teorisi denilen ikinci teoriye göre ise yönetim kurulu şirkete ilişkin temel kararları alan organ konumundadır ve şirketin faaliyet konularına yönetim kurulu yön vermektedir¹⁵⁷. Dile getirilen son teori ise genel kurul ve yönetim kurulunun fonksiyonlarının ve yetkilerinin birbirinden ayrışık olduğu, her organın kendi görev ve yetki alanı içinde faaliyet gösterdiği eşitlik teorisidir. Eşitlik teorisi her iki organ arasında herhangi bir hiyerarşik ilişki bulunmadığını ifade etmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁴ Mehmet Helvacı, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu**, 2.b. Beta Yayıncılık, 2001, s.109; Çamoğlu, **a.g.e.**,s.111

¹⁵⁵ Görüşlere ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Beşir Fatih Doğan, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri**, 2.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s. 15 vd.

¹⁵⁶ İmregün, **Anonim Ortaklıklar**, s.99 vd.

¹⁵⁷ Çağlar Manavgat, Feyzan Hayal Şehirli Çelik ve İsmail Kırca, **Anonim Şirketler Hukuku Cilt:1**. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013, s.395.

¹⁵⁸ Türk hukukunda hakim olan görüş kurullar arasında eşitlik olduğu yönündedir. Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, **a.g.e.**, s.292; Pulaşlı, **Şerh**, s.850 vd. ; Kırca, Şehirli ve Manavgat, **a.g.e.**, s.395.

Türk hukuk sistemi açısından ise eşitlik teorisinin benimsendiği ifade edilebilir. Zira TTK’da bulunan mevcut düzenlemelerde genel kurul ya da yönetim kurulu arasında herhangi bir hiyerarşik düzen öngörülmemiş ve her ikisi açısından da münhasır yetki ve görevler düzenlenmiştir. Konuya ilişkin olarak TTK’nın 408. maddesinin gerekçesinde “*Genel kurul, karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Esas sözleşme, anonim şirketin organlar yetki sistemini kuran yapısına ve organlar arasındaki kanuni işlev dağılımına aykırı bir şekilde genel kurulu yetkilendiremez; yönetim kurulu kendisine kanunla bırakılan, devredilemez yetkileri genel kurula nakledemez, onun onayına bağlayamaz. Genel kurul da diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. Yönetim kurulu da genel kurulun yetkilerini yüklenemez.*” ifadelerine yer verilmiştir.

Gerek TTK’nın 408. maddesinin gerekçesinde yer alan söz konusu ifadeler gerek genel kurul ve yönetim kurul açısından devredilemeyecek yetkilerin öngörülmesi hususları göz önünde bulundurulduğunda her iki organ arasında herhangi bir hiyerarşik ilişkinin bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır¹⁵⁹.

2.1.3 Yönetim Kurulunun Oluşumu

Anonim şirketlerin yönetim kurulu bir veya daha fazla kişiden oluşabilir (TTK m.359). Yönetim kurulunun kaç üyeden oluşacağını mutlaka şirket esas sözleşmesinde gösterilmesi gerekmektedir. Doktrinde yönetim kurulu üye sayısının esas sözleşmede kesin bir rakam olarak belirlenmesinin zorunlu olmadığı, alt ve üst limitler belirlenmesi şeklinde düzenlemenin de mümkün olduğunu savunan görüşler bulunmaktadır.¹⁶⁰ Esas sözleşmede yer alması zorunlu içerik, esas itibarıyla TTK md. 339’da sayılmıştır. TTK’nın bazı hükümlerinde, tamamlayıcı esas sözleşme hükümlerinin öngörülebileceği belirtilmiş olmasına rağmen genel olarak kanun hükümlerini tamamlayıcı nitelikteki esas sözleşme hükümlerinin geçerli olup olmadığı açıkça düzenlenmemiştir. TTK 340’a göre diğer kanunların öngörülmesine izin verdiği tamamlayıcı esas sözleşme hükümlerinin o kanunlara özgülenmiş olarak hüküm doğururlar. Kanaatimizce tamamlayıcı esas sözleşme hükümlerinin prensip olarak geçerli olması gerekir. Çünkü TTK’nın 340. Maddesine göre sadece anonim şirketlere ilişkin Kanun hükümlerinden sapma yasaklanmaktadır. Oysa tamamlayıcı

¹⁵⁹ Kırca(Şehirli/Manavgat), **a.g.e.**,s. 395.

¹⁶⁰ Bahtiyar, **a.g.e.**, s. 135.

sözleşme hükümleri, emredici hükümlere dokunmamakta, sadece mevcut hükümleri somutlaştırmakta ya da kanun boşluklarını doldurmaktadır. Bu nedenle, emredici hükümlere aykırı olmamak şartıyla, kanun hükmünü, uygun şekilde daha ayrıntılı bir şekilde düzenleyen veya somutlaştıran tamamlayıcı hükümlerin esas sözleşmede kararlaştırılması, TTK'nın 340. maddesine aykırılık oluşturmaz. Ancak TTK'da tahdidi hüküm bulunan bir konu ile ilgili, esas sözleşme hükümleri geçersiz sayılmalıdır.

Yönetim kurulu üyeleri ise genel kurul tarafından seçilir veya esas sözleşme ile görevlendirilir. Yönetim kurulu üyelerinin seçimi genel kurulun devredemeyeceği yetkiler arasındadır. Seçilen yönetim kurulu üyelerinin tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen bu tescilin niteliği konusunda doktrinde farklı görüşler dile getirilmektedir. Kimi yazarlar tescilin kurucu nitelikte olduğunu savunurken kimi yazarlar ise açıklayıcı nitelikte olduğunu ifade etmektedirler¹⁶¹. Konuya ilişkin kişisel görüşümüz ise gerçekleştirilen tescilin açıklayıcı nitelikte olduğu yönündedir. Zira yukarıda da ifade edildiği üzere yönetim kurulu üyesi seçilen kişinin icap niteliğindeki bu işlemi kabul etmesi ile birlikte üyelik sıfatını kazandığı kabul edilmektedir.

Yönetim kurulu bir kişiden de meydana gelse kurul niteliğinde bir organ statüsündedir¹⁶². TTK'da yönetim kurulunun tek kişiden oluşabileceği yönünde düzenleme yapılmış olmasına karşılık diğer kanunlarda faaliyet konusuna bağlı olarak belirli anonim şirketler açısından farklı düzenlemeler de bulunmaktadır. Örneğin Bankacılık Kanununun 23. maddesinde "*Bankaların yönetim kurulları genel müdür dahil beş kişiden az olamaz.*" hükmü yer almaktadır.

Yönetim kurulu daimi bir organ niteliğinde olup genel kurulun aksine şirket faaliyetlerinin gerektirdiği durumlarda görev yapmak ve karar almak zorundadır. Diğer taraftan genel kurul genellikle şirketin iç işleyişine ilişkin karar alan bir organ olmasına rağmen yönetim kurulu şirketi üçüncü kişilere karşı temsil eden konumundadır¹⁶³.

¹⁶¹ Kurucu olduğuna ilişkin bkz. Kırca, Şehirli ve Manavgat, **a.g.e.,s.** s.403; Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.417. Açıklayıcı olduğu yönünde bkz. Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.15.

¹⁶² Pulaşlı, **Şerh**, s.888.

¹⁶³ Oğuz İmregün, "Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Toplantı ve Karar Yetersayıları ve

2.1.4 Yönetim Kurulu Üyesi Seçilme Şartları ve Süresi

Anonim şirket yönetim kurulu üyesi olabilmenin veya yönetim kurulu üyesi tüzel kişi adına toplantılara katılacak kişi olarak seçilebilmenin öncelikli koşulu tam ehliyetli olmaktır¹⁶⁴. TTK'da yer alan söz konusu düzenleme emredici nitelikte olduğu için şirket esas sözleşmesinde bu kuralın aksine bir düzenleme yapılabilmesi ya da genel kurulda aksi yönde karar alınabilmesi mümkün değildir¹⁶⁵.

Tam ehliyetli olmaktan kasıt TMK hükümleri çerçevesinde fiil ehliyetine sahip olabilmektir. Ayırt etme gücüne sahip olan ve kısıtlı olmayan her ergin kimse fiil ehliyetine sahip olmaktadır. On sekiz yaşını dolduran herkes ergin sayılmakla birlikte on beş yaşını tamamlayan kişinin de kendi isteği ve velisinin rızası ile mahkeme tarafından ergin sayılması mümkündür. Ayırt etme gücü ise TMK'nın 13. maddesinde *“Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Yönetim kurulu üyesi olabilmenin bir diğer koşulu iflas etmemiş olmaktır. Zira hakkında iflas kararı verilen kişilerin yönetim kurulu üyeliği kendiliğinden sona erdiği ve yönetim kurulu üyeliğini sona erdiren haller aynı zamanda seçilmeye de engel olduğu için müflis olan kişiler yönetim kurulu üyesi olamazlar¹⁶⁶.

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişiler de yönetim kurulu üyesi seçilebilirler (TTK m.359)¹⁶⁷. Tüzel kişiler yönetim kurulunda kendilerini tam ehliyetli bir gerçek kişiye yetki vermek suretiyle temsil ettirmektedirler¹⁶⁸. Tüzel kişiyi temsil eden gerçek kişinin tescil edilmesi

Yönetim Kurulu Kararlarına Karşı Başvuru Yolları”, Prof. Dr. Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı, C:I, İstanbul, (2001), s. 277.

¹⁶⁴ Kırca, Şehirali ve Manavgat, **a.g.e.**, s.408. Tüzel kişinin temsilcisinin tam ehliyetli olmak zorunda olmadığına ilişkin bkz. Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.20.

¹⁶⁵ Yadiğar İzmirli, **Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Bunun Sonuçları**, 1.b, İstanbul: Nobel Akademik Yayıncılık, 2001, s. 43.

¹⁶⁶ Ünal Tekinalp ve Ersin Çamoğlu, **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat Açıklamalı Notlu ve Karşılaştırmalı**, 14.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012, s.134.

¹⁶⁷ Tüzel kişilerin yönetim kurulu üyesi olmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Akdağ, **Yönetim Kurulu**, s.26 vd.

¹⁶⁸Tüzel kişilerin birden fazla gerçek kişi ile kendini temsil ettirip ettiremeyeceğine ilişkin doktrindeki tartışmalar, TTK m.359/3 hükmüyle olumsuz şekilde çözümlenmiştir. Bkz. Abuzer Kendigelen, **Yeni**

gerekmektedir. Yönetim kurulunda tüzel kişiliği temsil eden gerçek kişi gerçekleştirdiği işlemlerden dolayı kişisel olarak sorumlu değildir, sorumluluk yönetim kurulu üyesi tüzel kişiliğin kendisine aittir. Yapılan bu düzenleme ile birlikte tüzel kişinin kendisini yönetim kurulunda birden fazla kişi ile ya da her toplantıda farklı kişi ile temsil ettirmesinin önüne geçilmiştir. Ancak bu durum yönetim kurulu üyesi tüzel kişinin kendisini temsil eden gerçek kişiyi değiştirme hakkını engellememektedir. Yönetim kurulu üyesi tüzel kişi genel kurul kararına ihtiyaç duymaksızın kendisini temsil eden gerçek kişiyi dilediği zaman değiştirme hakkına sahiptir ancak değişiklik yapılması halinde yapılan bu değişikliğin de mutlaka tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir¹⁶⁹.

Diğer taraftan anonim şirket yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin kamu hukuku tüzel kişisi¹⁷⁰ olması halinde ise bir takım farklı hususlar gündeme gelmektedir. TTK'nın 359. maddesinde şirkette pay sahibi olan kamu tüzel kişilerinin veya bunların gerçek kişi temsilcilerinin yönetim kurulu üyesi seçilebilecekleri düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede özel hukuk tüzel kişilerinden farklı olarak kamu tüzel kişileri, yönetim kurulu üye sayısının tamamının kamu tüzel kişisinin temsilcisi olmaması koşuluyla, kendilerini yönetim kurulunda birden fazla gerçek kişi ile temsil ettirebilirler. TTK'nın 334. maddesinde ise şirket faaliyet konusunun kamu hizmeti niteliğinde olması halinde esas sözleşmede yapılacak bir düzenleme ile kamu tüzel kişilerine yönetim kurulunda temsilci bulundurma hakkı tanınmıştır. İkinci fıkrada ise yönetim kuruluna seçilen bu üyelerin ancak ilgili kamu tüzel kişisi tarafından görevden alınabileceği ifade edilmektedir¹⁷¹.

Yönetim kurulu üyesi olabilmek için şirkette pay sahibi olma zorunluluğu bulunmamaktadır¹⁷². Yönetim kurulu üyesi seçilebilmek için TTK'da öngörülen

Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler), 2.b, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2012, s.212.

¹⁶⁹ Pulaşlı, **Genel Esaslar.**, s. 256.

¹⁷⁰ Kamu hukuku tüzel kişisi, doktrinde idareye özgü bir teşkilat yapısına sahip olan ve bu kapsamda kuruluşlarına ilişkin esasların idare hukuku dalında yer aldığı tüzel kişilikler şeklinde tanımlanmaktadır. Balta, **a.g.e.**, s.201

¹⁷¹ Kamu tüzel kişilerinin şirket tarafından da görevden alınabilmesi gerektiğine dair bkz. Çamoğlu, Poroy ve Tekinalp, **a.g.e.**, s.250.

¹⁷² Bkz. TTK m.359 gerekçesi.

koşullara ek olarak şirket esas sözleşmesinde de özel şartların öngörülebilmesi mümkündür, kanunda bu konuda bir engel bulunmamaktadır. (TTK madde 362/1)

TTK'nın 360. maddesinde yer alan “*Esas sözleşmede öngörülme şartı ile, belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir.*” hükmü çerçevesinde belirli pay sahiplerinden oluşan gruplara kendilerini yönetim kurulunda temsil ettirme hakkı da tanınabilmektedir¹⁷³.

Yönetim kurulu üyesi seçilen kişinin bu sıfatı kendisinin şirket genel kurulu tarafından azledilmesi, kendisinin istifası, ölümü, iflası ya da fiil ehliyetinin kısıtlanması halinde sona ermektedir.

İflasına karar verilen, hakkında kısıtlama kararı verilen veya kanuni düzenlemeler ya da esas sözleşme gereği sahip olması gereken diğer niteliklerden herhangi birini kaybeden yönetim kurulu üyesinin üyeliği kendiliğinden sona ermektedir. Yönetim kurulu üyesi olabilme koşullarına sahip olmayan ya da bu koşulları sonraki bir dönemde kaybeden üyelerin şirket adına iyi niyetli üçüncü kişiler ile yaptıkları işlemler hem şirketi hem karşı tarafı bağlar.

Yönetim kurulu üyelerinin görev süresi üç yıldır ve esas sözleşme ile seçilmiş olması halinde şirketin tescil tarihi, genel kurul kararı ile seçilmiş olmaları halinde ise genel kurul karar tarihinde başlamaktadır. Şirket esas sözleşmesinde daha kısa süre de belirlenebilmektedir. Görev süresi sona eren yönetim kurulu üyesinin yeniden seçilebilmesi mümkündür, kanunda bu konuda herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır ancak esas sözleşmede bu konuda sınırlama getirilebilmesi mümkündür.

Herhangi bir kişinin yönetim kurulu üyesi olarak seçilmesi halinde şirket ile yönetim kurulu arasında sözleşmesel vekalet ilişkisi meydana gelmiş olmaktadır¹⁷⁴. Bu durumun doğal sonucu da yönetim kurulu üyesinin şirket tarafından her zaman

¹⁷³ Mehmet Yüce, **Anonim ve Limitet Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri, Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları**, 1.b, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 19.

¹⁷⁴ Necla Akdağ Güney, “Anonim Şirketlerde Azledilen Yöneticilerin Tazminat Hakları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.57, S.1, (2008), s. 13.

görevden alınabilecek olmasıdır. TTK madde 354'te yer alan düzenleme gereğince de yönetim kurulu üyesi esas sözleşme ile atanmış olsa bile görev süresi sona ermeden önce genel kurul kararıyla görevden alınabilmesi mümkündür. Yönetim kurulu üyesinin görevden alınması genel kurulun devredilemez nitelikteki görev ve yetkilerindedir. Bu noktada genel kurul toplantıları açısından geçerli gündeme bağlılık ilkesini açıklamak gerekirse; TTK'nın 413. maddesi hükmüne göre gündemde yer almayan konular ile ilgili genel kurulda müzakere gerçekleştirilemez ya da karar alınamaz. Bu kapsamda genel kurula ilişkin davet yazı ve ilanlarında gündeme ilişkin bilgiler de yer almaktadır. Ancak bu kuralın bazı kanuni istisnaları mevcuttur ve yönetim kurulu üyelerinin görevden alınması da bu istisnai hallerden birisidir¹⁷⁵. Sonuç olarak gündemde konuya ilişkin madde yer alıyor olsa da olmasa da yönetim kurulu üyesi haklı sebebin varlığı halinde her zaman genel kurul tarafından görevden alınabilir.

Seçilme koşullarının birinin kaybedilmesi sonucu yönetim kurulu üyeliğinin kendiliğinden sona ermesi halinde mevcut yönetim kurulu tarafından yapılan atama sonucu seçilen üyenin görev süresi üç yıl değil, yerine seçildiği üyenin görev süresi kadardır. Ayrıca bu şekilde seçilen üyenin genel kurul toplantısında onaylanmaması halinde üyenin görev süresi kendiliğinden sona ermektedir.

Yönetim kurulu üyesinin istifası halinde de üyelik sıfatı sona ermektedir. İstifa tek taraflı bir irade beyanı olup tek başına hüküm ve sonuç doğurmaktadır¹⁷⁶. Esas itibarıyla TTK'da istifaya ilişkin özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte yönetim kurulu üyesi ile anonim şirket arasındaki ilişkinin vekalet ilişkisi niteliğinde olması sebebiyle TBK'nın vekaletle ilişkin hükümleri (TBK 502 vd maddeleri) çerçevesinde bu değerlendirme yapılmaktadır. Ancak istifanın üçüncü kişiler nezdinde hüküm ve sonuç doğurabilmesi için yönetim kurulu seçilme kararında olduğu gibi tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir¹⁷⁷. Zira TTK'ya göre temsil yetkisine sahip yönetim kurulu üyelerinin tescil ve ilan edilmesi gerekmekte olup daha önce tescil ve ilan edilen hususlar ile ilgili oluşan her değişikliğin de aynı şekilde tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Aksi halde istifa eden yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisi

¹⁷⁵ Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.39.

¹⁷⁶ Tamer Bozkurt, **Ticaret Hukuku**.5.b. İstanbul: XII Levha Yayınları. 2011, s.395.

¹⁷⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s.395.

kapsamında üçüncü kişiler ile gerçekleştirdiği işlemler anonim şirket açısından bağlayıcı niteliktedir.

Kanunda sayılı organlardan herhangi biri açısından azami görev süresi sona ermiş olması halinde artık organ niteliğini kaybetmektedir. Görev süresi sona erdikten sonra göreve devam eden organlar açısından vekaletsiz iş görme hükümleri uygulanmalıdır. Ancak istisnai hallerde görev süresi sona eren yönetim kurulunun genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi bulunmaktadır¹⁷⁸. (TTK 392/6)

Yönetim kurulunda bir başkanın ve yokluğunda kendisine vekalet edecek olan yönetim kurulu üyesinin belirlenmesi zorunludur. Şirket esas sözleşmesinde hüküm bulunan hallerde yönetim kurulu başkan ve/veya vekilinin genel kurul tarafından seçilebilmesi de mümkündür.

2.1.5 Yönetim Kurulu Üyesi Seçilmenin Şekli

Anonim şirket yönetim kurulu üyesi seçilmek üç farklı şekilde gerçekleşebilmektedir;

- Esas sözleşme ile,
- Genel kurul kararı ile,
- Yönetim kurulu kararı ile.

Anonim şirketlerde ilk yönetim kurulu üyeleri şirket esas sözleşmesi ile belirlenmektedir. TTK'nın 339. maddesinin üçüncü fıkrasında bu husus açıkça düzenlenmiştir. Esas sözleşmenin tescil ve ilanı ile birlikte yönetim kurulu üyesi seçimi üçüncü kişilere karşı da hüküm ifade etmeye başlamaktadır.

Sonraki dönemde ise şirket yönetim kurulu üyesi seçimine ilişkin kararlar genel kurul tarafından alınmaktadır. Yönetim kurulu üyesinin seçimine ilişkin kararlar genel kurulun devredilemez nitelikteki yetki ve görevleri arasında yer almaktadır. Genel kurul tarafından alınan karara ilişkin olarak yönetim kurulu üyesi seçilen kişinin de herhangi bir şekil şartına bağlı olmayan kabul beyanı ile birlikte yönetim kurulu

¹⁷⁸ Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.36 vd.

üyeliği sıfatı kazanılmakta ve iç ilişki açısından hüküm ifade etmektedir. Ancak genel kurul tarafından gerçekleştirilen yönetim kurulu üyeliği seçimi kararının üçüncü kişiler açısından hüküm ifade edebilmesi için kararın tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen bu tescil işlemi kurucu nitelikte değildir¹⁷⁹.

Yönetim kurulu üyesinin yine yönetim kurulu tarafından belirlenmesi usulü ise istisnai nitelikte bir düzenlemedir. Yönetim kurulu üyeliğinin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde yönetim kurulu tarafından boşalan yönetim kurulu üyeliğine birisi seçilir ve seçilen yönetim kurulu üyesi ilk genel kurul toplantısına kadar görevine devam eder (TTK m.363/1)¹⁸⁰. Üyeliğin genel kurul toplantısında onaylanması halinde ilgili üye yerine seçildiği yönetim kurulu üyesinin görev süresi sonuna kadar yönetim kurulu üyesi olarak görev yapar. Yönetim kurulunun seçtiği üye genel kurul tarafından onaylanmasa dahi genel kurul karar tarihine kadar yönetim kurulu üyesi olmanın verdiği tüm hak ve yetkilere sahiptir. Yönetim kurulunun bu şekilde istisnai olarak üye seçebilmesi için TTK'nın 390. maddesinde yer alan toplantı ve karar yeter sayısına sahip olması gerekir. TTK'nın 390. maddesine göre esas sözleşmede ağırlaştırıcı bir düzenleme bulunmayan hallerde yönetim kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve katılanların çoğunluğu ile karar almaktadır. Dolayısıyla üyelerden birinin bu sıfatı kaybetmesi halinde ,yönetim kurulunun toplantı ve karar alma sayılarını sağlamadıkları takdirde, bu şekilde yeni yönetim kurulu üyesi seçebilmeleri mümkün değildir.

Örneğin 5 kişilik bir yönetim kurulunda üç kişi hakkında iflas kararı alınması halinde geriye kalan iki üye toplantı yeter sayısını sağlamadığı için boşalan üyelikler ile ilgili karar alma yetkisine sahip değildir. Ancak beş kişilik bir yönetim kurulunda iki kişi hakkında iflas kararı verilmiş olması halinde kalan üç kişi tarafından gerçekleştirilecek bir toplantıda katılanların çoğunluk kararı ile boşalan iki üyelik için geçici olarak yönetim kurulu üyesi seçimi gerçekleştirilebilir.

¹⁷⁹ Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.417.

¹⁸⁰ Bu yetkinin esas sözleşme ile genel kurula bırakılabileceğine dair bkz. Çamoğlu, Poroy ve Tekinalp, **a.g.e.**, s.250.

2.1.6 Yönetim Kurulunun Organizasyonel Yapısı

Karşılaştırmalı hukukta anonim şirketin yönetim sistemi açısından monist ve düalist sistem adı verilen iki sistem uygulanmaktadır¹⁸¹.

Monist sistemin bir diğer adı ise tekli organizasyondur. Bu sistemde şirketin yönetim ve gözetim fonksiyonlarının tek yetkili ve sorumlusu yönetim kuruludur. Bu sistemin uygulandığı ülkelerde yönetim kurulu, şirketin faaliyetlerine ilişkin stratejilerin belirlenmesi, yönetimi ile temsiline ilişkin tüm kararların alınması ve alınan bu kararların uygulanmasından sorumlu tek organ konumundadır. Bu modelde yönetim kurulunda iki farklı üye tipi söz konusudur. Bir tarafta icrai yetkilere sahip olan ve şirketin yönetim fonksiyonunu yerine getiren üyeler, diğer tarafta ise herhangi bir icrai fonksiyon yerine getirmeksizin denetim ve gözetim fonksiyonunu yerine getiren üyeler yer almaktadır¹⁸².

Monist sistemin geçerli olduğu yapılarda yönetim kurulunun sahip olduğu yetki üyeleri arasındaki iki farklı gruba yatay olarak paylaştırılmaktadır. Bu model ağırlıklı olarak Amerika Birleşik Devletleri, Kanada gibi Anglo-Sakson hukuk geleneğine sahip ülkelerde uygulanmaktadır.

Düalist sistemin bir diğer ismi ikili organizasyon modelidir. Bu modelin geçerli olduğu ülkelerde şirketlerin yönetim ve temsil fonksiyonları ile denetim ve gözetleme fonksiyonları birbirlerinden ayrıştırılmıştır ve iki ayrı organ tarafından yerine getirilmektedirler. Yönetim ve temsil fonksiyonu yönetici kurulu tarafından denetim ve gözetim fonksiyonları ise gözetim kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Gözetim kurulunun görevlerine ek olarak yönetici kurul üyelerinin mali haklarına ilişkin düzenleme yapma ve onlar ile düzenli olarak toplantı gerçekleştirme hak ve yetkileri de bulunmaktadır. Bu sistemde fonksiyonel ve organik anlamda bir ayırım söz konusudur. Bu sistem ağırlıklı olarak Almanya, Fransa ve Avusturya gibi Kıta Avrupası hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde uygulanmaktadır.

¹⁸¹ Ahmet Cemil Ünal, “CEO’nun Konumunun Mukayeseli Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”, **Legal Hukuk Dergisi**, C:12, S:133, (2012), s. 20 vd.

¹⁸² NisimFranko, “Anonim Şirketlerde Murahhas Azanın Hukuki Durumu”, **BATİDER**, C:XVII, (2000), s. 31- 49.

Ülkemizde geçerli sistem ise esnek bir yapıdadır ve mevcut kanuni düzenleme her iki sistemin de uygulanmasına imkan tanımaktadır. TTK'nın 367. maddesinde esas sözleşmede bu konuda hüküm bulunması koşuluyla, yönetim yetkisinin üyelerden bir veya birkaçına ya da üçüncü kişilere devredilebileceği hüküm altına alınmıştır¹⁸³. TTK'nın 370. maddesinin ikinci fıkrasında ise yönetim kurulunun sahip olduğu temsil yetkisini bir ya da birden fazla murahhas üyeye ya da müdür olarak üçüncü kişilere devredilebileceği düzenlenmektedir. Yapılan bu iki düzenleme ile ilgili olarak *“Böylece Tasarının 367 ile 370 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümlerinde yer alan düzen, yönetimin tek kurullu (monist) rejime göre şekillenmesine veya Almanya'da uygulanan iki organlı (dualist) anlayış uyarınca oluşturulmasına olanak vermektedir. Bu düzen yani Tasarının sistemi yönetim kurulu üyelerini, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan, yönetim hakkını haiz olan (intern, executive) ve olmayan (exter, non-executive) üyeler ayırımına tâbi tutmaya da elverişlidir.”* ifadelerine yer verilmiştir. Gerek gerekçede yapılan açıklama gerek bu kapsamda yapılan kanuni düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere düzenlemedeki esneklik yönetim kurulu yapısı açısından herhangi bir sistemin esas alınmasına imkan tanımaktadır¹⁸⁴.

2.1.7 Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri

Yönetim kurulu anonim şirketin genel yetkili organı konumundadır. İlgili kanun hükümlerinde yer alan genel kurulun devredemeyeceği yetkiler ile şirket esas sözleşmesinde genel kurulun yetkilendirildiği konular dışında kalan hususlarda karar alma ve uygulama yetkisi yönetim kuruluna aittir. Konuya ilişkin olarak TTK'nın 374. maddesinde *“Yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir.”* hükmü yer almaktadır.

Türk Hukuk öğretisinde TTK 374/I'de öngörülen kuralın, yönetim kurulunun yetkilerine ağırlık verildiği ve genel kurula tanınanlar dışında bütün yetkilerin yönetim kuruluna verildiği şeklinde yorumlandığı görülmektedir. Ancak TTK madde 408/I ile

¹⁸³ Mustafa İsmail Kaya, “Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Denetim ve Gözetim Görevi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:16, Özel Sayı: 2014, (2015), s. 3270.

¹⁸⁴ Hasan Pulaşlı, “Anonim Şirketler Hukukunda CEO'nun Hukuki Durumu”, **BATİDER**, C.24, (2007), s. 19-62.

genel kurula atfedilmeyen tüm yetkilerin yönetim kurulunda olduğunu söylemek güçtür.¹⁸⁵

TTK’da genel yetki kurallarının yanında yönetim kurulunun bazı yetkilerinin devredilemez nitelikte olduğuna ilişkin de düzenleme yapılmıştır¹⁸⁶. TTK’nın yönetim kurulunun devredilemez nitelikteki görev ve yetkilerinin düzenlendiği 375. maddesi hükmü aşağıdaki şekildedir;

“Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:

Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.

Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi.

Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.

Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.

Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.

Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.

Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması.”

Kanun koyucunun yaptığı bu düzenlemenin temel amacı şirket organları arasındaki görev ve yetki paylaşımını netleştirmek ve genel kurulun üst organ olduğu

¹⁸⁵ Harun Keskin, “Anonim Şirket Genel Kurulu ile Yönetim Kurulu Arasındaki İlişkinin Tarihsel Süreçte Geçirdiği Değişim ve Organların Yetkilerine Genel Bir Bakış” BATİDER 241, 2018, s.269-270

¹⁸⁶ Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s. 107.

yönündeki yanlış anlaşılma ve değerlendirmelerin önüne geçmektir¹⁸⁷. Zira 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte genel kurul üst karar organı olma niteliğini kaybetmiştir¹⁸⁸. Yapılan bu düzenleme gereği şirket esas sözleşmesi kapsamında genel kurul ya da yönetim kurulunun kanunda sayılan devredilemez nitelikteki görev ve yetkilerine ilişkin düzenleme yapılamayacağı da hüküm altına alınmıştır¹⁸⁹. Yönetim kurulu tarafından da devredilemez nitelikteki görev ve yetkilerin genel kurul ya da üçüncü kişilere devrine ilişkin kararlar alınmaz. Devredilemeyecek nitelikteki görev ve yetkiler ile ilgili esas sözleşmede ya da yönetim kurulu kararlarında aksi yönde düzenleme yapılması halinde yapılan işlem batıldır.

2.2 Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisi

2.2.1 Genel Olarak Temsil Kavramı

Temsil, bir kişinin hüküm ve sonuçları bir başka kişinin hukuk alanında doğacak bir işlemi, o kişinin ad ve hesabına yapma yetkisi olarak ifade edilmektedir¹⁹⁰. Ekonomik hayatın hızlılığına paralel olarak hukuki işlemlerin de aynı süratle gerçekleştirilmesi ihtiyacı doğrultusunda hukuk sistemlerine girmiş olan temsil kurumu, modern ticari hayatta sıklıkla kullanılır hale gelmiştir¹⁹¹. Çeşitli hukuki ya da maddi sebeplerden dolayı gerçekleştirilemeyen ya da gerçekleştirmekten kaçınılan hukuki işlemlerin üçüncü kişiler eliyle gerçekleştirilmesi imkanı tanıyan temsil müessesesi, gerçek kişiler açısından iradi nitelikte iken tüzel kişiler açısından başvurulması zorunlu bir müessese konumundadır. Zira fiil ehliyetini kullanarak işlem gerçekleştirmek isteyen tüzel kişiler bunu ancak temsilciler vasıtasıyla gerçekleştirebilmektedirler. Temsilcisi olmayan bir tüzel kişiliğin işlem tesis etmesi olanaksızdır. Bunların dışında kanundan kaynaklanan ya da mahkeme kararlarına istinaden temsilci görevlendirilebilmesi de mümkündür.¹⁹² Hakkında kısıtlama kararı verilen bir kişiye mahkeme kararıyla vasi görevlendirilmiş olması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

¹⁸⁷ Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, **Şirketler Hukuku**, 9.b, Bursa: Dora Yayıncılık, 2013, s. 371.

¹⁸⁸ Beşir Fatih Doğan, **Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri**, 2.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s. 20.

¹⁸⁹ Kendigelen, **a.g.e.**,s.265.

¹⁹⁰ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17.b, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2015, s.424.

¹⁹¹ Oruç Hami Şener, **Ticari Temsilci ve Ticari Temsil Yetkisi**, 1.b, Ankara: Adalet Yayınevi, s.3.

¹⁹² O. Hami Şener, **a.g.e.**, s. 3.

Başkasının nam ve hesabına işlem yapmak şeklinde tanımlanan temsil yetkisine ilişkin temel düzenlemeler TBK'nın 40. ile 48. maddeleri arasında yer almaktadır. Temsilcinin gerçekleştirdiği işlemin hüküm ve sonuçları temsil edilenin hukuk alanında sonuç doğurmaktadır.¹⁹³

Temsil her tür iş ve eylemler açısından geçerli değildir ancak hukuki işlemler açısından başvurulabilecek bir müessesedir. Temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilecek işlemler açısından tek taraflı olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır, sözleşme gibi çok taraflı hukuki işlemlerin de temsilci yoluyla gerçekleştirilebilmesi mümkündür.

Üçüncü kişi nam ve hesabına hukuki işlem tesis eden temsilci, temsilci sıfatıyla hareket ettiği konusunda hukuki işlemin tarafını bilgilendirmediği takdirde gerçekleştirdiği işlemin hukuki sonuçları kendisi açısından geçerli olmaktadır. Ancak hukuki işlemin tarafı olan kişi gerçekleştirilen işlemde temsil ilişkisinin mevcut olduğu sonucuna varıyor veya varması gerekiyorsa ya da hukuki işlemin temsilcinin şahsı ya da temsil olunan tarafından gerçekleştirilmiş olması açısından farklılık bulunmuyorsa gerçekleştirilen işlem temsil olunan nam ve hesabına sonuç doğurur. Diğer şartlarda alacağın temlik ya da borcun üstlenilmesine ilişkin düzenlemeler uygulanmaktadır¹⁹⁴.

Temsil yetkisinin kanundan ya da mahkeme kararından kaynaklanıyor olması halinde temsil yetkisinin kapsamı söz konusu düzenlemeye göre belirlenmektedir. Üçüncü kişilere karşı bildirilen temsil yetkisinin kapsamı da aynı şekilde bildirimde yer alan hususlara göre belirlenmektedir.

Temsil olunan temsil yetkisini dilediği zaman tek taraflı irade beyanı ile sınırlandırabilir ya da sona erdirebilir. Temsil olunanın bu hakkından önceden feragat ettiğine ilişkin sözleşmeler hukuken geçersiz niteliktedir. Temsil olunan temsil yetkisini sona erdirmiş olması halinde temsilci ile aralarındaki sözleşme vb. nitelikteki ilişkiye bağlı olarak tazminat vb. yükümlülükler altına girmesi mümkündür. Temsil ilişkisinin temsil olunan tarafından üçüncü taraflara karşı doğrudan ya da dolaylı

¹⁹³ Eren,**a.g.e.**, s. 424; Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 23.b, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s. 217.

¹⁹⁴ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 9.b, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s.385.

şekilde ilan edilmiş olması halinde yetkinin kaldırılması ya da sınırlandırılması kararının da aynı şekilde bildirilmesi veya ilan edilmesi gerekmektedir. Aksi halde temsilcinin iyi niyetli üçüncü kişiler nezdinde temsil olunan adına gerçekleştirdiği işlemler temsil olunanı bağlar.

Benzer şekilde temsil yetkisinin sona erdiğinin temsilciye karşı ileri sürülebilmesi için de kendisinin bu konuda bilgilendirilmesi gerekir, aksi halde temsilcinin yaptığı işlemlerin sonuçlarından sorumludurlar. Ancak üçüncü kişiler temsil ilişkisinin sona erdiğini biliyorlarsa bu kural uygulanmamaktadır.

Temsil olunanın ya da temsilcinin vefat etmesi, gaipliklerine karar verilmiş olması, fiil ehliyetlerini kaybetmeleri ya da iflas etmeleri halinde eğer taraflar arasında aksi kararlaştırılmadıysa temsil ilişkisi kendiliğinden sona ermektedir. Bu durum tüzel kişiler açısından da geçerlidir.

Temsilciye bu sığata sahip olduğunu ispatlayan bir yetki belgesinin teslim edilmiş olması halinde temsil yetkisi sona ermesi ile birlikte temsilcinin söz konusu belgeyi temsil olunana iade etmesi ya da hakim tarafından belirlenecek bir makama tevdi etmesi gerekmektedir. Bu konuda temsil olunanın sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde iyi niyetli üçüncü kişilerin uğrayacakları zararlar temsil olunan ya da halefleri tarafından karşılanır¹⁹⁵.

Yetkisiz bir temsilci tarafından hukuki bir işlem gerçekleştirilmiş olması halinde bu işlem ancak temsil olunan tarafından onaylanması halinde kendisi açısından sonuç doğurur. Temsil olunanın açık ya da örtülü bir irade beyanı ile gerçekleştirilen hukuki işlemi onaylamaması halinde işlem geçersiz olacaktır ve bu geçersizlik sebebiyle ortaya çıkan zarar yetkisiz temsilciden talep edilebilecektir. Ancak yetkisiz temsilci işlemi gerçekleştirdiği zaman diğer tarafın yetkisizlik konusunda bilgi sahibi olduğunu ya da bilmesi gerektiğini ispatlayabilirse ortaya çıkan zarardan dolayı sorumlu tutulamaz.¹⁹⁶

TBK'nın temsile ilişkin hükümleri çerçevesinde yapılan bu açıklamalar temsil açısından genel düzenleme niteliğindedir. Ancak TBK'nın 48. maddesinde "*Ortaklık*

¹⁹⁵ Cevdet Yavuz, **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 10.b, İstanbul: Beta Yayınları, 2012, s. 521.

¹⁹⁶ Eren, **a.g.e.**, s. 374.

temsilcileri ile organlarının ve ticari vekillerin yetkisine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmü yer almaktadır. Ticari vekile ilişkin düzenleme TBK’nın 551. maddesinde, ticari temsilci ile ilgili düzenlemeler ise TBK’nın 557. ve devam eden maddelerinde yer almaktadır. Sermaye şirketlerinin temsiline ilişkin düzenlemeler ise TTK’da yer almaktadır. Söz konusu kanuni düzenlemelerin dışında temsil ilişkisinin sınırları ve sonuçlarına ilişkin olarak temsil olunan ile temsilci arasında imzalanmış sözleşme ya da şirket esas sözleşmesindeki hükümlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Aksi halde temsil ilişkisi açısından yanlış veya eksik hukuki sonuçlara varılabilmesi mümkündür.

Bu noktada temsille yönetim arasındaki farklılığa değinmekte fayda mülâhaza edilmektedir. Temsil ve yönetim kavramları doğuşları, sona erme sebepleri ve kapsamaları yönünden de farklılaşmaktadır¹⁹⁷. Her ne kadar günlük kullanımda yönetim ve temsil kavramları birbiri ile iç içe geçmiş olsa da, tüzel kişiler, özellikle de tez konusunu oluşturan anonim şirketler bakımından birbirinden tamamen farklı iki kurumu ifade etmekte; bunun sonucu olarak da her iki yetki kapsamında uygulanacak sorumluluk rejimleri birbirinden farklı olmaktadır.

Yönetim, tüzel kişinin iç işlerine ilişkin idari nitelikte bir kurumdur. Oysa temsil, tüzel kişinin üçüncü kişilerle olan ilişkisiyle alakalı bir yetkidir¹⁹⁸. Yönetim ve temsil yetkileri aynı kişilere ait olabileceği gibi, farklı kişilere belirli şartların sağlanması halinde bu yetkilerin devredilmesi mümkündür.

Anonim şirket ile gerçek kişi arasındaki bir yetki ve temsil ilişkisinde, gerçek kişinin bir konuda karar vermiş olması yönetim fonksiyonunu, söz konusu karara istinaden üçüncü kişiler adına işlem tesis etmesi ise temsil fonksiyonunu ifade etmektedir.¹⁹⁹

Tüzel kişiler açısından temsil ve yönetim fonksiyonlarının aynı kişi veya kişiler tarafından yerine getirilmesi mümkündür. TTK’da anonim şirket ile ilgili düzenlemede de yönetim kurulunun hem yönetim hem de temsil yetkisine sahip

¹⁹⁷ Necla Akdağ Güney, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu**, 1.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012, s. 56.

¹⁹⁸ Ünal Tekinalp, **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, 2.b, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s.123; Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s. 56.

¹⁹⁹ Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, **ag.e**, s.159.

olduğu ifade edilmektedir. Ancak TTK'da yer alan bu düzenleme yönetim ve temsil yetkisinin üçüncü kişilere devredilmesini yasaklamamaktadır. Dolayısıyla yönetim ve temsil yetkisi farklı kişilerce kullanılabilir.

Anonim şirketler açısından temsil yetkisi ile kast edilen şirketin ticari unvanı altında imza atmaya yetkili kişilerin imza atmak suretiyle şirketi hak sahibi yapmaları ya da borç altına sokmalarıdır. Anonim şirketlerde temsil yetkisi kural olarak yönetim kuruluna ait bir yetkidir²⁰⁰. Temsil yetkisinin organ eliyle kullanılması ile üçüncü kişi eliyle kullanılması arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır; anonim şirket organı tarafından ortaya konulan irade bizzat şirketin iradesi niteliğindedir ve bu yönüyle temsil ettiği kişi nam ve hesabına hareket eden temsilcilerden farklı niteliktedir²⁰¹. Yönetim kurulunun kendilerine tanınan temsil yetkisini hangi esaslar çerçevesinde kullanması gerektiği konusu ise TTK'nın 370. ve 371. maddelerinde düzenlenmektedir²⁰².

2.2.2 Temsil Yetkisinin Şekli

Yönetim kurulunun anonim şirketi temsil yetkisine ilişkin düzenleme TTK'nın 370. maddesinde yer almaktadır. Bu kapsamda ilgili kanun maddesinde "*Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.*" hükmüne yer verilmiştir. Her ne kadar temsil bir yetki niteliğinde olsa da yönetim kurulu açısından aynı zamanda bir görevdir²⁰³.

Temsil yetkisinin kullanım şekline ilişkin söz konusu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere temsil yetkisi kural olarak çift imza ile kullanılmaktadır. Yani yönetim kurulunun en az iki üyesi temsil yetkisine sahip olmakta ve bu yetkiye sahip olan iki kişinin imzası şirket açısından üçüncü kişilere karşı hak sahibi olma ve borç altına girme imkanı tanımaktadır. Ancak esas sözleşme ile bu kural esnetilebilir ve yönetim kurulunun sahip olduğu temsil yetkisi üyelerinden birine ya da üçüncü kişiye

²⁰⁰ İmregün, **a.g.e.**,s. 191.

²⁰¹ Korkut Özkorkut, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, 1.b, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013, s. 36.

²⁰² Güzin Üçışık ve Aydın Çelik, **Anonim Ortaklıklar Hukuku I. Cilt**, 1.b, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s. 375.

²⁰³ İbrahim Arslan, **Anonim Şirketlerde Yönetim Yetkisinin Sınırlandırılması**, 1.b, Konya: Mimoza Yayıncılık, 1994, s. 63.

devredilebilir. Diğer taraftan yönetim kurulunun tek kişiden oluşması halinde de çift imza kuralı uygulanmamaktadır ve yönetim kurulunun tek üyesi şirketi temsile yetkili konumdadır. Yönetim kurulu üyeleri açısından geçerli söz konusu çift imza kuralı temsil yetkisine sahip murahhas üye veya murahhas müdür görevlendirilmesi halinde de geçerlidir.

Çift imza kuralı aktif temsil açısından uygulanmakta olup pasif temsil halinde çift imza kuralı uygulanmamaktadır. Bu kapsamda şirkete yapılan tebligat, ihbar, bildirim vb. hallerde herhangi bir yönetim kurulu üyesi tek başına temsil yetkisini kullanabilmektedir. Konuya ilişkin olarak Tebligat Kanununun 12.maddesinde “*Vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır. Vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir.*” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla temsil yetkisine sahip yönetim kurulu üyeleri, murahhas müdürler, ticari mümessiller veya ticari vekillerden herhangi biri tebligatı almaya yetkilidir²⁰⁴.

Anonim şirketler mahkemeler nezdinde dava ehliyetlerini de yine yetkili organları aracılığıyla kullanmaktadırlar. Dolayısıyla yönetim kurulu şirket adına dava ehliyetini de kullanan organ konumundadır. Yargılama usulü açısından son derece önemli bir delil konumunda olan yemin de yine temsile yetkili yönetim kurulu üyesi tarafından yerine getirilmektedir.

TTK'nın 372. maddesinin birinci fıkrasında anonim şirketi temsilen imza yetkisine sahip olan kişilerin şirketi temsil etmek amacıyla atacakları imzaları şirket unvanının altına atmaları gerektiği ifade edilmektedir. Şirket unvanının damga, kaşe vb. araçlarla ya da elle yazılması mümkündür, kanunda bu konuda herhangi bir şekil şartı bulunmamaktadır.

Yönetim kurulu, şirketi temsile yetkili üye ve üçüncü kişiler için imza sirküleri²⁰⁵ düzenlemek ve söz konusu sirküleri noterde onaylatır²⁰⁶. Söz konusu sirkülerde temsil yetkisinin kullanım şekline ilişkin bilgilere de yer verilir. Böylece

²⁰⁴ Erdoğan Moroğlu, **Makaleler**, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2010, s. 76.

²⁰⁵ İmza sirkülerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. İsmail Kırca, “Bankacılık İşlemleri - Ticaret Şirketlerinde Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Sınırlandırılması” **Banka Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu**, Bankacılık Enstitüsü Yayınları, 2007, s.284 vd.

²⁰⁶ Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s. 454-455.

şirketi temsile yetkili kişilere söz konusu belge vasıtasıyla şirketi temsile yetkili olduklarını üçüncü kişilere ispat edebilmektedirler. Söz konusu belge aynı zamanda anonim şirketin sürekli iş ilişkisi içinde olduğu banka vb. üçüncü kişilere de gönderilmekte olup üçüncü kişilerin de temsile yetkili kişiler hakkında doğrudan bilgi edinmesi sağlanmaktadır²⁰⁷.

Düzenlenecek olan söz konusu belgede şirketin merkezi, sicile kayıtlı olduğu yer ve sicil numarası bilgilerine de yer verilmesi gerekmektedir ancak söz konusu gerekliliğe aykırı hareket edilmiş olması halinde herhangi bir yaptırım söz konusu değildir.

Temsilin şekli ile ilgili en önemli tartışmalardan biri temsile yetkili kişinin imzasını şirket unvanının altına atmaması halinde şirketin söz konusu imzadan dolayı sorumlu olup olmadığı hususudur. Bu konuda Yargıtay'ın birbirinden farklı kararları bulunmaktadır, bazı kararlarında söz konusu imzanın şirketi bağlamayacağı ifade edilirken bir başka kararında ise atılan imzanın şirket açısından bağlayıcı nitelikte olmamakla birlikte imzayı atan kişi açısından bağlayıcı olduğunu ifade etmektedir.

Konuya ilişkin olarak Kırca, TTK'nın 372. maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenlemenin düzenleyici hüküm mahiyetinde olduğunu, temsile yetkili kişinin şirket unvanı olmadan imza atması halinde söz konusu işlemin temsil kapsamında gerçekleştirildiği karşı tarafça anlaşılıyor ya da anlaşılması gerekiyorsa söz konusu imzanın ve sonuçlarının şirket açısından bağlayıcı olduğunu ifade etmektedir²⁰⁸. Kişisel görüşümüz de bu yöndedir.

Temsilin şekli ile ilgili bir diğer tartışma konusu ise kanunda düzenlenen temsil şekli ile ilgili olarak esas sözleşme ya da genel kurul kararı ile farklı bir düzenleme yapılıp yapılamayacağı hususudur. Örneğin kanunda şirket unvanının altına atılması şartına karşılık sadece şirket kaşesinin altına atılacak imzanın geçerli olacağı yönünde bir düzenleme yapılmasının geçerli olup olmadığı tartışmalıdır. Yargıtay bu konuda kanun hükmüne aykırı nitelikte düzenleme yapılamayacağını ifade etmektedir²⁰⁹.

²⁰⁷ Kırca, **a.g.e.**, s.286.

²⁰⁸ Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.636.

²⁰⁹ Çevik, **a.g.e.**,s. 448.

2.2.3 Temsil Yetkisinin Tescil ve İlanı

TTK'nın 373. maddesinin birinci fıkrasında “*Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir.*” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm çerçevesinde şirketi temsile yetkili yönetim kurulu üyeleri, Murahhas üye ve müdürler ve ticari temsilcilerin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Tescil kapsamında sadece temsile yetkili kişilere ilişkin bilgilere değil temsil yetkisinin hangi esaslar (çift imza vb.) çerçevesinde kullanılacağına ilişkin hususlara da yer verilmesi gerekmektedir²¹⁰. Tescil edilen hususlarda herhangi bir değişikliğin meydana gelmesi halinde söz konusu değişikliğin de tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

Temsile yetkili kişilerin gerek seçimi gerekse atanmasına ilişkin usul ve esaslarda hukuki anlamda herhangi bir eksiklik ya da hatanın bulunması halinde, anonim şirket söz konusu eksiklik ya da hatayı ancak bunun karşı tarafça bilindiğinin ispat edilmesi halinde ileri sürülebilir. TTK'nın 373. maddesinin ikinci fıkrası ile getirilen bu düzenlemenin temel amacı tescil ve ilan edilen karara güvenerek işlem yapan iyi niyetli üçüncü kişilerin iyi niyetlerinin korunmasıdır²¹¹.

2.2.4 Temsil Yetkisinin Kapsamı

TTK'nın 371. maddesinin birinci fıkrasında temsilcilerin şirketin amacı ve işletme konusu ile ilgili her türlü iş ve hukuki işlemi şirket adına yapabileceği ifade edilmektedir. Diğer taraftan aynı maddenin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, işlemin tarafı olan üçüncü kişilerin gerçekleştirilen işlemin işletme faaliyet konusu dışında olduğunu bilebilecek durumda olduğu ispatlanamazsa temsilcilerin üçüncü kişiler ile gerçekleştirdikleri ve işletme konusu dışında kalan işlemler de şirket açısından bağlayıcı niteliktedir. Sadece şirket esas sözleşmesinin tescil ve ilan edilmiş olması üçüncü kişilerin işletme faaliyet konusunu bildiği hususunu ispat açısından yeterli kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla anonim şirket temsilcilerinin temsil yetkilerinin kapsamı belirlenirken her iki fıkrada yer alan düzenlemenin birlikte değerlendirilmek suretiyle

²¹⁰ Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.455.

²¹¹ Manavgat, Şehirli ve Kırcı, **a.g.e.**, s.446.

sonuca varılması gerekmektedir. Birinci fıkrada yer alan düzenleme esas itibariyle şirketin iç işleyişini yani temsile yetkili üye ile şirket arasındaki ilişkiyi düzenlemeye yöneliktir²¹². Zira söz konusu fıkrada temsil yetkisinin kanun ya da esas sözleşme hükümlerine aykırı olarak kullanılması halinde şirketin temsilciye rücu hakkı olduğu düzenlenmektedir. Bu husus yapılan düzenlemenin iç ilişkiye dair olduğunu destekler niteliktedir²¹³.

İkinci fıkrada ise temsilcilerin şirketin faaliyet konusu dışında kalan hususlarda da işlem yapmaya yetkili olduğu hususu düzenlenmiştir. Konuya ilişkin olarak Kırca, söz konusu düzenlemenin tüzel kişilerin insana özgü olanlar dışındaki tüm hak ve borçlara sahip olma yetkisine sahip olduğuna ilişkin TMK 48. maddenin bir yansıması olduğunu ifade etmektedir²¹⁴. Yapılan bu düzenleme ile birlikte mülga Ticaret Kanununda benimsenen ve şirketin sadece işletme konusu ve amacına ilişkin işlemleri yapabileceği prensibine dayanan *ultra vires* ilkesi terk edilmiş ve anonim şirketlerin her konuda faaliyet gösterebilmesinin önündeki engeller kaldırılmıştır²¹⁵.

Yapılan yeni düzenleme ile temsilcinin üçüncü kişiler ile şirket faaliyet konusu ile ilgili olsun veya olmasın her türlü işlemi gerçekleştirmesinin önü açılmıştır²¹⁶. TTK'da yer alan ve temsil yetkisini sınırlayan düzenlemeler esas itibariyle iç ilişkide hüküm ifade etmektedir. Temsilcinin iç ilişkiye dair söz konusu düzenlemeye aykırı hareket etmesi halinde bu durum üçüncü kişiler açısından herhangi bir farklılık yaratmamaktadır. İşletme konusu dışında yapılan hukuki işlem dolayısıyla sorumluluk altına giren şirket, uğradığı zararı söz konusu işlemi yapan yöneticiye rücu edebilir²¹⁷. Şirketin, işletme faaliyet konusu dışında gerçekleştirilen

²¹² Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.446.

²¹³ Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s. 461; Hayrettin Çağlar ve Esra Çalışkan, "Anonim Şirketlere Ait Taşınmazların Satımında Ehliyet ve Temsil Sorunları", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:XIV, S:1, (2010), s. 64.

²¹⁴ Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.638.

²¹⁵ Alihan Aydın, "Anonim Ortaklık Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisinin Sınırları ve Temsil Yetkisinin/Gücünün Kötüye Kullanılması Sorunu" **BATİDER**, C.XXX, S.1, (2014), s. 153; Çağlar ve Çalışkan, **a.g.e.**, s.61-85; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.462.

²¹⁶ Burçak Yıldız, "TTK Tasarısında Şirketlerin Ehliyeti ve Bu Bağlamda TTK m.137 Hükümündeki 'Ultra Vires' Sınırlamasının Yerindeliliğinin Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:55, S:1, (2006), s. 329.

²¹⁷ Mehmet Özdamar. "6552 Sayılı Kanun ile TTK'da Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Anonim Şirketin Temsili". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.3-4. C.XVIII. (2014), s.143. Ancak Kendigelen burada teknik anlamda bir rücu hakkının olmadığını belirtmektedir. Bkz. Kendigelen, **a.g.e.**, s.262.

herhangi bir işlem ile ilgili sorumlu olmamasının tek yolu karşı tarafın söz konusu işlemin şirket faaliyet konusu dışında olduğunu bildiğini veya bilebilecek durumda olduğunu ispat edilmesidir²¹⁸.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere şirket faaliyet konusunun kapsamı temsil yetkisinin kapsamının doğru tespit edilmesi ve üçüncü kişiler gerçekleştirilen işlemlerin üçüncü şirket açısından bağlayıcı nitelikte olup olmadığının tespit edilebilmesi açılarından son derece önemlidir. Yargıtay vermiş olduğu kararlarında işletme konusunun geniş biçimde yorumlanması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Bu kapsamda işletme konusu ile doğrudan ilişkili işlemler değil dolaylı nitelikte bağı olan işlemlerin de kapsam dahilinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, esas sözleşmede yer almıyor olsa bile, işletme konusuyla bağlantılı biçimde şirkete gelir sağlayan her tür işlemin işletme konusuna dahil olduğu kabul edilmektedir²¹⁹.

Şirket işletme konusunun geniş biçimde yorumlanmasına karşılık yine de temsile yetkili kişilerin yaptığı işlemin işletme konusu kapsamı dışında kaldığı durumlarda ise 371. maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu*” koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere sadece üçüncü kişinin bilmesi değil koşulların bilebilecek durumda olduğunu yansıtması halinde de gerçekleştirilen işlem temsil yetkisinin dışında tutulmuştur. Kırca kanunda ifade edilen söz konusu hüküm ile TMK’nın 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Ancak, durumun gereklerine göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse iyiniyet iddiasında bulunamaz.*” hükmünde bahsedilen kişilerin kast edildiğini belirtmektedir. Yani durumun gerektirdiği koşullar kapsamında kendisinden beklenen özeni göstermeyen kişi gerçekleştirilen işlemin şirket faaliyet konusuna girip girmediği noktasında kötü niyetli olarak kabul edilmektedir²²⁰. Aydın ise TTK’da yer alan söz konusu düzenlemenin TMK’nın 3. maddesinde yer alan hüküm kadar kapsamlı bir düzenleme

²¹⁸ Kırca, **a.g.e.**, s.277.

²¹⁹ Burçak Yıldız, “Şirketlerin Ehliyetine İlişkin Olarak Özellik Arz Eden Bazı Hukuki İşlem ve Sözleşmeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2006, s. 60.

²²⁰ Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s. 638.

olmadığını, TTK'nın düzenlemesinde yer alan özen ölçütü olarak ağır ihmal hali arandığını, hafif ihmal halinde gerçekleştirilen işlemin temsil yetkisi kapsamında değerlendirileceğini ifade etmektedir²²¹. Tekinalp, ilgili hükmün TMK m. 3 ile uyumlu şekilde iyiniyet kuralı üzerinden yapılandırıldığı, sadece bilen değil, bilebilecek durumda bulunan kişinin de iyiniyetli olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle müspet bilginin ispatının gerekli olmadığı görüşündedir.²²² Uzunallı, TTK 371/II'deki düzenlemenin üçüncü kişilerin korunması amacını tam anlamıyla gerçekleştirmeye müsait olmadığını belirtmektedir. Bu sebeple, şirket ancak üçüncü kişinin işleminin işletme konusu dışında kaldığını bildiği veya durumun gereğinden bilmemesinin mümkün olmadığını ispatlandığı takdirde, bu işlemle bağlı olmaktan kurtulabilir.²²³

Konuya ilişkin olarak TTK 371. maddenin ikinci fıkrasının son cümlesinde ise ispat usulüne ilişkin düzenleme yapılmış olup sadece şirket esas sözleşmesinin ilan edilmesi üçüncü kişilerin iyi niyetli olmadığını ispatlayabilmesi açısından yeterli kabul edilmemiştir. Dolayısıyla üçüncü kişi ile yapılan işlemin şirket açısından bağlayıcı olmadığı iddiasında bulunulması halinde bu hususun esas sözleşmenin ilanı haricindeki deliller ile ispatlanması gerekmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise üçüncü kişinin işletme konusunu bilmesi ya da bilebilecek durumda olması halinde gerçekleştirilen işlemin akıbetinin ne olacağı hususudur. Kırca bu durumda işlem açısından yetkisiz temsil hükümlerinin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir²²⁴. Yetkisiz temsil hükümlerinin uygulanması halinde de genel kurulun söz konusu işlem açısından icazet vermesi halinde işlem şirket açısından bağlayıcı bir nitelik kazanacaktır. Yıldız ise işlemin askıda geçerli olduğunu ifade etmektedir²²⁵. Dolayısıyla üçüncü kişinin iyi niyetli olmadığının ispatlanması halinde işlemin geçersiz olacağı ifade edilmektedir. Bu konuda dile getirilen son görüşe göre ise üçüncü kişinin iyi niyetli olmadığının ispat edileceği ana kadar işlemin geçerli ve şirket açısından bağlayıcı olacak, iyi niyetli

²²¹ Alihan Aydın, **a.g.e.**, s. 155-156.

²²² Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 4. Bası, İstanbul 2015, s.263 vd.

²²³ Veliye YANLI, "Anonim Şirketlerde İşletme Konusu Bağlamında Kefalet İşlemleri" **BATİDER** 5, 2018, s.14

²²⁴ Manavgat, Şehirali ve Kırca, **a.g.e.**, s. 643.

²²⁵ Burçak YILDIZ, "Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukuki Niteliği". **BATİDER**,C:XXVII, S:3, (2011), s. 128-129.

olunmadığının ispatı halinde ise işlem askıda hükümsüz olacak ve şirketin onay vermemesi halinde işlem gerçekleştirildiği ilk andan itibaren geçersiz kabul edilecektir²²⁶.

Konuya ilişkin kanaatimiz Kırca'nın görüşü ile paraleldir; üçüncü kişinin iyi niyetli olmadığına ispat edilmesi halinde söz konusu işlem açısından yetkisiz temsil hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Böylece konuya ilişkin takdir yetkisi şirket genel kuruluna bırakılmaktadır. Bu durum işlemin tüm tarafları açısından avantajlı bir çözümdür.

Doktrinde ve uygulamada tartışılan başka bir sorun ise; istifa eden yönetim kurulu üyesinin görevinin, kanuni temsilci sıfatının, ne zaman sona erdiği noktasındadır. İstifa eden yönetim kurulu üyesinin kişisel sorumluluğunun sona ermesi için istifa keyfiyetinin TTK 31/2'e göre ilan edilip sicildeki kaydın silinmesi gerekir. Eğer istifa keyfiyetiyle ilan ve terkin süreci arasında belli bir zaman dilimi varsa bu zaman süresi içinde de ilgili kişinin yönetim kurulu üyesi sıfatını kaybetmediği için vergisel sorumluluğu devam eder.²²⁷

Şükrü Yıldız'a göre; azil gibi istifanın da tek taraflı bir hukuki işlem olduğunu, sonuçlarını doğurabilmesi için irade beyanının muhataba ulaşmasının yeterli olduğunu belirtir. Bu görüşe göre; yönetim kurulundan istifa eden kişinin istifası yönetim kuruluna ulaştığı anda tamam olmuştur ve kanuni temsilcilik sıfatı bitmiştir.²²⁸

İstifa keyfiyetini sicilden terkin ve ilan ettirme borcu mevcut yönetim kuruluna ait olup; yönetim kurulu üyelerinin görevlerinin sona erdiğinin tescil ve ilanı bildirici mahiyettedir. TTK madde 36 ve 37'deki hükümler iş hayatındaki aleniyeti korumak için konulmuştur. Bu hükümlerle iyiniyetli üçüncü kişiler korunmak istenmiştir.²²⁹ Bu nedenle vergi dairesi ile vergi mükellefi veya sorumlusu arasındaki ilişkilerde ve vergi

²²⁶ Hüseyin Hatemi, "Ultra Vires Kuramı ve Türk Hukuku", **Ersin Çamoğlu'na Armağan**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013, s. 333.

²²⁷ Turgut Candan, "**Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Kapsamı ve Kapsam ve Koşullarında Değişiklik**", Maliye Postası, Yıl 10, S 214, 1959, s.51

²²⁸ Şükrü Yıldız, **Makalelerim**, s.146

²²⁹ Şükrü Yıldız, **a.g.e.**, s.146

hukuku ile ilgili konularda TTK madde 36 veya 37'ye (Eski TK 38 veya 39. maddeler) dayanmak mümkün değildir.²³⁰

2.2.5 Temsil Yetkisinin Sınırlandırılması

Temsil yetkisinin sınırları açısından kanuni ve iradi olmak üzere iki tür sınırlama söz konusudur.

Kanuni sınırlar açısından dile getirilmesi gereken ilk sınır TBK'nın 27. maddesinde yer alan “*Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.*” hüküm çerçevesinde getirilen sınırlamadır. Bu kapsamda şirket temsilcileri tarafından TBK'nın 27. maddesinde yer alan düzenlemeye aykırı olarak yapılan işlemler kesin olarak hükümsüzdür ve hiçbir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Diğer bir kanuni sınırlama ise münhasıran anonim şirketlerin diğer organlarının yetkisi kapsamındaki işlemlerdir²³¹. Bu durumda temsile yetkili kişi ya da organ kanuni bakımdan bir başka organın münhasır yetki alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi halinde gerçekleştirilen işlem geçersizdir. Anonim şirket genel kurulunun münhasır yetkileri arasında yer alan yönetim kurulu üyesinin görevden alınması hususu bu konuya örnek olarak gösterilebilir.

Anonim şirket yönetim kurulu, TTK m.365 dolayısıyla prensip olarak kurul halinde hareket etmekle yükümlüdür. Ancak yönetim kurulunun birden fazla kişiden oluşması durumunda, şirket işlerinin üyelerin hepsi tarafından hep birlikte yürütülmesini beklemek ticari hayatın gerçekleriyle ters düşecek niteliktedir²³². Bundan ötürü, yukarıda da bahsedildiği üzere, temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden ikisinin imzası ile kullanılabilmesi hüküm altına alınmıştır (TTK m.370)²³³. Söz konusu kolaylık aynı zamanda temsil yetkisinin kanuni bir sınırını oluşturmaktadır. Buna göre, esas sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça ya da yönetim kurulu tek bir kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi ancak çift imza ile kullanılabilir.

²³⁰ Yaşar Karayalçın, **Özel Hukukta Meseleler Görüşler V**, Ankara 1997, s.39-41

²³¹ Manavgat, Şehirali ve Kırcı, **a.g.e.**, s. 644.

²³² Özdamar, **a.g.e.**, s.144.

²³³ Bkz. yukarıda “2.1.2.2 Temsil Yetkisinin Şekli” başlığı.

Diğer taraftan genel kurul izni ya da onayına tabi işlemlerin temsil yetkisi açısından kanuni bir sınırlama niteliğinde olup olmadığı hususu doktrinde tartışmalıdır. Aydın bu konunun kanuni sınırlama niteliğinde olduğu görüşünü savunmaktadır²³⁴. Kırca ise bu durumun kanuni sınırlama mahiyetinde olmadığını ifade etmektedir²³⁵.

İradi olarak temsil yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin düzenleme ise TTK'nın 373. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra "Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgü olduğuna veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir" hükmü yer almaktadır. Hükümden de anlaşılacağı üzere temsil yetkisine ilişkin ilk sınırlama merkez veya bir şubenin işlemlerine ilişkin olabilir. Kanunun izin verdiği diğer kısıtlama ise birlikte temsil yetkisinin tanınmasıdır. Uygulamada birlikte hareket etmeye yetkili kılınmış kimselerin, şirket nam ve hesabına tek başına hukuki işlem yapabilmesi için birbirilerine yetki verdikleri görülmektedir. Kırca'nın haklı olarak belirttiği üzere tüm iş ve işlemlere ilişkin böyle bir yetki verilmesi, birlikte temsilin şirket menfaatlerini koruma amacı ile bağdaşmamaktadır²³⁶. Bununla birlikte belirli kategorideki işlemler için yetki verilebileceği, ancak bu durumun yetki veren kişinin yapılacak işlemleri kontrol etme yükümlülüğünü kaldırmayacağı kabul edilmektedir²³⁷.

Merkez ya da şube işlemleriyle ya da birlikte temsille kısıtlamanın geçerli olabilmesi için tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir²³⁸. Bunun dışındaki ya da tescil ve ilan edilmemiş hususlardaki sınırlamalar iyi niyetli üçüncü kişiler açısından geçerli değildir²³⁹.

²³⁴ Alihan Aydın, **a.g.e.**, s. 161.

²³⁵ Manavgat, Şehirali ve Kırca, **a.g.e.**, s. 644.

²³⁶ İsmail Kırca, "Ticaret Şirketlerinde Birlikte Temsile yetkili Kişilerin Birbirlerine Tek Başına İşlem Yapma Yetkisi Vermeleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.57, S.3, (2008), s.456.

²³⁷ Kırca, **Birlikte Temsil**, s.461-462.

²³⁸ Birlikte temsile yetkili olan kişilerden birine belirli türden işlemler için tanınan yetkinin ticaret siciline tescil edilemeyeceğine ilişkin bkz. Kırca, **Birlikte Temsil**, s.461.

²³⁹ TTK m.371/3'de yer alan iyiniyet ifadesinin kapsamı konusunda öğretide görüş birliği bulunmamaktadır. Tekinalp, üçüncü kişilerin sınırlamaları bilebilecek durumda olmasının yeterli olmadığını, sınırlamaları bilmesi gerektiğini savunmaktadır. Tekinalp, **Sermaye Ortaklıkları**, s.223 vd. Diğer bazı yazarlar ise yalnızca müspet vukfun değil, aynı zamanda sınırlamaları bilmemenin ağır

Bu noktada kanundaki hususların dışında ve tescil edilebilmesi mümkün olmayan bir sınırlamanın gerçekleştirilmesi ve bu durumun tescil ve ilan edilmesi halinde bu sınırlamaların üçüncü kişiler açısından ne tür sonuçlar doğuracağı da son derece önemlidir. Zira uygulamada düzenlenen imza sirküleri ile kanuna aykırı çeşitli kısıtlamalara gidildiği ve bu sınırlamalarında tescil ve ilan edildiği görülmektedir²⁴⁰. Sicil hukukunun en temel ilkelerinden birisi tescil ve ilan edilecek hususun mevzuatta düzenlenmiş olmasıdır²⁴¹. Dolayısıyla da mevzuatta yer almayan bir hususun tescil ve ilan edilmiş olması hukuk düzeninde herhangi bir sonuç doğurmamaktadır²⁴². Konuya ilişkin olarak Yargıtay kararlarında da kanunda sınırlı olarak sayılı haller dışındaki sınırlamaların tescilinin mümkün olmadığı, tescil edilmiş olması halinde ise herhangi bir hukuki sonuç doğurmadığı ifade edilmektedir²⁴³.

Bununla beraber her somut olay kendi içinde hususi olarak değerlendirilmelidir. Sözgelimi banka, sigorta ve finans şirketleri gibi basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek zorunda olan kuruluşlardan, kendileriyle hukuki işlem yapan üçüncü kişilerin yetkili olup olmadıkları konusunda daha detaylı bir inceleme yapması beklenir. Aksi takdirde hukuka aykırı sınırlandırmaları bilmediklerini iddia etmeleri hakkın kötüye kullanımı teşkil edebilir²⁴⁴.

2.2.6 Temsil Yetkisinin Devri ve Yönetim Kurulu Dışında Temsile Yetkili Olan Diğer Kişiler

TTK'nın 370. maddesinin ikinci fıkrasında "*Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre yönetim kuruluna ait olan ve kural olarak çift imza ile kullanılabilen temsil yetkisinin devredilmesi mümkündür.

ihmale dayanıp dayanmadığının da araştırılması gerektiğini kabul etmektedirler. Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.645 vd.; Alihan Aydın, **a.g.e.**, s.155 vd.

²⁴⁰ Özdamar, **a.g.e.**, s.145 vd.

²⁴¹ Bkz. Ticaret Sicili Yönetmeliği 34/1.a.

²⁴² Mehmet Emin Bilge, **Ticaret Sicili**, 1.b, İstanbul: Beta Yayınları, 1999, s.170; Kırca, **a.g.e.**, s.277; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.459; Pulaşlı, **Şerh**, s.443; İbrahim Arslan, **a.g.e.**, s.67.

²⁴³ Özdamar, **a.g.e.**, s.146.

²⁴⁴ Özdamar, **a.g.e.**, s.148.

Temsil yetkisinin devredilmesine ilişkin üzerinde durulması gereken ilk husus, yetkinin kim tarafından, nasıl devredilebileceğidir. TTK m.375/1.d’de müdürlerin ve aynı işlevi haiz kimseler ile imza yetkisine sahip bulunanların atanmalarının yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında sayılması karşısında, temsil yetkisi esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle ya da genel kurulun alacağı bir kararla devredilemez²⁴⁵. Doktrinde kimi yazarlar tarafından temsil yetkisinin devredilmesine ilişkin yetkinin esas sözleşme ya da organizasyon yönetmeliği ile genel kurula bırakılmasının mümkün olduğu savunulmaktadır²⁴⁶. Ancak gerek TTK m.375/1.d’nin açıklığı gerekse TTK m.370/2’de yer alan “*Yönetim kurulu(...) devredebilir.*” ifadesi karşısında bu görüşe katılmak mümkün değildir.

Temsil yetkisinin devredilmesi yetkisinin yalnızca yönetim kurulunda olduğu belirlendikten sonra değinilmesi gereken bir diğer husus ise, yönetim kurulunun temsil yetkisini devredebilmesi için esas sözleşme ile yetkili kılınmak zorunda olup olmadığıdır. Öğretide Pulaşlı ve Tekinalp esas sözleşmede hüküm bulunmaksızın yönetim kurulunun temsil yetkisini devredemeyeceğini savunmaktadır²⁴⁷. Hatta Pulaşlı, esas sözleşmedeki hükmün yanı sıra iç yönergede de bu hususun yer alması gerektiğini ileri sürmektedir²⁴⁸. Kendigelen ise yönetim yetkisinin devrinde aranan esas sözleşme şartının burada aranmamasının bilinçli bir tercih olmadığını, aksinin tuhaf bir sonuç ortaya çıkardığını ifade etmektedir²⁴⁹. Ancak Kırca’nın haklı olarak belirttiği üzere, TTK m.375/1.d’de temsil yetkisinin devri yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında sayılmış olup, esas sözleşmede buna ilişkin bir yetkilendirme aranmamaktadır²⁵⁰. Aksinin kabulü, devredilemez yetki olmanın niteliğiyle bağdaşmayacaktır.

Temsil yetkisinin devredilebileceği ilk grup murahhaslardır. TTK m.370/2’de kullanılan murahhas terimi ile kast edilen, yönetim kurulunun sahip olduğu hak ve

²⁴⁵ Kendigelen, **a.g.e.**, s.223; Veliye Yanlı. “Anonim Şirketlerde İmza Yetkilileri Sadece Yönetim Kurulu Tarafından mı Atanabilir?”. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. C.LXXI. S.2. (2013), s.439 vd.; Kırca(Şehirali Çelik/Manavgat), **a.g.e.**, s.627 vd.

²⁴⁶ Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.623. Benzer yönde bkz. Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.465.

²⁴⁷ Hasan Pulaşlı. **Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2012, s.624; Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, **a.g.e.**, s.349.

²⁴⁸ Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.624. Benzer görüşler için bkz. Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.464.

²⁴⁹ Kendigelen, **a.g.e.**, s.223.

²⁵⁰ Manavgat, Şehirali ve Kırca, **a.g.e.**, s.627.

yetkilerin tamamı ya da belirli bir kısmının yine yönetim kurulu kararıyla devredildiği kimsedir²⁵¹. Temsil yetkisini devralan kişi yönetim kurulu üyesi ise Murahhas üye, üçüncü bir kişi ise Murahhas müdür olarak adlandırılmaktadır²⁵². Bu kapsamda gerçekleştirilen temsil yetkisi devrinin üçüncü kişiler bakımından bağlayıcı olabilmesi için tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir²⁵³.

Ancak bu noktada en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisine sahip olmaya devam edeceği hususunu da unutmamak gereklidir (TTK m.370/2)²⁵⁴. Kanun koyucu yaptığı bu düzenleme ile temsil yetkisinin tamamen yönetim kurulunun kontrol yetkisi dışına çıkmasının önüne geçmeyi amaçlamıştır. Diğer taraftan bu çerçevede temsil yetkisine sahip olan yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisinin sınırlandırılması mümkün değildir²⁵⁵. Yani en az bir yönetim kurulu üyesinin sınırsız biçimde temsil yetkisine sahip olması gerekmektedir.

Diğer taraftan Murahhas üye ve Murahhas müdürün temsil yetkisi de yönetim kurulu üyelerinde olduğu gibi ancak merkezin veya bir şubenin işlerine veya birlikte imza şeklinde sınırlandırılabilir²⁵⁶. Diğer tür kısmi temsil yetkisi sınırlandırmaları iç ilişki bakımından bağlayıcı olsa da, tescil ya da ilan edilmiş olsa dahi üçüncü kişiler bakımından herhangi bir geçerliliği bulunmamaktadır²⁵⁷.

Murahhas üye ya da Murahhas müdürün hakları ve sorumluluklarının sınırlarının belirlenebilmesi için, bu kimselerle anonim şirket arasındaki ilişkinin hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekir. Doktrinde hakim olan ve bizim de katıldığımız görüş, TTK m.370/2 bağlamında kendisine temsil yetkisi devredilen Murahhas üyeler ile müdürlerin organ niteliğini kazanacağını savunmaktadır²⁵⁸. Buna

²⁵¹ İmregün, **a.g.e.**, s.218; Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.628; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.467. Murahhas sıfatını kazanılabilmesi için yalnızca temsil yetkisinin devrinin yeterli olmadığı, aynı zamanda yönetim yetkisinin de devredilmesi gerektiğine ilişkin bkz. Tekinalp, **a.g.e.**, s.139; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.466. Karşı yönde bkz. Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.55.

²⁵² İmregün, **a.g.e.**, s.218; Doğan, **a.g.e.**, s.229 vd.

²⁵³ İbrahim Arslan, **a.g.e.**, s.102; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.466.

²⁵⁴ Söz konusu hükme ilişkin çekinceler için bkz. Kırca(Şehirli Çelik/Manavgat), **a.g.e.**, s.628

²⁵⁵ İmregün, **a.g.e.**, s.222; Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.628.

²⁵⁶ Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.88.

²⁵⁷ İmregün, **a.g.e.**, s.221; Pulaşlı, **Genel Esaslar**, s.624; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.459 vd.

²⁵⁸ İbrahim Arslan, **a.g.e.**, s.75; Akdağ Güney, **Anonim Şirketlerde Tazminat**, s.6 vd.; Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.629; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.465.

göre öncelikle esas sözleşme ve genel kurul kararlarına bakılmalı; buralarda boşluk olması halinde TBK'nın vekalet sözleşmesine ilişkin hükümlerine başvurulmalıdır.

TTK'nın 368. maddesinde ise yine yönetim kurulunun ticari temsilci ya da ticari vekil atayabileceği ifade edilmiştir. Hükümden anlaşılacağı üzere, anonim şirket yönetim kurulu, temsil yetkisinin bir bölümünü esas sözleşmede hüküm olmaksızın üye olmayan ticari temsilciye veyahut yetkileri daha kısıtlı olan ticari vekile devredebilir²⁵⁹. Söz konusu yetki devri münhasıran yönetim kuruluna özgülenmiş olup, genel kurul kararıyla ticari temsilci ya da vekil atanması mümkün değildir²⁶⁰.

Buna göre yönetim kurulunun temsil yetkisinin devredilebileceği kişilerden biri ticari temsilcidir. Ticari temsilci TBK'nın 547. maddesinde "*Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Ticari temsilcinin temsil yetkisinin kapsamı TBK'nın 548. maddesinde düzenlenmiş ve söz konusu düzenlemede kambiyo taahhüdünde bulunabileceği, işletmenin amacına giren her tür konuda işlem yapabileceği ancak açıkça yetki verilmediği takdirde taşınmazları devredemeyeceği ve herhangi bir hak ile sınırlandıramayacağı ifade edilmiştir²⁶¹.

Ticari vekil ise ticari temsilci sıfatına sahip olmamakla birlikte bir tacir tarafından işletmenin tüm ya da belirli işlemleri için temsil yetkisi verilen kişidir (TBK m.552). Genel ticari vekil işletmenin tüm yönetim işleri için yetkili kılınmış iken, özel ticari vekil yalnızca bir kısım işlere ilişkin olarak atanmıştır²⁶².

Temsil yetkisinin devredildiği ticari temsilcinin mutlaka ticaret siciline tescil ve ilanı gerekir (TBK m.547/2)²⁶³. Merkez ya da şube işlerine özgüleme ya da birlikte temsille sınırlandırma durumlarının üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi için tescil

²⁵⁹ Özdamar, **a.g.e.**, s.149.

²⁶⁰ Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.471; O. Hami Şener, **a.g.e.**, s.30. Arkan, ticari vekilin ticari temsilci tarafından da atanabileceğini ifade etmektedir. Arkan, **a.g.e.**, s.182.

²⁶¹ Ticari temsilci, en geniş yetkilere sahip olan tacir yardımcısıdır. Bkz. Sabih Arkan. **Ticari İşletme Hukuku**. 18.b. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları. 2013, s.170.

²⁶² Arkan, **a.g.e.**, s.182.

²⁶³ Murahhaslarda olduğu gibi buradaki tescilde kurucu değil, bildiricidir. Arkan, **a.g.e.**, s.173; O. Hami Şener, **a.g.e.**, s.106.

ve ilan edilmiş olması aranmaktadır. Ticari vekil bakımından ise tescil ve ilan söz konusu değildir, tescil ve ilan edilse dahi bunun hukuki bir sonucu olmayacaktır²⁶⁴.

Ticari temsilci ve ticari vekille şirket arasındaki ilişkinin hukuki mahiyetine dair kanaatimiz hizmet sözleşmesi olduğu yönündedir²⁶⁵. Zira her ikisi de tacirin bağımlı yardımcılarında olup, onun emir ve talimatı altında çalışmaktadır. Dolayısıyla ihtilaf halinde hizmet sözleşmesine ilişkin borçlar hukuku hükümleri uygulanmalıdır.

Yönetim kurulu yukarıda bahsedilen kimseler dışında, temsil yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerini ya da şirketle arasında hizmet sözleşmesi olan kimseleri sınırlı yetkisi olan ticari vekil ya da diğer tacir yardımcılarını atayabilir (TTK m.371/7). Temsil yetkisinin kanunda belirtilenler dışında herhangi bir sınırlamaya tabi tutulamayacağını belirten TTK hükümleri ve Yargıtay içtihatlarına rağmen, uygulamada tesciline izin verilmeyen sınırlamaların yoğun bir şekilde kullanılması 2014 yılında anılan hükmün düzenlenmesine sebebiyet vermiştir²⁶⁶. Öğretide²⁶⁷ yoğun bir şekilde eleştiriye uğrayan düzenleme kapsamında temsil yetkisi devri yapılabilmesi için, atanacak temsilcilerin görev ve yetkilerine ilişkin sınırlamaların TTK m.367'ye göre hazırlanacak bir iç yönerge ile belirlenmesi gerekmektedir. İç yönergenin kanun ve esas sözleşmeye aykırılık teşkil eden hükümleri geçersiz kabul edilir²⁶⁸. TTK m.371/7 kapsamında iç yönergenin ve iç yönergede yetkilendirilen kişiler ticaret siciline tescil ve ilan edilir.

Yukarıda ifade edilen koşulların dışında istisnai hallerde kayyım ve tasfiye memurları da anonim şirketi temsile yetkili olabilmektedir. Kayyımlar TTK ve ilgili diğer kanun hükümlerinde belirlenen istisnai hallerde mahkemeler tarafından atanmaktadır ve sahip oldukları temsil yetkisinin sınırları da yine mahkeme tarafından belirlenmektedir²⁶⁹.

²⁶⁴ Arkan, **a.g.e.**, s.182.

²⁶⁵ İmregün, **a.g.e.**, s.198; Akdağ Güney, **Anonim Şirketlerde Tazminat**, s. 3 vd.

²⁶⁶ Kırca(Şehirali Çelik/Manavgat), **a.g.e.**, s.646.

²⁶⁷ Özdamar, **a.g.e.**, s.137 vd.; İsmail Kırca, “TTK m.317.7 Hakkında Bir İnceleme: AB’ye Üyelik Yolunda Geri Adım”, **BATİDER**, C.XXX, S.3, (2014), s.23 vd.

²⁶⁸ Doğan, **a.g.e.**, s.135.

²⁶⁹ Şaban Kayıhan, **Şirketler Hukuku**, 1.b, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 219-220.

Tasfiye memurları ise anonim şirketin sona ermesi halinde görev yapmaktadırlar. Şirketin iflas etmiş olması halinde tasfiye faaliyeti iflas idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. Esas sözleşme ya da genel kurul kararı kapsamında tasfiye memurunun atanmaması halinde ise tasfiye yine yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilecektir. Anonim şirket hissedarları ya da üçüncü kişinin de tasfiye memuru olarak atanabilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından şirketin feshine karar verilmesi halinde ise tasfiye memuru bizzat mahkeme tarafından görevlendirilmektedir.

Şirketin tasfiye sürecine girmesi halinde kanuni organların yetkisi tasfiye için zorunlu ancak tasfiye memurunun yapamadığı işlemler ile sınırlı bir hal almaktadır. Bu kapsamda tasfiye memurları şirketin tasfiye sürecinin tamamlanması için görevlendirilen sınırlı yetkiye sahip kişilerdir.

2.3 Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu

Anonim şirketin tanımının yapıldığı TTK'nın 329. maddesinin birinci fıkrasından şirketin borçlarından yalnızca şirketin sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. İkinci fıkrasında da ortakların asli borcunun taahhüt ettiği sermaye payını ödemek olduğu, dolayısıyla yalnızca bu taahhütleri oranında şirkete karşı sorumlu olduğu ifade edilmektedir. TTK ile alacaklılara, alacakları için şirkette pay sahibi olanları takip etme hakkı kural olarak tanınmamıştır. Diğer bir deyişle anonim şirket ortakları, şirketten pay alırken taahhüt etmiş oldukları sermaye borcundan fazlası için sorumlu tutulamaz²⁷⁰. Tek borç ilkesi olarak adlandırılan bu husus, anonim şirketin en temel özelliklerinden birini teşkil etmektedir²⁷¹.

Şirket borçlarından dolayı yönetim kurulu üyelerinin de kural olarak sorumluluğu bulunmamaktadır. Şirkette pay sahibi olan üyeler için yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olup, taahhüt ettiği sermayeyi ifa etmediği takdirde taahhüt ettiği miktar oranında sorumluluk söz konusu olur.

²⁷⁰ Manavgat, Şehirli ve Kırca, **a.g.e.**, s.109.

²⁷¹ Bkz. TTK m.480/1. Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, **a.g.e.**, s. 604.

Bununla beraber 6102 sayılı TTK, belli koşulların varlığı halinde, yönetim kurulu üyelerinin hukuki sorumluluğunun doğacağına ilişkin bazı hükümler içermektedir. Kanun ya da esas sözleşmenin kendilerine yüklediği görevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri, bu sebepler ortaya çıkan zararlar nedeniyle şirkete, şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen sorumlu olurlar²⁷².

Söz konusu koşullardan ilki *kusurun* varlığıdır. Eski TTK'da yer alan *kasten ve ihmâl neticesinde* ibaresine TTK'da yer verilmemiş, bunun yerine kusur kavramı kullanılmıştır. Buna göre yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundan bahsedebilmek için sorumluluğun yönetim kurulu üyelerine isnad edilebilir olması gerekir²⁷³.

TTK m.553/2'de yönetim kurulu üyelerinin hangi hallerde kusurlu olmayacaklarına ilişkin bir düzenleme yer almaktadır. Eski TTK'ya göre sorumluluğu oldukça daraltılan yönetim kurulu, kontrol edilemeyen, daha doğru bir deyişle kontrol alanı dışında olan esas sözleşme ya da kanuna aykırılıklardan ötürü gözetim ve özen yükümünün varlığından bahisle sorumlu tutulamaz²⁷⁴.

Anılan hüküm kapsamında sorumluluktan bahsedebilmek için ortaya bir *zararın* çıkmış olması aranır. Anonim şirket, anonim şirketin ortakları veya alacaklıları ortaya çıkandan zarardan etkilenebilir. Şirket bakımından zarar, şirket malvarlığının azalması olabileceği gibi, kardan mahrum kalma şeklinde de ortaya çıkabilir. Pay sahiplerine rüçhan hakkının kullandırılmaması, hileli olarak çıkartılan bilançoya inanarak alacaklıların işlem yapması halinde uğranılan zararlar pay sahipleri ve alacaklılar bakımından doğrudan zarar niteliğinde iken; anonim şirketin uğradığı zarar dolayısıyla hisse değerlerinin düşmesi pay sahipleri açısından, alacağını tahsil etme imkanındaki düşüş ise alacaklılar açısından dolaylı zarar niteliğinin haizdir²⁷⁵. Her iki durumda da bahsedilen zararlar yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu gündeme getirecektir.

²⁷² Rıza Ayhan, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, İstanbul: Kazancı Yayınları, 1992, s.98.

²⁷³ Çamoğlu, **a.g.e.**, s.11 vd. ; Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.167.

²⁷⁴ Necla Akdağ Güney, **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010, s.38; Doğan, **a.g.e.**, s.254.

²⁷⁵ Altay, **a.g.e.**, s.246 vd.; Akdağ, **Yönetim Kurulu**, s.188 vd.

Son olarak sorumluluktan bahsedilebilmesi için *hukuka aykırılık* ve *illiyet bağı* unsurlarının da mevcut olması gerekir. Üyenin yönetim kuruluna organ olarak yüklenen görevleri yerine getirmemesi hukuka aykırılığı meydana getirir²⁷⁶. TTK'nın 553. maddesinin gerekçesinde belirtildiği üzere, yönetim kurulu üyelerinin kontrolü dışındaki olay ve işlemlerden sorumsuzluğu, zarar ve kusur arasındaki nedensellik bağının ortaya konulmasını gerektirir²⁷⁷. Nedensellik bağını aşan bir sorumluluğun önüne geçmeyi amaçlayan kanun koyucu, TTK ile eski kanun dönemindeki mutlak teselsül anlayışından vazgeçerek farklılaştırılmış teselsül ilkesini kabul etmiştir. Sorumluların kusuru ile ortaya çıkan zarar arasındaki illiyet bağı her bir üye bakımından ayrı ayrı değerlendirilerek sorumluluk belirlenir²⁷⁸. Buna göre, müteselsil sorumlu yönetim kurulu üyeleri, sorumlu oldukları teselsül tavanına kadar zararı tazmin ederler²⁷⁹.

Sorumlu oldukları kanaatine varıldığı takdirde, ortaya çıkan zararı, her bir yönetim kurulu üyesi sorumluluğu oranında tüm malvarlığı ile sınırsız olarak tazmin yükümlülüğü altına girer²⁸⁰. Yönetim kurulu organ olarak değil, organ olmanın bir sonucu olarak var olan görev ve yetkilerinden doğan yükümlülüklerini ihlal etmekten dolayı, organ namına hak ve yükümlülüklerin taşıyıcısı olan malvarlığına sahip gerçek kişi yönetim kurulu üyeleri şahsi olarak sorumlu tutulur²⁸¹.

Belirtmek gerekir ki, bu sorumluluğun muhatabı yalnızca yönetim kurulu üyeleri değil, yöneticiler, tasfiye memurları, murahhaslar ve fiili organ olarak kabul edilen kimseler de TTK m.553 hükmü gereğince sorumlu tutulurlar²⁸².

²⁷⁶ Altay, **a.g.e.**, s.250.

²⁷⁷ Bkz. TTK m.553/3'ün gerekçesi.

²⁷⁸ Altay, **a.g.e.**, s.276.

²⁷⁹ Farklılaştırılmış teselsül ilkesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Kürşat Göktürk ve Mehmet Çelebi Can, "Farklılaştırılmış Teselsülün - Özellikle - Dış İlişki Bakımından Anlamı Ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu İle Karşılaştırılması", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.2, S.2, (2011), s.247 vd. Ayrıca bkz. Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.254.

²⁸⁰ Çamoğlu, **a.g.e.**, s.12 ; Akdağ Güney, **Yönetim Kurulu**, s.167; Üçışık ve Çelik, **a.g.e.**, s.515 vd.

²⁸¹ Akdağ Güney, **Hukuki Sorumluluk**, s.38; Çamoğlu, **a.g.e.**, s.11.

²⁸² Altay, **a.g.e.**, s.197; Manavgat, Şehirli ve Kırcı, **a.g.e.**, s.389

3. ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞU

3.1 Sorumluluk Kavramı ve Kapsamı

Sorumluluk kavramı hukuki anlamda alacaklı sıfatını haiz kişi veya kurumun alacağını tahsil etmek amacıyla hakkında haciz kararı verdirebilme yetkisine sahip olduğu malvarlığı değerlerinin hukuki statüsünü temsil etmektedir. Bu kapsamda herhangi bir alacak borç ilişkisindeki borç sahibi olan kişi borçlu, sorumlu ise borçlunun sahip olduğu malvarlığı değerleridir²⁸³.

Kamu harcamalarını finanse etmek zorunda olan devlet, söz konusu harcamaların finansmanında kullanılan kamu gelirleri ve alacaklarını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edebilmesi için söz konusu vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü kişiler açısından bir takım sorumluluk esasları benimsemek zorundadır²⁸⁴.

Bu noktada aslında kamu alacağının asıl borçlusu söz konusu alacağa konu mali yükümlülüğün mükellefi veya sorumlusudur. Ancak mükellef ya da sorumludan tahsil edilememesi halinde kimi zaman şirket ortaklarına kimi zaman ise kanuni temsilci ya da idarecilerin şahsi malvarlıklarına başvurulmaktadır²⁸⁵. Bu veya benzer şekilde yapılan kanuni düzenlemeler yoluyla aynı kamu alacağı için birden fazla kişi sorumlu tutulmakta ve böylece kamu alacağının tahsil edilebilirliği güvence altına alınmaktadır.

Özellikle tüzel kişilerde kamu gelirleri açısından kayıp oluşması riski oldukça yüksektir. Zira tüzel kişiler fiil ehliyetinin getirdiği işlemleri kanuni temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirmekte olup söz konusu temsilcilerin gerek kişisel çıkarları gerek farklı saiklerle hareket etmek suretiyle şirketi zarara uğratma ya da kamu alacağının tahsil imkânını ortadan kaldırmaya yönelik işlem tesis etme ihtimalleri bulunmaktadır. Yapılan kanuni düzenlemelerde kanuni temsilciler açısından hem

²⁸³ Kenan Tunçomağ, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1976, s. 36.

²⁸⁴ Akkaya, **a.g.e.**, s. 185-208.

²⁸⁵ Veysi Seviğ, "Kamu Alacağından Dolayı Tüzel Kişilerin Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, S:32, (Ağustos 1995), s. 5.

maddi anlamda bir takım ödevler yüklenmiş hem de kamu alacağının aslına ilişkin bir takım mali yükümlülükler düzenlenmiştir²⁸⁶.

Yapılan düzenlemelerde kamu alacağından sorumlu olan kişilere başvurulması için kimi zaman belirli koşullar ya da sıralama öngörülmekte kimi zaman ise müşterek ve müteselsil sorumluluk esasını benimsenmektedir²⁸⁷.

Türk hukuk sisteminde limited şirket ortakları ile paylı komandit şirketin komandite ortakları haricindeki sermaye şirketi ortaklarının kamu alacaklarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak kanuni temsilciler açısından farklı bir düzenleme yapılarak tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri ile idare edenlerin belirli koşullar dahilinde kamu alacaklarından dolayı sorumlu oldukları ifade edilmiştir²⁸⁸.

Bu kapsamda AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi ile VUK'un 10. maddesinde düzenleme yapılmıştır.

Kanuni temsilciler açısından düzenleme getiren VUK 10. maddesi VUK'un yürürlüğe girdiği 10.01.1961 tarihinden itibaren uygulanmakta olup iki kez değişikliğe uğramıştır. VUK 10. maddesinde son olarak 2018 yılı mart ayında değişikliğe gidilmiştir.

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi ise VUK 10. madde ile kıyaslandığında daha yeni bir düzenlemedir. Söz konusu madde 02.06.1995 tarihli 22301 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4108 sayılı kanunun 11. maddesi ile AATUHK'a eklenmiştir. Düzenlemede 2008 yılında yapılan değişiklik ise daha sonra Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir.

AATUHK'nın 35. maddesinde limited şirket ortaklarının kamu alacaklarına karşı sorumluluğuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının ortaklardan tahsil edilmesi yönündeki düzenleme eski ve yerleşik bir uygulamadır. Limited şirket

²⁸⁶ Akmansu, **a.g.e.**, s.184.

²⁸⁷ Akman ve Altop, **a.g.e.**, s. 137.

²⁸⁸ Akkaya, **Vergisel Hükümler**, s. 145-151.

ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen maddede 1998 yılında 4369 sayılı kanun ve 2008 yılında 5766 sayılı kanun ile iki kez değişiklik yapılmıştır.

VUK 10. maddesi gereğince sorumluluk esasları kapsamında değerlendirilen kamu alacakları vergi, resim, harç, bunların aynı nitelikteki zamlarıdır. Diğer taraftan AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi kapsamındaki düzenlemede ise yine AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacakları anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğu kapsamındadır²⁸⁹.

3.1.1 AATUHK'nın Mükerrer 35. Maddesi ve Yapılan Değişiklikler

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğuna ilişkin esaslar 6183 sayılı AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmektedir²⁹⁰.6183 sayılı Kanuna 02.06.1995 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4108 sayılı kanunun 11. maddesi ile eklenen mükerrer 35. maddenin ilk yürürlüğe girdiği ve halen yürürlükte bulunan hali aşağıdaki şekildedir;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

²⁸⁹ Barlass, **a.g.e.**, s. 144.

²⁹⁰ Ali Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 134.

Mükerrer 35. madde yürürlüğe girdikten sonra 06.08.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı kanunun 4. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine aşağıda yer alan beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir;

“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.

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

Mükerrer 35. maddesine sonradan eklenen ilk fıkrada kamu alacağının doğduğu ve ödeme zamanlarındaki temsilcilerin farklı olması halinde her iki kişinin de müteselsilen sorumlu olduğu ifade edilmektedir. Yapılan düzenleme ile kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğuna ilişkin zaman kısıtlaması ortadan kaldırılmıştır²⁹¹. Kanun koyucu yaptığı değişiklik ile birlikte son derece sakıncalı bir düzenlemeye gitmiştir. Zira yapılan düzenlemenin yürürlükte kalması halinde tüm kanuni ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren bir kanuni temsilcinin bu görevden ayrıldıktan sonra kendi döneminde doğan kamu alacağının sonraki dönemde ödenmemiş olması halinde de sorumluluğu ortaya çıkacaktır. Ancak görevden ayrılan bir kanuni temsilcinin herhangi bir takdir yetkisine sahip olmadığı dönemde kamu alacağının ödemesinin gerçekleştirilmemesinden dolayı sorumlu tutulması hukuk devletinin temel ilkelerine aykırı bir düzenleme niteliğindedir²⁹².

Mükerrer 35. maddeye eklenen son fıkra ise VUK kapsamına giren kamu alacakları da dahil olmak üzere her tür kamu alacağı için takip yapılabilmesine imkan sağlamaktadır. Yapılan bu düzenleme sonucu aynı olay için iki farklı kanuni düzenleme söz konusu olmuş ve bu durum belirsizliğe sebep olmuştur²⁹³.

²⁹¹ Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve mükerrer 35”, **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları, No:243, C:1, (2009), s. 512.

²⁹² Candan, **AATUHK**, s. 236.

²⁹³ Yusuf İleri, “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, **Yaklaşım Dergisi**, S:188, (Ağustos 2008), s.122.

Danıştay 4. Dairesi söz konusu düzenlemeyi de içeren bir dava kapsamındaki temyiz başvurusunu incelerken davacının anayasaya aykırılık iddiasını yerinde bularak dava dosyasını Anayasa Mahkemesine göndermiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından anayasaya aykırılık iddiası kapsamında gerçekleştirilen yargılama sonucunda 19.03.2015 tarih 2014/144 E. 2015/29 K. sayılı kararı ile mükerrer 35. maddeye sonradan eklenen son iki fıkranın Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir²⁹⁴.

Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında iptal ettiği ilk fıkra ile ilgili “*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır.*

Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.” değerlendirmesinde bulunmuştur.

İptaline karar verilen son fıkranın iptal gerekçesinde ise hukuk devleti ilkesi gereği yapılan kanuni düzenlemelerin öngörülebilir ve belirli nitelikte olması gerektiği, VUK kapsamındaki düzenlemenin kusura dayalı bir sorumluluk esası getirdiği, mükerrer 35. maddede ise kusursuz sorumluluk esasının benimsendiği, aynı konuda iki farklı kanuni düzenlemenin varlığının hangi düzenlemenin esas alınacağı konusunda belirsizlik yarattığı ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ifade edilmiştir.

²⁹⁴ Helvacı, **a.g.e.**, s. 76.

3.1.2 Vergi Usul Kanunu 10. Maddesi

Çalışmamızın ilk bölümünde de açıklandığı üzere vergi de kamu alacağı niteliğindedir. Anonim şirket kanuni temsilcilerinin vergi borçlarından dolayı sorumluluklarına ilişkin olarak Türk Hukuk sisteminde yer alan bir diğer düzenleme ise VUK 10. maddesidir²⁹⁵.

VUK 10. maddesinin ilk fıkrasında tüzel kişilerin vergi mevzuatı kapsamındaki ödev ve sorumluluklarını yerine getiren kişiler belirlenmiş ve bu ödev ve sorumlulukların kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği ifade edilmiştir²⁹⁶.

İkinci fıkrada ise kanuni temsilcilerin sorumluluk esasları düzenlenmiş ve *“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.”* hükmüne yer verilmiştir.

VUK’un ilk yürürlüğe girdiği tarihteki halinde 10. maddenin ikinci fıkrası *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”* şeklinde düzenlenmişti. Ancak 3505 sayılı Kanunun 2. maddesi ile söz konusu fıkrada değişiklik yapılarak günümüzdeki haline dönüştürülmüştür. Yapılan değişiklik ile metinde yer alan *“kasıt ve ihmalleriyle”* ibaresi kaldırılmıştır. Yine aynı değişiklik kapsamında *“vergi alacakları”* ibaresi fıkra metninden çıkartılmış ve bunun yerine daha kapsamlı bir yapıya sahip olan *“vergi ve buna bağlı alacaklar”* ifadesine yer verilmiştir.

Üçüncü fıkrada ise *“Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.”* hükmüne yer verilerek yerine getirdikleri sorumluluk kapsamında mali yükümlülük altına giren kanuni

²⁹⁵ Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgü ve Dil”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C:19, S:2, (2013), s. 271-281.

²⁹⁶ Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 287.

temsilcilerin temsilcisi konumunda oldukları anonim şirkete rücu hakkı olduğu ifade edilmiştir²⁹⁷.

Dördüncü fıkrada “Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.” hükmüne yer verilmiş olup bu kapsamda tasfiye sürecine giren anonim şirketlerde temsil yetkisinin tasfiye memuruna geçmiş olması ile temsilci konumundaki kişilerin söz konusu yetkiye sahip olduğu geçmiş döneme ait sorumluluğun ortadan kalkmadığı ifade edilmiştir²⁹⁸.

27.03.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7103 sayılı kanunun 9. maddesi ile VUK 10. maddeye beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir. Bu kapsamda eklenen beşinci fıkrada tasfiye edilmek suretiyle ticaret sicilinden terkin edilen vergi mükelleflerinin vergi tarh ve cezalarının tasfiye sürecine girmeden önceki dönem için kanuni temsilci, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurları adına müteselsil sorumluluk esasına dayalı olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca limited şirket ortaklarının da tasfiye dönemi öncesi kapsamında ortaya çıkacak kamu alacaklarından dolayı sahip oldukları şirket hissesi oranında sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Fıkranın sonunda ise tasfiye memurlarının sadece tasfiye sonucu dağıtılan tutar kadar sorumlu oldukları ifade edilmektedir²⁹⁹.

Yine 7103 sayılı kanunun 9. maddesi ile madde metnine eklenen altıncı fıkrada ise beşinci fıkra kapsamında olmayan tüzel kişilerin sona ermesi durumunda sona erdiği tarihten önceki döneme ait tüm vergi tarhları ve cezai yaptırımlarının tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine müteselsil sorumluluk esasına göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öğretide ve yargı kararlarında baskın görüş, vergisel ödevleri yerine getirmekle görevli olmayan üyelerin; murahhas üye veya müdür olması durumunda

²⁹⁷ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 325.

²⁹⁸ Coşkun, **a.g.e.**, s. 159.

²⁹⁹ Çelik, **Kamu Alacakları**, s. 257.

ise diğ er yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilcisi olarak sorumlu olmaması gerektiğ i yönündedir.³⁰⁰

3.2 Sorumluluğ un Mahiyeti ve Sınırı

3.2.1 Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk

VUK 10. maddesinde yapılan düzenlemede kanuni temsilcinin sorumluluk esası konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Kusursuz sorumluluk esasının benimsendiğ i görüşünü savunanlar kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olmasının şart olmadığını, kanunda yer alan ödev ve sorumluluklarının yerine getirilmemiş olmasının sorumluluk açısından gerekli ve yeterli olduğunu ifade etmektedirler³⁰¹. VUK'un 10. maddesinde 3505 sayılı kanun ile yapılan değ iş iklikte *"bu ödevleri kasıt ve ihtimalleriyle"* ifadesinin kanun metninden çıkartılmış olması bu görüşü savunanların en önemli dayanaklarıdır³⁰².

Doktrindeki baskın diğ er görüş ise VUK 10. maddede yer alan sorumluluğ un kusur esasına dayalı olduğ u görüşüdür. Çünkü VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasını değ iş tiren 3505 sayılı kanun *"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığ ından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağı lı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır."* ifadesinde herhangi bir değ iş iklik yapmamıştır. Kanun hükmünün lafzından da anlaşılacağı üzere kanuni temsilcinin VUK 10. maddesi kapsamında sorumluluğ una gidilebilmesi için kusurlu olması gerekmektedir³⁰³.

Diğ er taraftan AATUHK'nın mükerrer 35. madde metninin lafzında kanuni temsilciler açısından sorumluluk esasları düzenlenirken kusur noktasında herhangi bir

³⁰⁰ Yaş ar Karayalç ın, "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğ u" Yaklaş ım Dergisi, 1994, <http://www.yaklasim.com/>. Eriş im Tarihi:10.04.2017

³⁰¹ Poroy, Tekinalp ve Ç amoğ lu, **a.g.e.**, s. 354; Pulaş lı, **Ş erh**, s. 1874; Cevdet Okan Bahar, "Anonim ve Limited Ş irketlerde Yönetim Kurulu Üyeliğ i, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri", **Vergi Dünyası**, S: 281, (2005), s. 134.

³⁰² Azmi Demirci, "Tüzel Kiş ilerinin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağı layıcı Cezalar Karş ısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, S: 257, (2003), s. 47-48.

³⁰³ Tuğ rul Özsüt, "3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değ iş iklikler", **Vergi Dünyası**, S:90, İstanbul, (1989), s. 37-38.

koşul öngörülmemiştir. Doktrinde de söz konusu düzenlemede kusursuz sorumluluk esasının benimsendiği baskın şekilde savunulan görüştür³⁰⁴. Madde metninde kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulabilmesi için öngörülen tek koşul söz konusu kamu alacağının tüzel kişilikten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Bu koşul dışında kanuni temsilcinin şahsı açısından herhangi bir koşul bulunmamaktadır.

Diğer taraftan söz konusu düzenlemenin hukuk devleti ilkesine uygun bir nitelikte olup olmadığı da tartışmaya değer bir konudur³⁰⁵. Zira yukarıda da ifade edildiği üzere kamu alacağının asıl mükellefi esas itibarıyla tüzel kişiliğin kendisidir ve kamu alacağına konu olan gelir de şirket tüzel kişiliği bünyesinde kalmaktadır. Araştırma konumuz açısından ele aldığımızda anonim şirketler elde ettikleri gelirleri kar payı adı altında hissedarlarına dağıtmaktadırlar. Elde edilen gelirden de mevzuat hükümleri çerçevesinde belirlenen oran ya da miktarlarda kamu geliri olarak devlete ya da diğer kamu tüzel kişilerine aktarmaktadırlar. Bu ilişkide kanuni temsilci taraf konumuna sahip değildir³⁰⁶.

Türk hukuk sisteminde genel olarak uygulanan sorumluluk sistemi kusura dayalı sorumluluk biçimindedir³⁰⁷. Kusurlu sorumluluk ilkesi gereği eylemi gerçekleştiren kişinin fiilinden dolayı sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olması gerekmektedir. Kusursuz sorumluluk ilkesi ise istisnai olarak uygulanan bir sistemdir. Objektif sorumluluk esası da denilen bu sorumluluk türünde adalet ve hakkaniyetin gerektirdiği hallerde ortaya çıkan durum ile ilgili herhangi bir kusuru olmayan kişi veya kişiler de sonuçtan dolayı sorumlu tutulmaktadırlar³⁰⁸.

İnceleme konumuz açısından konuyu ele aldığımızda kanuni temsilciler anonim şirket faaliyetlerinin sahibi, hissedarı ve doğrudan yararlanan konumunda değildir. Ayrıca TBK kapsamında düzenlenmiş olan kusursuz sorumluluk hallerinde fiilden dolayı kusursuz olarak sorumlu tutulan kişinin gerçekten sorumlu olup

³⁰⁴ Nami Çağan, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası**, Maliye Uzmanları Derneği Yayını, S: 13, (Eylül 1982), s. 30; Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 97; Yaralı, **a.g.e.**, s.146. Aksi görüş için bkz. Barlass, **a.g.e.**, s.78;

³⁰⁵ Yaltı, **Sorumluluğun Sınırı**, s. 512 vd.

³⁰⁶ Osman Saraç, “Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”, **Yaklaşım Dergisi**, S.89, (2000), s. 197.

³⁰⁷ Reisoğlu, **a.g.e.**, s179.

³⁰⁸ Eren, **a.g.e.**, s. 110.

olmadığına ancak yargılama sonucunda karar verilmektedir. Sorumluluk yüklenen kişi yapılan yargılama sürecinde savunma hakkı dahil olmak üzere diğer yasal haklarını kullanma imkanına sahiptir. Ancak AATUHK kapsamında yapılan düzenlemede kanuni temsilci bu tür haklara sahip olmaksızın doğrudan ve kusursuz biçimde sorumlu tutulmaktadır.

Esas itibarıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından bu tür bir düzenlemeye gidilmiş olmasının en önemli sebebi VUK 10. maddesi kapsamı dışındaki kamu alacaklarının tahsil edilebilirliğini güvence altına almaktır³⁰⁹. Söz konusu amaç doğrultusunda yapılan bu düzenlemede de sorumluluk esasının kusura dayalı olarak belirlenmesi daha doğru bir yaklaşım olurdu. Ancak AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi ile hem kapsam açısından hem de sorumluluk açısından VUK'un 10. maddesinden daha geniş bir düzenleme yapılmıştır³¹⁰.

Bu noktada dikkati çeken bir diğer tutarsızlık ise VUK 10. maddesinde ödevlerin yerine getirilmemesi konusunda kusur sorumluluğu esası benimsenmiş olmasına karşılık AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde temsilcinin iradesi dışındaki tahsil imkansızlığı koşulunun aranıyor olmasıdır³¹¹.

Konuya kanun koyucunun gerekçeleri çerçevesinden baktığımızda ise kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması kişilerin anayasal temel hak ve özgürlüklerini de güvence altına almaktadır³¹². Bu noktada kamu alacaklarının tahsili de son derece önemli olduğu ve kamu alacağını güvence altına alan faaliyetlerde üstün kamu yararı olduğu kabul edilebilir³¹³. Bu yaklaşım çerçevesinde kamu alacağının asıl borçlusunu ile ilişki içerisinde olan kişilerin de kamu alacağının ödenmesi noktasında sorumluluğunun olması gerektiği kabul edilebilir. Ancak kamu alacağının asıl borçlusunu olan mükellef ya da sorumlunun faaliyetlerinden doğrudan bir menfaat elde etmeyen temsilcinin hiçbir kusuru olmasa dahi kamu alacağından dolayı sorumlu tutulmasının hukuk devleti ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırı olduğu kanaatindeyiz.

³⁰⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul: Oluş Yayıncılık, 2003, s. 139.

³¹⁰ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, C:VI, 1994, s. 215.

³¹¹ Barlass, **a.g.e.**, s. 78.

³¹² Bkz. AATUHK mükerrer 35. madde gerekçesi.

³¹³ Onar, **a.g.e.**, s.1647.

3.2.2 Fer'i Sorumluluk

Fer'i kelime anlamı itibariyle asıl olmayan, ikinci derecede bulunan anlamına gelmektedir. İnceleme konumuz bakımından ele aldığımızda, anonim şirket kanuni temsilcilerinin gerek VUK 10. maddesi gerek AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk halleri fer'i niteliktedir³¹⁴.

Zira gerek VUK'un 10. maddesinde gerekse AATUHK'nın mükerrer 35. maddesindeki düzenlemelerde kamu alacağının asıl borçlusunun mükellefler veya vergi sorumlularının olduğu, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlığına başvurulabilmesi için kamu alacağının asıl borçlulardan tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir. Öngörülen bu koşullar kanuni temsilcilerin sorumluluğunu ikinci derece yapmaktadır.

3.2.3 Müteselsil Sorumluluk

Gerek VUK 10. maddesi gerek AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilciler açısından belirlenen sorumluluk müteselsil sorumluluktur. Öngörülen teselsül tam teselsül niteliğindedir ve bu kapsamda kanuni temsilciler açısından kusur derecelerine göre herhangi bir ayırım yapılmamaktadır³¹⁵.

Mevcut düzenlemeye göre alacaklı konumdaki kamu idaresi alacağını dilediği kanuni temsilcinin şahsi malvarlığından talep ve tahsil etme hakkına sahiptir. Herhangi bir kanuni temsilcinin bir diğer kanuni temsilciye başvurulması gerektiği iddiasında bulunarak sorumluluktan kurtulması mümkün değildir. Ancak bu noktada VUK 10. maddesinde yer alan kusur sorumluluğu ve hem VUK 10. maddesi hem de AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde yer alan dönemsel sorumluluk esasları çerçevesindeki itiraz ve def'i hakları saklıdır³¹⁶.

3.2.4 Sınırsız Sorumluluk

Sınırlı sorumluluk esasının benimsendiği durumlarda herhangi bir konudan dolayı sorumlu tutulan kişi miktar ve/veya konu açısından belirli ölçüde sınırlandırılmış bir sorumluluğa tabi tutulmaktadır. Sınırsız sorumluluk halinde ise

³¹⁴ Erginay, **a.g.e.**, s. 287.

³¹⁵ Gerek ve Aydın, **a.g.e.**, s. 317.

³¹⁶ Cevdet Okan Bahar, "Anonim ve Limited Şirketlerde Temsil Yetkisi ve Şirkete Kayyım Atanması" **Vergi Dünyası**, Ankara, (Ağustos 2002), s.127.

konu veya miktar açısından herhangi bir kısıtlama olmaksızın tüm malvarlığı ile sorumluluk esastır.

Gerek AATUHK gerek VUK'da kanuni temsilciler açısından tüm malvarlığı ile sorumluluk esasını benimsenmiş olup sorumluluk miktarı veya konusunda herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir³¹⁷. Bu kapsamda anonim şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, alacaklı kamu idaresi tarafından kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından tahsil edilmektedir³¹⁸.

Kural sınırsız sorumluluk olmasına karşılık AATUHK'nın 33. maddesinde tasfiye memurları açısından istisnai olarak sınırlı sorumluluk esasını benimsenmiştir. Yapılan düzenlemede tasfiye sürecindeki şirkette tasfiye memuru olarak görev alan kişilerin diğer alacakları ödemediği önce kamu alacaklarını ödemek zorunda oldukları, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen tasfiye memurlarının kamu alacağından dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu oldukları ifade edilmiştir ancak bu sorumluluğun tasarrufa konu miktar ile sınırlandırılmıştır. Tasfiye memurlarının bu kapsamdaki sorumlulukları anonim şirketin ticaret sicilinden terkinin sonrasında da devam eder. Ancak bu noktada şirketin tasfiye sürecine girmeden önceki dönem için kanuni temsilcilerinin sorumluluk halinin sınırsız olduğunu vurgulamak gerekir³¹⁹.

Bir diğer istisnai düzenleme ise AATUHK'nın 70. ve 71. maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemede borçlunun haczedilemez nitelikteki malvarlığı değerleri ile kısmi olarak haczedilebilecek nitelikteki gelirlerine ilişkin sınırlar düzenlenmiştir. Bu kapsamda gerek 70. maddede sıralanan malvarlığı değerleri gerekse 71. maddede belirtilen sınırlamaların dışındaki gelirler haczedilemeyecektir. Bu düzenleme kanuni temsilciler için de geçerlidir.

3.3 AATUHK Kapsamında Sorumluluğun Şartları

Anonim şirket temsilcisi konumundaki kişiler vergi ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde tüm ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olsa bile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi kapsamında

³¹⁷ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 83.

³¹⁸ Ayhan, **a.g.e.**,s. 54.

³¹⁹ Karakoç, **Kamu Alacakları**, s. 255.

sorumlulukları söz konusudur. Ancak söz konusu sorumluluğun bazı ön koşulları bulunmaktadır.

Mükerrer 35. madde kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için öncelikle alacağa konu kamu gelirinin AATUHK kapsamında yer alan bir alacak niteliğinde olması gerekmektedir. AATUHK kapsamında yer alan kamu alacakları için anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulabilmesi için aranan koşullar aşağıdaki şekildedir;

- Talep edilebilir bir alacağın bulunması,
- Tahsil imkânsızlığının bulunması
- Sorumlu olunan dönem yönünden uygunluğun bulunması.

3.3.1 AATUHK Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacak Olması

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin AATUHK kapsamında kamu alacağından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle AATUHK kapsamında tahsil edilebilir nitelikte bir alacağın mevcut olması gerekmektedir³²⁰.

Bu noktada kamu alacağın talep edilebilirliği açısından kast edilen konu alacağın asıl borçlusundan talep edilebilirliğidir. Zira kamu alacağının kanuni temsilciden talep edilebilirliğinin ön koşulu asıl borçludan tahsil edilebilir nitelikte olmasıdır.

Asıl mükellefi ya da sorumlusundan tahsil edilebilmesi için AATUHK kapsamında takibe konu edilen kamu alacağının yetki, sebep vb. kanuni unsurlardan herhangi birinin eksikliği veya farklı herhangi bir hukuki sebepten ötürü yasal dayanaktan yoksun olması halinde talep edilebilir bir alacağın varlığından bahsedilemez.

Diğer taraftan takibe konu borcun hiç tahakkuk etmemiş olması, ödeme, terkin ve zamanaşımı gibi borcu sona erdiren hallerden herhangi birinin gerçekleşmiş olması

³²⁰ Soner Altaş, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirket Ortaklığından Çıkarılma ve Ayrılma Akçesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.225, (Eylül 2011), s. 243.

sonucu sona ermesi halinde de yine söz konusu alacaklardan dolayı anonim şirket kanuni temsilcilerinin kişisel malvarlığı değerlerine başvurulamaz³²¹.

3.3.2 Kamu Alacağıın Şirketten Tahsil Edilememesi

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenirken “*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları*” ifadesine yer verilmiştir. Bu kapsamda kanuni temsilcinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için takibe konu kamu alacağıın ya tahsil edilememiş olması ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

AATUHK'nın 3. maddesinde 5766 sayılı kanun ile eklenen yedinci ve sekizinci fıkralardaki “*tahsil edilemeyen amme alacağı*” ve “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*” terimlerinden anlaşılması gereken açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu kapsamda “*tahsil edilemeyen amme alacağı*” terimi kamu borçlusunun AATUHK hükümleri kapsamında yapılan mal varlığı sorgulaması sonucunda haczedilebilir nitelikte bir mal varlığına sahip olmadığının tespiti ve haczedilen mal varlığı değerlerinin satışının gerçekleştirilmesine rağmen elde edilen gelirin kamu alacağıın tamamını karşılamaması gibi sebeplerden dolayı tahsili gerçekleştirilemeyen kamu alacaklarını ifade etmektedir³²².

Diğer taraftan “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*” terimi ise kamu borçlusunun haciz işlemi uygulanan malvarlığı değerlerinin AATUHK kapsamında gerçekleştirilen değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerinin kamu alacağıın tamamını karşılamayacağıın ya da iflasına karar verilmiş olan kamu borçlusunun tahsil edilmesi gereken kamu alacağıın iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin tespit edilmesi vb. sebeplerden dolayı yetkili tahsil dairesi tarafından yürütülen takibin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği tespit edilen kamu alacaklarını ifade etmektedir³²³.

³²¹ Sıtkı Anlam Altay, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s. 249.

³²² Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 184.

³²³ D. Erkan Ateşli, “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, (Ekim 2000), s. 199.

AATUHK kapsamında aranılan tahsil imkânsızlığı koşulunda kast edilen imkansızlık maddi anlamdaki imkansızlıktır. Tahsil edilebilirliği hukuki anlamda ortadan kaldıran zamanaşımı, terkin vb. nitelikteki borca sona erdiren hallerde ise hem asıl borçlunun hem de kanuni temsilcinin kamu alacağından doğan sorumluluğu sona ermektedir. Maddi imkansızlık sebebiyle asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağı için ise kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusudur³²⁴.

Danıştay 4. Dairesi de 2004/2180 E. 2005/182 K. no.lu kararında “*Tüzel kişiliğin vergi borçlarının kanuni temsilci ya da ortaklardan tahsiline gidilebilmesi için, tüzel kişilik hakkındaki takibin sonuçlanması, tüm takip yollarının tüketilerek, alacağın şirketten tahsili olanağı kalmadığının belirlenmesi gerekir.*” şeklinde karar vermiştir.

Kamu alacağının tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ön koşul niteliğindedir ve alacaklı kamu idaresinin kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurmadan önce asıl borçlu şirket hakkında takip yapması gerekmektedir. Söz konusu takip kapsamında öncelikle ödeme emrinin borçlu şirkete tebliğ edilmesi, tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde asıl borçlu şirketin borcunu ödememesi halinde ise hakkında AATUHK’nın 54. maddesi kapsamında zorla tahsil usullerinin uygulanması gerekir³²⁵.

AATUHK’nın 54. maddesi kapsamında cebri tahsilât yöntemlerini üç başlık altında ele alabiliriz;

1. Borçlu tarafından alacaklı tahsil dairesine teminat gösterilmiş olması halinde teminatın paraya çevrilmesi,
2. Borçlunun kamu alacağı için yeterli miktardaki malvarlığının haczedilmesi ve satılarak kamu alacağının tahsil edilmesi,
3. Gerekli koşulların oluşmuş olması halinde borçlunun iflasının talep edilmesi.

³²⁴ İrfan Barlass, “5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Ocak 2009), s. 78.

³²⁵ Cihan Duru, “Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili İçin Tahsili Emval Kanunu’na ve 6183 Sayılı Kanuna Atıfta Bulunan Kanunlar, Kanun Hükmünde Kararname ve Bakanlar Kurulu Kararları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Aralık 1992), s. 63.

Yukarıda sıralanan cebri tahsil yöntemlerine başvurulmadan önce kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulması hukuka aykırılık teşkil edecektir ve olası bir idari davada iptal edilecektir³²⁶.

Diğer taraftan kamu alacağı açısından asıl borçluya kefil olanların varlığı halinde de öncelikle kefilden tahsil yoluna başvurulması ve asıl borçlu açısından uygulanması gereken yukarıdaki yöntemlerin kefil hakkında da uygulanması, buna rağmen kamu alacağının tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde anonim şirket kanuni temsilcisinin sorumluluğuna gidilmesi gerekir³²⁷.

3.3.3 Dönemsel Açıdan Sorumluluk

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine 06.08.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı kanunun 4. maddesi ile aşağıda yer alan beşinci ve altıncı fıkralar eklenmiştir;

“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.

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

Mükerrer 35. maddesine sonradan eklenen ilk fıkrada kamu alacağının doğduğu ve ödeme zamanlarındaki temsilcilerin farklı olması halinde her iki kişinin de müteselsilen sorumlu olduğu ifade edilmektedir. Yapılan düzenleme ile kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğuna ilişkin zaman kısıtlaması ortadan kaldırılmıştır³²⁸. Kanun koyucu yaptığı değişiklik ile birlikte son derece sakıncalı bir düzenlemeye gitmiştir. Zira yapılan düzenlemenin yürürlükte kalması halinde tüm kanuni ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren bir kanuni temsilcinin bu görevden ayrıldıktan sonra kendi döneminde doğan kamu alacağının sonraki dönemde ödenmemiş olması halinde de sorumluluğu ortaya çıkacaktır. Ancak görevden ayrılan bir kanuni temsilcinin herhangi bir takdir yetkisine

³²⁶ Ersin Çamoğlu, “Yeni Türk Ticaret Kanun'unda Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu”, Prof. Dr. Şener Akyol'a Armağan, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011, s. 104.

³²⁷ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 97.

³²⁸ Yaltı, **Sorumluluğun Sınırı**, s. 512.

sahip olmadığı dönemde kamu alacağının ödemesinin gerçekleştirilmemesinden dolayı sorumlu tutulması hukuk devletinin temel ilkelerine aykırı bir düzenleme niteliğindedir.

Mükerrer 35. maddeye eklenen son fıkra ise VUK kapsamına giren kamu alacakları da dahil olmak üzere her tür kamu alacağı için takip yapılabilmesine imkan sağlamaktadır. Yapılan bu düzenleme sonucu aynı olay için iki farklı kanuni düzenleme söz konusu olmuş ve bu durum belirsizliğe sebep olmuştur³²⁹.

Gerek Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararı gerek mükerrer 35. maddede yer alan *“Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.”* hükmü gereğince anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğu temsil yetkisine sahip olduğu dönem ile sınırlıdır.

3.4 VUK Kapsamında Sorumluluğun Şartları

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından dolayı sorumluluklarına ilişkin bir diğer düzenleme ise VUK 10. maddesinde yer almaktadır. AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin aksine kanuni temsilci konumundaki kişiler vergi ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde tüm ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olması halinde VUK 10. maddesi kapsamında herhangi bir sorumlulukları söz konusu değildir.

VUK 10. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için öncelikle alacağa konu kamu gelirinun vergi ve buna bağlı alacak niteliğinde olması gerekmektedir. VUK 10. maddesi kapsamında anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulabilmesi için aranan koşullar aşağıdaki şekildedir;

- Tahsil edilebilir nitelikte vergi ve buna bağlı bir kamu alacağının bulunması,
- Tahsil imkânsızlığının bulunması,
- Kanuni ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemiş olması,

³²⁹ Yusuf İleri, “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”, *Yaklaşım Dergisi*, S:188, (Ağustos 2008), s.122.

- Sorumlu olunan dönem yönünden uygunluğun bulunması.

3.4.1 VUK Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

VUK 10. maddesinde kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için öncelikle asıl vergi mükellefi ya da sorumlusundan talep edilebilir nitelikte “*vergi ve buna bağlı alacak*” bulunması gerekmektedir. Zira düzenlemede vergi mükellefi, sorumlusu ve kanuni temsilci arasındaki sorumluluk esası müşterek ve müteselsil değildir, asıl borçlu vergi mükellefi ve sorumludur, kanuni temsilcinin sorumluluğu ikincil nitelikte bir sorumluluk türüdür³³⁰.

Vergi mükellefi ve/veya sorumlusunun yetki, sebep vb. kanuni unsurlardan herhangi birinin eksikliği veya farklı herhangi bir hukuki sebepten ötürü yasal dayanaktan yoksun olması sebeplerine dayanarak sorumluluktan kurtulduğu durumlarda kanuni temsilcinin de sorumluluğu söz konusu olmayacaktır³³¹.

Diğer taraftan takibe konu borcun hiç tahakkuk etmemiş olması, ödeme, terkin ve zamanaşımı gibi borcu sona erdiren hallerden herhangi birinin gerçekleşmiş olması sonucu sona ermesi halinde de yine söz konusu alacaklardan dolayı anonim şirket kanuni temsilcilerinin kişisel malvarlığı değerlerine başvurulamaz³³².

Bu noktada kamu alacağının talep edilebilirliği açısından kast edilen, konu alacağın asıl mükellef ya da sorumludan talep edilebilirliğidir. Zira kamu alacağının kanuni temsilciden talep edilebilirliğinin ön koşulu asıl borçludan talep edilebilir nitelikte olmasıdır³³³.

Kanuni temsilcinin VUK 10. maddesi kapsamındaki sorumluluğunun bir diğer koşulu ise takibe konu alacağın vergi veya buna bağlı alacak niteliğinde olmasıdır.

VUK’un “*Kanunun Şümülü*” başlıklı 1. maddesinde kanun hükümlerinin uygulanacağı kamu alacakları; VUK 2. maddesinde yazılanlar dışında kalan ve genel

³³⁰ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Der Yayınları, 2006, s. 63.

³³¹ Yaralı, **a.g.e.**, s.198.

³³² Mehmet Helvacı, “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğunun Müteselsil Olmasının Anlamı ve İsviçre Borçlar Kanunu 759. Maddesi ile Getirilen Müteselsil Sorumluluğunun Anlamının Tanıtılması”, **Prof. Dr. Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı C. I**, Beta Yayınları, 2001, s. 255.

³³³ Barlass, **Kanuni Temsilci**, s.41.

bütçeye ile özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar şeklinde sıralanmıştır. VUK ile birlikte yürürlükten kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da VUK hükümleri uygulanmaktadır.

VUK 2. maddesinde ise “*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır.*” hükmüne yer verilerek gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin VUK hükümlerine tabi olmadığı ifade edilmektedir.

Bu kapsamda, VUK 1. maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde, VUK kapsamında olmayan kamu alacakları açısından 10. maddede yer alan esaslar ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Ancak özel kanunlarda VUK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilen kamu alacakları açısından VUK 10. maddesi de uygulanacak ve dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olacaktır.

VUK 10. maddesinde belirtilen vergiye bağlı alacaklar ifadesi ile kast edilen ise gecikme faizi, tecil faizi, gecikme zammı ve farklı kanunlarda düzenlenen fon kesintileri kast edilmekte olup söz konusu kamu alacakları için de VUK 10. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin vergi alacağına bağlı olmadığını, söz konusu kamu alacaklarının ödeme yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyen mükellef ve sorumlular açısından öngörülmüş bir yaptırım niteliğinde olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Söz konusu görüş doğrultusunda hareket edilmesi halinde kanuni temsilciler gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinden dolayı VUK 10. maddesi kapsamında sorumlu tutulamayacaktır³³⁴.

Konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesinin 21.09.1988 tarih, 1988/7 E. 1988/27 K. no.lu kararında gecikme faizinin bir ceza olmadığı, kamu gelirinin geç tahakkuk edilmesine sebebiyet veren kişilerin bu fiilleri sebebiyle alacaklı kamu

³³⁴ Şükrü Kızılot, “Bir Anonim Şirket Hisse Devrinde İnce Noktalar”, **Yaklaşım Dergisi**, S.214, (Ekim 2010), s. 25.

idarelerini vergi gelirinden mahrum bıraktıkları, gecikme faizinin de ilgili vergi gelirinde bu dönem zarfında oluşan aşınmayı ortadan kaldırmaya yönelik öngörölmüş bir yükümlölük olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun aynı konuya dair verdiği 24.09.1993 tarihli kararında ise, “...*Vergi Usul Kanunu`nun 10. maddesiyle tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi alacakları, 333 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile vergi cezaları ile ilgili sorumluluklarını düzenlenmektedir. 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve nede dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu`nun 10 uncu maddesi kapsamına girmemektedir.*” ifadelerine yer verilmek suretiyle gecikme zammının VUK'un 10. maddesi kapsamında olduğu kabul edilmiştir.

Gerek yasal mevzuat hükümleri gerek konuya ilişkin yargı kararları birlikte değerlendirildiğinde vergiye tabi alacak ifadesi ile sadece VUK kapsamındaki kamu alacaklarının değil AATUHK kapsamında düzenlenen tecil faizi ve gecikme zammının da kast edildiği ve kapsama dahil oldukları anlaşılmaktadır³³⁵.

3.4.2 Verginin Şirketten Tahsil Edilememesi

Türk hukuk sisteminde öncelikli düzenleme vergi ve diğer kamu gelirlerinin asıl mükellefleri tarafından ödenmesidir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise ikincil nitelikte bir sorumluluk türüdür. Bu kapsamda VUK 10. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin şahsi malvarlığı değerlerine başvurmadan önce vergi ve buna bağlı alacakların asıl mükellef ve sorumlusundan tahsil yoluna gidilmesi ve tahsil edilememiş olması gerekmektedir³³⁶.

Tahsil imkânsızlığı ile kast edilen maddi anlamda imkansızlık halidir. Tahsil edilebilirliği hukuki anlamda ortadan kaldıran zamanaşımı, terkin vb. nitelikteki borca sona erdiren hallerde ise hem asıl borçlunun hem de kanuni temsilcinin kamu alacağından doğan sorumluluğu sona ermektedir. Maddi imkansızlık sebebiyle asıl

³³⁵ Recep Narter, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, (Mayıs 1994), s. 35.

³³⁶ Barlass, **Kanuni Temsilci**, s.41.

borçlu şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağı için ise kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusudur³³⁷.

Bu kapsamda öncelikle verginin ilgili mevzuat hükümlerine uygun biçimde tarh, tahakkuk ve tebliğ edilmek suretiyle asıl vergi mükellefi ve sorumlusu açısından kesinleştirilmesi, ardından da asıl vergi mükellefi ve sorumlusu hakkında tüm cebri tahsilât yöntemlerinin uygulanmasına rağmen vergi ve buna bağlı alacakların kısmen ya da tamamen tahsil edilememiş olduğunun ispatlanması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 09.02.2005 tarihli kararında, *“Tüzel kişiliğin vergi borçlarının kanuni temsilci ya da ortaklardan tahsiline gidilebilmesi için, tüzel kişilik hakkındaki takibin sonuçlanması, tüm takip yollarının tüketilerek, alacağın şirketten tahsili olanağı kalmadığının belirlenmesi gerekir.”* ifadesine yer verilmiştir.

Vergi ve buna bağlı alacaklar açısından vergi mükellefi veya sorumlusuna kefil olan kişinin bulunması halinde kanuni temsilciye başvurulmadan önce, asıl borçluda olduğu gibi kefil hakkında da takip ve tüm cebri tahsilat yöntemlerine başvurulması gerekir. Aksi halde kanuni temsilciye başvurulması mümkün değildir.

AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinden farklı olarak VUK 10. maddesinde kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusu değildir. Dolayısıyla VUK 10. maddesi kapsamında anonim şirket kanuni temsilcisine başvurabilmek için AATUHK'nın 54. maddesinde düzenlenen cebren tahsilat yöntemlerinin tüketilmiş olmasına rağmen vergi ve buna bağlı alacağın tahsil edilememiş olması gerekmektedir³³⁸.

Dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için AATUHK'nın 81. maddesi kapsamında asıl borçlu şirketin haczedilen malvarlığına ilişkin yapılan değerlendirme sonucunda söz konusu malvarlığı değerlerinin vergi ve buna bağlı kamu alacaklarının tamamını karşılamadığının tespit edilmiş olması yeterli değildir, ancak haczedilen malvarlığı değerleri satılarak paraya çevrilmesinin ardından

³³⁷ Candan, AATUHK, s.200.

³³⁸ Ali Paslı, **Anonim Ortaklıkta Kontrol Sahibinin Özel Durumu**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:LXVI, s. 23.

vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilememiş olması halinde kanuni temsilci sorumlu tutulabilecektir.

Yukarıda açıklanan tüm yöntemlerin uygulanmış olmasına karşılık vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlu şirketten tahsil edilemediğini ispat etme yükümlülüğü kanaatimizce vergi dairesine aittir.

3.4.3 Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olması

VUK 10. maddesinin ilk fıkrasında yer alan düzenlemeye göre vergi mükellefi veya sorumlusu sıfatına haiz tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu sıfatına haiz olmaları halinde ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yerine getirmekle yükümlü oldukları ödev ve sorumluluklar tüzel kişiliğin temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasında ise kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması şartı öngörölmüřtür³³⁹.

Vergi ödevleri ile kast edilen vergi dairesine yapılan ödeme gibi maddi ödevler ile bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme, defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı gibi şekli ödevlerdir.

Burada belirtmek gerekir ki; bu ödevlerin yerine getirilmemiş olması ile vergi ve buna bağlı alacağın asıl mükellef ve sorumludan tahsil edilememiş olması arasında illiyet bağı mevcut olmalıdır. Dolayısıyla sadece ödevlerin yerine getirilmemiş olması kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından yeterli değildir, aynı zamanda ödevlerin yerine getirilmemiş olmasının vergi ve buna bağlı alacakların asıl mükellef ve sorumludan tahsil edilememesine sebep olması gerekmektedir.

3.4.4 Vergi Ödevlisinin Kusurlu Olması

VUK 10. maddesinde 3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklikte “...kasıt ve ihmalleriyle...” ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Ancak yapılan bu değişiklik

³³⁹ Aksi görüş için bkz. Bahar, **a.g.e.**, s.127.

kanuni temsilcinin VUK 10. maddesi kapsamında düzenlenen sorumluluğunun kusura dayalı olması şartını değiştirmemiştir.

Diđer taraftan yapılan değişiklik ile birlikte asıl vergi borçlusunu konumundaki şirketin ödevlerinin yerine getirilmemiş ya da eksik yerine getirilmiş olması kanuni temsilcinin kusuru ačiusından karine teşkil etmiştir. Yapılan bu değişiklik kusur sorumluluğuna ilişkin ispat yükünün yer değiştirmesine sebebiyet vermiřtir³⁴⁰. Bu kapsamda asıl vergi mükellefi ve sorumlusundan tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakları ile ilgili olarak şahsi malvarlığına başvurulan kanuni temsilcinin söz konusu sorumluluktan kurtulabilmesi için mevzuattan kaynaklanan tüm ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğini ispat etmesi gerekmektedir³⁴¹. Kanuni temsilci bu ispat hak ve yükümlülüğünü kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı idari yargı nezdine açaacağı iptal davaları kapsamında kullanmaktadır³⁴².

Doktrinde aksi yönde görüş ifade edenler olsa da; gerek kanun hükmünün lafzı gerek konuya ilişkin Danıştay kararları birlikte değerlendirildiğinde; vergi ödevlerini yerine getirmeyerek vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlu şirketten tahsil edilememiş olmasına sebep olan kanuni temsilci tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı şahsi malvarlığı ile sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluk esası kusursuz değil kusura dayalı bir sorumluluk halidir³⁴³.

Türk hukukunda kusura dayalı sorumluluk hali genellikle kusurun yargı kararıyla sabit bulunması halinde sorumluluğun ortaya çıktığı bir biçimde uygulanmaktadır. Ancak VUK 10. maddesinde kanuni temsilcinin kusurlu olduğu karinesi benimsendiği için, vergi dairesi diğer koşulların gerçekleşmesi halinde kanuni temsilcinin kusuruna ilişkin değerlendirmeyi de yapmak ve sorumluluğuna gitme konusunda yetki sahibidir³⁴⁴.

Kanuni temsilci ise kendisine bu kapsamda yapılan tebligata karşı açaacağı iptal davasında vergi mevzuatından kaynaklanan ödev ve sorumluluklarını zamanında ve

³⁴⁰ Barlass, **Kanuni Temsilci**, s.61.

³⁴¹ Özbacı, **VUK**, s.136 vd.;Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 115.

³⁴² Mehmet Akif Poroy, “Anonim şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin İdare ve Temsil Yetkisinin Devri ve şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğunun 213 ve 6183 Sayılı Kanunlar Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi(Batider)**, Cilt:XXVI, (Haziran 2010), s. 62.

³⁴³ Bkz. yukarıda “3.2.1 Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk” başlığı.

³⁴⁴ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 143.

eksiksiz olarak yerine getirdiğini dolayısıyla kusurunun bulunmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Kanuni temsilci açacağı iptal davasında sadece kusursuz olduğunu değil VUK 10. maddesi kapsamında sorumluluğunun oluşması için gerekli diğer koşullardan herhangi birinin gerçekleşmediğini ispatlamak suretiyle de sorumluluktan kurtulabilir.

Vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli yönetim kurulu üyelerinin söz konusu görevlerini kanundan aldıkları yetkiye istinaden üçüncü kişilere devretmiş olmaları halinde, söz konusu görevleri yerine getirecek olan üçüncü kişilerin seçim ve gözetiminde gerekli özeni gösteren, bu kişilere gerekli talimatları vermeleri ve gerektiğinde görevden almaları halinde sorumluluktan kurtulma imkanına sahiptirler.

Söz konusu devir işleminde TTK'da yer alan usule uygun hareket edilmemesi halinde gerçekleştirilen devir sadece şirket iç işleyişi açısından hüküm ifade edeceği için yetkisini devreden yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu devam edecektir.

Konuya ilişkin farklı görüşlerin mevcut olduğu en önemli nokta kanuni temsilci konumundaki yönetim kurulu üyelerinin temsil yetkisini devretmemekle birlikte vergi ödevlerine ilişkin sorumluluğu devretmiş olmaları halidir. Danıştay konuya ilişkin olarak temsil yetkisini devretmeyen yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatlarının devam ettiği, dolayısıyla da ödenmeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumluluklarının da devam ettiği yönünde karar vermektedir.

3.4.5 Dönemsel Açıdan Sorumluluk

VUK 10. maddesi kapsamında anonim şirket kanuni temsilcisinin sorumlu tutulabilmesi için bizzat sorumluluğu ortaya çıkaran fiili gerçekleştiren kimse olması gerekmektedir. Kanuni temsilci sıfatının değişmiş olması, vergi ve buna bağlı alacakların tahsilini olanaksız hale getiren eylemlerin farklı bir temsilci tarafından yerine getirilmesi halinde özenli biçimde bir inceleme yapılarak gerçek sorumlunun tespit edilmesi gerekmektedir. Önceki ve sonraki kanuni temsilciler arasında müteselsil sorumluluk esasının benimsenmesi mevcut kanuni düzenlemeye aykırılık teşkil edecektir³⁴⁵.

³⁴⁵ Barlass, **Kanuni Temsilci**, s. 157.

Danıştay konuya ilişkin olarak verdiği bir kararında kanuni temsilci olduğu dönemde tüm ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren bir kişinin kendisinden sonraki kanuni temsilcinin önceki döneme dair yapılan inceleme kapsamında kanuni defter ve belgelerin teslim edilmemiş olmasından dolayı ortaya çıkan borçtan dolayı sorumlu tutulamayacağı kanaatine varmıştır. Gerçekten de defter ve belge ibrazı şekli nitelikte bir ödevdir ve önceki dönemde kanuni temsilci konumundaki kişinin sonraki dönemde söz konusu defter ve belgeleri ibraz edebilmesi yetki sahibi olmadığı için mümkün değildir. Dolayısıyla da bu kapsamda sorumlu tutulması hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Anonim şirketin iflas etmesi ya da tasfiye haline girmesi durumu, tek başına kanuni temsilciye müracaat için yeterli değildir.³⁴⁶ Tasfiye tamamlanmadan vergi alacağının şirketten tahsil edilip edilemeyeceği belli değildir, çünkü kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecededir. Anonim şirketin iflası veya tasfiye sürecine girmesi durumunda tasfiye sonucunun beklenmesi gerekir. AATUHK m. 21’de iflas halinde İİK m. 206’daki sıranın takip edileceği düzenlemiştir. İlgili maddeye göre amme alacağı rüçhanlı tahsil edilir. Alacaklı kamu idaresi, alacağını rüçhanlı olmasına rağmen tamamen tahsil edememişse; İİK madde 251’e göre aciz vesikası alacaktır.³⁴⁷ Vergi alacağının tamamının tahsil edilip edilmediği, bakiye borç miktarı tasfiye sonucunda ortaya çıkacak ve ortaklıktan tahsil edilemeyen miktar için kanuni temsilcilere başvurulabilecektir.³⁴⁸

Diğer taraftan verginin doğduğu dönem ile ödenmesi gereken dönemdeki kanuni temsilcilerin farklı olması halinde de sorumlu temsilci tespit edilirken hangisinin fiilinin verginin anonim şirketin malvarlığından tahsilini engellediğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Fiil ile sonuç arasındaki illiyet bağının doğru tespit edilmesi sorumlu kanuni temsilcinin tespiti açısından da belirleyici niteliktedir.

³⁴⁶ Yaşar Karayalçın, **Ticaret Hukuku II**, Şirketler Hukuku, 3. Bası, Ankara 1973, s.380

³⁴⁷ Şükrü Yıldız, **Makalelerim**, 2. Baskı, İstanbul, On iki levha Yayıncılık, 2018, s.137

³⁴⁸ Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, İstanbul, 1972, s.12

3.5 AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ve VUK 10. Maddesi Farkı

Her iki düzenleme de aynı konuya ilişkin olmasına karşılık her iki düzenleme arasında kapsamaları, dayanakları, koşulları, nitelikleri ve sınırları bakımından bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

VUK 10. maddesi vergi ve buna bağlı alacaklara ilişkin uygulama alanı bulmasına karşılık AATUHK mükerrer 35. maddesi AATUHK'nın kapsamına giden ve çalışmamızın birinci bölümünde detaylı olarak açıkladığımız tüm kamu alacakları açısından uygulama alanı bulan çok daha kapsamlı bir düzenlemedir.

VUK 10. maddesinde yer alan düzenleme kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmemelerine bağlı olarak ortaya çıkan bir sorumluluk halini düzenlemektedir. Ancak AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde bu kapsamda herhangi bir hüküm yer almamakta olup sorumluluğun kaynağı vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması değildir. Bu kapsamda kanuni temsilcinin VUK 10. maddesi kapsamında sorumluluğuna başvurulabilmesi için kusurlu olması gerekirken AATUHK mükerrer 35. maddesine göre kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması kanuni temsilciye başvurabilmek için yeterli bir sebeptir ve bunun dışında herhangi bir kusur şartı aranmamaktadır.

VUK 10. maddesi kapsamında kusur sorumluluğu esası benimsendiği için hakkında ödeme emri düzenlenen kanuni temsilci açacağı iptal davasında vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi noktasında herhangi bir kusurunun bulunmadığını ispatlamak suretiyle sorumluluktan kurtulma imkanına sahiptir. Ancak hakkında AATUHK mükerrer 35. maddesi kapsamında takip başlatılan kanuni temsilcinin kusursuz olduğu iddiasıyla sorumluluktan kurtulabilmesi mümkün değildir. Bu noktada kanuni temsilcinin diğer koşullara ilişkin hukuki aykırılıklardan hareketle sorumluluktan kurtulma imkanı vardır.

Her iki kanun hükmü, kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde sorumluluğun müştereken mi yoksa müteselsilen mi olduğu konusunda açıklık bulunmamaktadır. Esasen müteselsil sorumluluk sözleşmeden ya da kanundan doğar. Akdi olarak müteselsil sorumluluk kabul edilmediği takdirde sorumluluğun müteselsil

olup olmadığının anlaşılabilmesi için kanunda açık hükme ihtiyaç duyulmaktadır.³⁴⁹ Nitekim kanun koyucu istediği yerlerde sorumluluğun müteselsil olduğunu açıkça belirtmiştir.³⁵⁰

3.6 Sorumluluğu Sona Erdiren Haller ve Rücu Hakkı

3.6.1 Sorumluluğu Sona Erdiren Haller

Gerek VUK gerekse AATUHK kapsamında kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için aranan koşullardan birisi de asıl borçlu konumundaki anonim şirketten talep edilebilir nitelikte kamu alacağının varlığıdır. Dolayısıyla asıl borcun herhangi bir sebeple sona ermiş olması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu da kendiliğinden sona etmektedir³⁵¹.

Borcu sona erdiren sebepler aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Ödeme
- Zamanaşımı
- Takas
- Terkin
- Hata Düzeltme
- Uzlaşma
- Mahkeme Kararı
- Ölüm
- Cezada İndirim
- Af

Anonim şirket, kefil ya da herhangi bir üçüncü kişi tarafından kamu alacağının ödemesi halinde asıl borç sona erdiği için kanuni temsilcinin de sorumluluğu sona ermektedir³⁵².

AATUHK'nın 102. maddesine göre kamu alacağı vade tarihini takip eden 5 yıl içinde tahsil edilemediği takdirde zamanaşımına uğramaktadır. Ancak ilgili kamu alacağı açısından özel kanunlarda daha uzun bir zamanaşımı süresi düzenlenmiş ise uzun olan zamanaşımı süresi esas alınmaktadır. Zamanaşımı süresi dolduğu takdirde de asıl borç ve kanuni temsilcinin sorumluluğu sona ermektedir.

³⁴⁹ Şükrü Yıldız, Makalelerim, s.150

³⁵⁰ Vural Arıkan, "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları" İstanbul Barosu Dergisi 1968, s.451

³⁵¹ Candan, **AATUHK**, s. 237.

³⁵² Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 302.

Kimi durumlarda kamu alacaklısı olması gerekenden daha yüksek tutarda kamu alacağı tahsil etmektedir. Bu tür durumlarda sonraki dönemde ödenmesi gereken kamu alacağından daha önce fazla olarak tahsil edilen tutarın mahsup edilmesine takas adı verilmektedir. Takas ve mahsup işleminin uygulanması halinde de işleme konu tutar kadar kamu alacağı sona ermektedir³⁵³.

AATUHK'nın 105 ve 106. maddelerinde düzenlenen terkin müessesesi ise tabii afet ve tahsil imkansızlığı olmak üzere iki şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Bu kapsamda AATUHK'nın 105. maddesine göre doğal afetler sonucu zarar gören malvarlığı değerleri ile mahsullerinin en az üçte birini kaybeden kişilerin adlarına tahakkuk ettirilen ve söz konusu afetlerin zarar verdiği gelir kaynaklarına dair olan kamu alacakları Cumhurbaşkanının kararıyla kısmen veya tamamen terkin edilebilmektedir. AATUHK'nın 106. maddesinde ise tahsil imkansızlığı kapsamındaki terkin düzenlenmiş olup söz konusu düzenlemeye göre, tahsili için takip yapılması halinde tahsili mümkün olmayan ya da takip kapsamında gerçekleştirilecek olan harcamanın tahsil edilecek kamu alacağından daha yüksek olduğu durumlarda Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek tutara kadar olan kamu alacakları alacaklı idare tarafından terkin edilebilmektedir³⁵⁴.

Bilindiği üzere kamu alacağının tahakkuk ve tahsili için gerçekleştirilen işlemler de idari işlem niteliğindedir ve idari işlemlerde yapılan hatalar idare tarafından her zaman düzeltilebilir. Hata ve söz konusu hataların düzeltilmesine ilişkin düzenleme VUK'un 118-126. maddeleri arasında düzenlenmiştir³⁵⁵. Mevcut düzenleme çerçevesinde verginin matrahı, mükellefin şahsı veya verginin konusu gibi hususlarda herhangi bir hatanın yapılmış olması halinde vergi dairesi müdürü yapılan hatayı düzeltmeye yetkilidir. Bu kapsamda hatanın düzeltilmesi sonucu kamu alacağının sona ermesi halinde de kanuni temsilcinin sorumluluğu da sona ermektedir.

Uzlaşma müessesesi de benzer şekilde VUK kapsamında düzenlenmektedir ve tarh öncesi ile sonrası olmak üzere iki şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Uzlaşma müessesesinin kapsamına idare tarafından resen ya da ikmalen tarh edilen vergi ve

³⁵³ Akmansu, **a.g.e.**, s. 57.

³⁵⁴ Ayaz, **a.g.e.**, s. 88.

³⁵⁵ Aykaç, **a.g.e.**, s. 133.

cezaları girmektedir. Karşılıklı gerçekleştirilen müzakereler sonucunda uzlaşılın miktarın dışında kalan vergi ve ceza tutarları sona ermektedir.

Takibe konu kamu alacağı açısından asıl borçlu anonim şirketin veya sonrasında sorumluluğuna gidilen kanuni temsilcinin yasal yollara başvurması ve idari yargıda yapılan yargılama sonucu asıl borçlu veya kanuni temsilci açısından kamu alacağının iptaline karar verilmesi halinde de sorumluluk sona ermektedir.

Bilindiği üzere ölüm halinde mirası reddetmeyen mirasçılar mirasın sadece haklarını değil borçlarını da devralmaktadırlar. Bu kapsamda sorumlu kanuni temsilcinin ölümü halinde mirası reddetmeyen mirasçılar da borçtan sorumlu olmaktadır. Ancak cezalarda şahsilik prensibi gereği vergi cezaları ölüm ile birlikte sona ermekte ve mirasçılara geçmemektedir.

VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezada indirim müessesesi de borcu sona erdiren hallerden biridir. Yürürlükte olan söz konusu kanuni düzenlemeye göre vergi mükellefi kendisi hakkında tarh edilen vergi, vergi cezası ve vade farkı tutarlarını normal vade tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde ya da teminat göstermek şartı ile 3 ay içinde ödemesi halinde, birinci seferde hakkında düzenlenen vergi ziyayı cezasının yarısı sonraki seferlerde ise üçte bir, özel ve genel usulsüzlük cezalarında ise üçte bir oranında indirim uygulanmaktadır. İndirim uygulanan miktara ilişkin kamu alacağı ve dolayısıyla da kanuni temsilcinin sorumluluğu sona ermektedir.

Kimi zaman kanun koyucu yaptığı kanuni düzenlemeler ile gerek kapsam gerekse belirli zaman dilimine ilişkin kamu alacaklarını affedebilmektedir. Bu durumda da affedilen kamu alacağı ve kanuni temsilcinin bu kapsamdaki sorumluluğu sona ermektedir.

3.6.2 Kanuni Temsilcinin Rücu Hakkı

Anonim şirket kanuni temsilcilerinin kamu alacaklarından dolayı sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemelerin yer aldığı VUK 10. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin her ikisinde de kamu alacağını ödemek

zorunda kalan kanuni temsilcinin asıl kamu borçlusuna rücu etme hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir³⁵⁶.

Bu kapsamda VUK 10. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.*” hükmüne yer verilmiştir. AATUHK’nın mükerrer 35. maddesinin dördüncü fıkrasında ise “*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*” hükmü yer almaktadır.

Kanuni temsilcinin şahsi malvarlığı ile sorumlu olduğu kamu alacağı kapsamında asıl borçlu anonim şirket veya diğer kanuni temsilcilere karşı sahip olduğu rücu hakkı ilke olarak özel hukuk müessesesidir. Ancak konunun idari yönü de bulunmaktadır.

Gerek VUK gerek AATUHK kapsamındaki rücu taleplerine ilişkin açılan davalar Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) kapsamında adli yargı makamlarında görülmektedir.

Kanuni temsilcinin VUK 10. maddesi kapsamında rücu hakkını kullanması halinde ispat yükümlülüğü anonim şirkete aittir³⁵⁷. Zira kanuni temsilci ancak belirli koşulların gerçekleşmiş olması halinde sorumludur. Rücu hakkı ise herhangi bir koşula bağlanmamıştır. Bu kapsamda doktrinde vergi aslına ilişkin baskın görüş kanuni temsilcinin herhangi bir koşula bağlı olmaksızın asıl borçlu anonim şirkete rücu hakkına sahip olduğu yönündedir.

Ancak gecikme zammı gibi ferî nitelikteki kamu alacakları ve cezalar açısından kanuni temsilcinin koşulsuz bir rücu hakkına sahip olup olmadığı doktrinde tartışmalı bir husustur³⁵⁸.

³⁵⁶ Kaneti, **a.g.e.**, s.80; Saban, **a.g.e.**, s.97; Mine Nur Bozdağın, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 269, İstanbul Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2004), s. 180. Söz konusu hüküm olmasa dahi özel hukuk prensiplerine göre rücu hakkı mevcuttur. Barlass, **Kanuni Temsilci**, s.204.

³⁵⁷ Talih Uyar, **Yargıtay Kararlarında İspat Yükü (MK. 6)**, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 1999, s. 839.

³⁵⁸ Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2.b, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969, s. 54.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin cezai sorumluluklarına ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK 333. maddesinde rücu imkanlarına ilişkin doğrudan bir düzenleme yapılmamış ve VUK 10. maddesine atıf yapılmıştır. Diğer taraftan VUK 332. maddesinde ise velayet ve vasi altında bulunan kişiler ile ilgili herhangi bir cezai yaptırım söz konusu olması halinde bu cezanın muhatabının veli, vasi ya da kayyım olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu noktadan hareketle eğer kanun koyucu cezanın muhatabının doğrudan kanuni temsilci olduğu kanaatinde olsaydı VUK 332. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel nitelikte bir düzenlemeyi de VUK 333. maddesinde yapardı.

Candan, VUK 10. maddesinde 3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklik ile sadece asıl verginin değil buna bağlı alacakların da kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamına dahil edildiğini ancak söz konusu değişiklikte üçüncü fıkra hükmünün aynen kaldığı gerekçelerinden hareketle kanuni temsilcinin sadece vergi aslı ile ilgili asıl borçlu anonim şirkete rücu hakkına sahip olduğu ifade etmektedir³⁵⁹. Gerçekten de yürürlükte bulunan hali ile VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasında kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamı için “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” ifadesine yer verilmiş olmasına karşılık rücu hakkının düzenlendiği üçüncü fıkrada “*vergiler*” ifadesine yer verilmiştir.

Ancak Özsüt, 3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sırasında üçüncü fıkrada değişikliğe gidilmemiş olsa da kanuni temsilcilerin VUK 10. ve 333. maddeleri kapsamında vergi aslı ve cezaları için asıl borçlu anonim şirkete rücu hakkına sahip olduklarını, vergiye bağlı feri nitelikteki alacaklar için de aynı şekilde rücu hakkına sahip olduklarını zira aksi yönde bir uygulama için haklı sebebin bulunmadığını ifade etmektedir³⁶⁰.

Barlass da asıl borçlu şirketin vergi borcunu ödememesi sonucu elde ettiği menfaatlerin bu kapsamda ödemek zorunda kaldığı ceza ve vergiye bağlı diğer alacaklardan daha fazla olması halinde söz konusu ceza ve vergiye bağlı alacakları

³⁵⁹ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 138. Benzer yönde bkz. Çelik, **Kamu Alacakları**, s.106.

³⁶⁰ Özsüt, **a.g.e.**,s. 57.

ödemek zorunda kalan kanuni temsilcinin asıl borçlu şirkete rücu hakkına sahip olduğu görüşünü savunmaktadır³⁶¹.

Her ne kadar kanuni temsilcinin kusurundan dolayı tahakkuk eden vergi cezası ya da gecikme zammı gibi feri borçların şirkete rücu edilebilmesi öğretide kimi yazarlar tarafından eleştirilmişse de³⁶², baskın olan görüş temsilcinin kusurunu ispat etme yükümlülüğünün şirkette olduğu ve bu ispat edilmedikçe de şirkete rücu hakkının olduğu yönündedir³⁶³.

Anonim şirketlerde birden fazla kanuni temsilcinin varlığı halinde söz konusu temsilcilerin kendi aralarındaki rücu hakkı da üzerinde durulması gereken bir diğer konudur. Gerek VUK 10. maddesi gerekse AATUHK mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcilerin kendi aralarındaki rücu hakkına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak TTK'nın 557. maddesinde bu kapsamda uygulanabilecek nitelikte bir düzenleme bulunmaktadır. TTK'nın 556. maddesinin üçüncü fıkrasında *“Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.”* hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm çerçevesinde ödemek zorunda kaldığı kamu alacağı için diğer kanuni temsilcilere başvurmak isteyen temsilci mahkemeye başvuracak ve sorumluluğa ilişkin nihai karar mahkeme tarafından tespit edilecektir³⁶⁴.

3.7 Hukuki Sorunlar ve Uygulamada Karşılaşılan Özel Durumlar

3.7.1 Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirme

Kamu yararını sağlamak ve toplumsal düzeni tesis etmekle yükümlü olan devlete bu kapsamda bir çok üstün hak ve yetki tanınmıştır³⁶⁵. Devletin sahip olduğu cezalandırma, kamulaştırma gibi yetkileri buna örnek olarak gösterilebilir. Aynı paralelde, kamu hizmetinin finansmanında kullanılan kamu alacaklarının tahsiline ilişkin usul ve esasların düzenlendiği AATUHK kapsamında da alacaklı kamu idarelerine çeşitli üstün hak ve yetkiler tanınmıştır. Özel hukuktan kaynaklanan

³⁶¹ Barlass, **Kanuni Temsilci**, s. 168.

³⁶² Candan, **Kanuni Temsilci**, s.133.

³⁶³ Barlass, **a.g.e.**, s.208.

³⁶⁴ Candan, **AATUHK**, s.210.

³⁶⁵ Onar, **a.g.e.**, s.1647-1648.

alacaklardan farklı kamu alacakları için teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz gibi hak ve yetkiler bulunmaktadır.

Ancak kamu hizmetlerinde sürekliliği sağlayabilmek açısından kamu gelirine ihtiyaç bir zorunluluk olması anlayışla karşılanabilecek bir durum olmakla birlikte AATUHK mükerrer 35. maddesi kapsamında kanuni temsilciler açısından getirilen mutlak ve ölçüsüz sorumluluk esasları hukuk devleti ilkesine uygun bir düzenleme değildir³⁶⁶.

Kusursuz sorumluluk ilkesi benimsenirken illiyet bağı, fayda-maliyet analizi, hakkaniyet gibi hususların da göz önünde bulundurulması ve bu konularda gerekli hassasiyete sahip bir düzenleme yapılması gerekmektedir. İlliyet bağı ile kast edilen sorumlu tutulan kişinin fiili ile sorumlu tutulmasına sebep olan olay arasında bir ilişki olması gerektiğini ifade etmektedir³⁶⁷. Ancak AATUHK kapsamında kanuni temsilci açısından bu tür bir koşul öngörülmemiştir.

Mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenlemedeki belirsizlikler hukuk güvenliği ilkesi açısından tehdit niteliğindedir. Zira mevcut düzenleme kanuni temsilciler açısından ortaya çıkardığı maddi riskler ve koşulları bakımından son derece belirsiz bir yapıdadır. Ayrıca VUK 10. maddesi ile mükerrer 35. madde aynı konudaki düzenlemeleri içermesine karşın, uygulamada hangi kanun hükümlerinin esas alınması gerektiği konusu da oldukça belirsizdir. Mevcut düzenlemedeki kanuni temsilcilerin hangi sıra ile sorumlu tutulacağı ya da VUK 10. maddesinde kanuni temsilcinin sorumlu tutulacağı dönemin nasıl tespit edileceği gibi hususlar da belirsizliklere örnek olarak gösterilebilir.

Hukuk devleti ilkesinin en önemli gerekliliklerinden biri de idarenin takdir yetkisine ilişkin sınırların belirli olmasıdır³⁶⁸. Mevcut düzenlemedeki söz konusu belirsizlikler alacaklı kamu idarelerinin takdir yetkilerini kamu düzeninin

³⁶⁶ Oysa TBK ile getirilen kusursuz sorumluluk hallerinde kişi özen yükümlülüğünü yerine getirdiğinin ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilmektedir. Reisoğlu, **a.g.e.**, s.186 vd.

³⁶⁷ Ahmet Kumrulu. "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül". **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**.S.3. (1988), s. 428.

³⁶⁸ Anayasa ve kanunlar takdir yetkisinin temel sınırlarıdır. Tan, **a.g.e.**, s.215.

gerekerinden daha geniş biçimde hukuka aykırı olarak kullanmalarına sebep olmaktadır.

3.7.2 Uygulamada Karşılaşılan Hukuka Aykırılıklar

VUK 10. maddesi ve AATUHK mükerrer 35. maddesi kapsamında gerçekleştirilen işlemler de vergilendirmenin önceki aşamalarında gerçekleştirilen diğer tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarındaki işlemler gibi idari işlem niteliğindedir ve iptal talebiyle açılan davalar idari yargı organlarında görülmektedir.

Gerek VUK 10. maddesi gerekse AATUHK mükerrer 35. maddesi kapsamında asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından dolayı kanuni temsilcinin şahsi malvarlığına başvurulabilmesi için başvuru kanuni temsilcinin tahsil edilemeyen kamu alacağının doğduğu ya da ödenmesi gerektiği dönemde söz konusu yetkiye sahip olması gerekmektedir. Ancak bu noktada kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği dönemdeki kanuni temsilcilerin müteselsilen sorumlu olmadığını, bu yöndeki düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiğini de tekrar hatırlatmak gerekmektedir.

Anonim şirketler açısından son derece önemli yetkilere sahip bir unvan ile şirket bünyesinde görev yapıyor olması söz konusu kişinin temsil yetkisine sahip olduğu anlamına gelmemektedir.

Uygulamada idarenin yaptığı hukuka aykırılıklardan birisi temsil yetkisine sahip olmayan yönetim kurulu üyesi kişiler hakkında takip yapılmasıdır. Bilindiği üzere her yönetim kurulu üyesi temsil yetkisine sahip olmak zorunda değildir, yönetim kurulu sahip olduğu temsil yetkisini üyelerinden birine veya birkaçına ya da üçüncü kişilere devretme hak ve yetkisine sahiptir. Dolayısıyla temsil yetkisine sahip olmayan kişi kanuni temsilci sıfatına haiz olamayacağı için VUK 10. maddesi ve AATUHK mükerrer 35. maddesi kapsamında anonim şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı sorumlu tutulamayacaktır. Konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 30.09.2011 tarihli kararda “...3.9.2003 tarih ve 1 sayılı yönetim kurulu kararı ile şirketi üçüncü kişilere karşı temsil ve ilzam yetkisinin tek başına ve münferiden yönetim kurulu başkanı olan M.C.'ya verildiği ve her iki kararın da 7.10.2003 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı anlaşıldığından, şirketi

hiçbir zaman temsil ve ilzama yetkili olmadığı görülen davacı adına 213 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı...” değerlendirmesi yapılmıştır³⁶⁹.

Alacaklı kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen bir diğer hukuka aykırılık ise tebligatlardaki usulsüzlüklerdir. Kanuni temsilcinin şahsi malvarlığına başvurabilmenin ön koşulu kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Bu koşulun yerine getirilebilmesi için de asıl borçlu şirkete usulüne uygun biçimde tebligat gerçekleştirilmiş ve tüm cebri tahsil yollarına başvurulmuş olması gerekmektedir. Aksi halde ön koşul gerçekleşmediği için kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulamaz. Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen 22.02.2007 tarihli kararda kanuni temsilcinin şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı VUK 10. maddesi kapsamında sorumlu tutulabilmesi için öncelikle söz konusu borcun tahsil edilemediğinin kesin olarak ortaya konulması gerektiğini, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliği kapsamında düzenlenen tebliğ zarfının VUK 102. maddede yer alan koşullara uygun biçimde düzenlenmediği için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyeceği ifade edilmiştir³⁷⁰.

Alacaklı vergi daireleri asıl borçlu şirketin haczedilen malvarlığı değerleri üzerinde farklı hacizlerin de olması ya da gerçekleştirilen ilk açık arttırmada alıcı çıkmaması halinde de kanun hükmüne aykırı olarak alacağın tahsil edilemediği değerlendirmesi yapmak suretiyle kanuni temsilciden tahsil yoluna başvurmaktadır. Ancak yapılan bu işlemler de VUK 10. maddesine aykırı nitelikte olup Danıştay tarafından iptal edilmektedir³⁷¹.

³⁶⁹ Danıştay 3. Dairesi 2010/117 E. 2011/5351 K. no.lu Kararı.

³⁷⁰ Danıştay 9. Dairesi, 2007/92 E. 2007/584 K. no.lu Kararı.

³⁷¹ Danıştay 9. Dairesi 27.09.2006 tarih 2005/5205 E. 2006/3461 K. no.lu Kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 26.11.1999 tarih 1999/153 E. 1999/507 K. no.lu Kararı.

SONUÇ

Gerek devlet fonksiyonları gerek toplumsal ihtiyaçlar açısından arz ettiği önem sebebiyle kamu alacakları diğer alacak türlerinden farklı ve ayrıcalıklı bir rejime tabi tutulmaktadır. Zira kamu alacakları kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı niteliğindedir ve bu yönü özel hukuktan kaynaklanan alacaklar ile kıyaslandığında kamu alacağının değerini arttıran bir husustur.

Bu yaklaşım çerçevesinde de sermaye şirketlerinden tahsil edilemeyen kamu alacakları açısından belirli koşullar altında şirket ortakları ve/veya kanuni temsilciler şahsi mal varlıkları ile sorumlu tutulmuştur.

Kamu alacaklarına ayrıcalıklı tahsil imkanı tanıyan düzenlemeler hukuk sistemimizde uzun yıllardır uygulanmaktadır. İlk olarak 1953 tarihli AATUHK ve 1961 tarihli VUK ile uygulanmaya başlayan ayrıcalıklı tahsil yöntemi günümüze kadarki süreçte çeşitli değişikliklere uğramakla birlikte temel varlığını sürdürmüştür.

Sermaye şirketlerinden sadece limited şirket ortakları açısından AATUHK'nın 35. maddesi kapsamında şahsi malvarlığı ile sorumluluk esas düzenlenmiş olup diğer sermaye şirketi ortaklarının kamu alacaklarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu ortakların sorumluluğu şirket tüzel kişiliğine karşıdır ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır.

Kusursuz sorumluluk esasının benimsendiği AATUHK mükerrer 35. maddesinde tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının tüzel kişiliği temsile yetkili kişilerin şahsi malvarlığı değerleri üzerinden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK 10. maddesinde ise kusura dayalı bir sorumluluk esas benimsenmiş ve asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakların vergi ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden alınacağı ifade edilmiştir.

AATUHK'da yer alan düzenlemede kusursuz sorumluluk esasının benimsenmesinin temel amacı uygulamada temsil yetkisinin kötüye kullanılması ve

tüzel kişilik perdesinin arkasına saklanmak³⁷² suretiyle vergisel yükümlülüklerden kaçınılmasının önüne geçmektir. Ancak düzenlemenin mevcut hali çok sayıda belirsizliği de beraberinde getirmiştir. İdareye tanınan geniş takdir yetkisi hukuk devleti ilkesi ile çelişmektedir. Ayrıca anonim şirket faaliyetlerinden dolayı doğrudan bir menfaat elde etmeyen, şirket ile sadece hizmet sözleşmesi niteliğinde bir ilişki içindeki kanuni temsilcilerin sınırsız bir sorumluluk altına sokulması da ölçülülük ilkesine aykırı niteliktedir.

Kamu alacaklarının takip ve tahsilinde ayrıcalıklı düzenlemelerin yapılması bir gereklilik olmakla birlikte özellikle bireysel sorumluluklar açısından koşulları belirlenmiş ve kusura dayalı bir sorumluluk esasının benimsenmesi, mevcut yasal düzenlemelerde değişikliğe gidilerek belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve iyileştirme yapılması gerekmektedir.

³⁷²Tüzel kişilik perdesi teorisine ilişkin bkz.İbrahim Kaplan. “Tüzel Kişiliğe Sahip Ticaret Ortaklıklarında Perdenin Kaldırılması Talepli Hukuki Sorumluluk Davaları”. **BATİDER**. C.25. S.4. (2009), s.37 vd.

KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan. **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları**. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2009.
- AKDAĞ GÜNEY, Necla. “Anonim Şirketlerde Azledilen Yöneticilerin Tazminat Hakları”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.57. S.1. (2008). (Anonim Şirketlerde Tazminat)
- AKDAĞ GÜNEY, Necla. **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2010. (Hukuki Sorumluluk)
- AKDAĞ GÜNEY, Necla. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2012. (Yönetim Kurulu)
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 14.b. Ankara: Gazi Kitabevi. 2011.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2014. (Vergi Sistemi)
- AKİPEK, Jale G. ve AKINTÜRK Turgut. **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri-Kişiler Hukuku**. 6.b. İstanbul: Beta Yayınları. 2007.
- AKKAYA, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.46. S.1-4. (1997).
- AKKAYA, Mustafa. “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”. **Yaklaşım Dergisi**. Y.8. S.95. (Kasım 2000). s. 145-151. (Vergisel Hükümler)
- AKKAYA, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**. Ankara: Turhan Kitabevi. 2002. (Ekonomik Yaklaşım)
- AKKAYA, Mustafa. “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”. **Prof.Dr. Mualla Öncel’e Armağan C.1**. Ankara: AÜHF Yayınları. No:243. 2009. (Haksız Çıkma Zammı)
- AKMAN, Sermet ve ALTOP Atilla. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 7.b. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1995.
- AKMANSU, Mehmet. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahatları**. Ankara: Örnek Matbaası. 1954.
- ALPTÜRK, Ercan. “Gecikme Faizi. Tecil Faizi ve Temerrüt Faizinin Özellikleri ve Farklılıkları”. **Mükellefin Dergisi**. S.125 (Mayıs 2003).
- ALTAŞ, Soner. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirket Ortaklığından Çıkarılma ve Ayrılma Akçesi”. **Yaklaşım Dergisi**. S.225. (Eylül 2011).

- ALTAY, Sıtkı Anlam. **Anonim Ortaklıkta Yönetim Yetkilerinin Devrinin Sorumluluğa Etkileri**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2011.
- ANSAY, Tuğrul. **Anonim Şirketler Hukuku**. 6.b. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları. 1982.
- ARAL, Fahrettin. **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. 9.b. Ankara: Yetkin Yayınları. 2012.
- ARKAN, Sabih. **Ticari İşletme Hukuku**. 18.b. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları. 2013.
- ARIKAN, Vural., “Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları” İstanbul Barosu Dergisi 1968.
- ARSLAN, Çetin. “Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz”. **Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan**. Ankara. 2004.
- ARSLAN, İbrahim. **Anonim Şirketlerde Yönetim Yetkisinin Sınırlandırılması**.1.b. Konya: Mimoza Yayıncılık. 1994.
- ARSLAN, Mehmet. “Limited Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarına Karşı Sorumluluğu ve Hükmün Geriye Dönük Uygulanması Sorunu” **Yaklaşım Dergisi**. S.75 (Mart 1999).
- ASLAN, M. Yasin. “Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu”. **Ankara Barosu Dergisi**. S.2010/2. (2010).
- ATEŞ, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**. İstanbul: Derin Yayınları. 2006.
- ATEŞLİ, D. Erkan. “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”. **Yaklaşım Dergisi**. (Ekim 2000).
- AYAZ, Eslem. **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2013.
- AYDIN, Alihan. “Anonim Ortaklık Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisinin Sınırları ve Temsil Yetkisinin/Gücünün Kötüye Kullanılması Sorunu”.**BATİDER**. C.XXX. S.1. (2014).
- AYDIN, Erkan. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.2008.
- AYDIN, Rıza. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2005.
- AYHAN, Rıza. **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**. İstanbul: Kazancı Yayınları.1992.
- AYKAÇ, Kemal. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Genel Tebliği**. Ankara: Seçkin Kitabevi. 1976.

- BAHAR, Cevdet Okan. “Anonim ve Limited Sirketlerde Temsil Yetkisi ve Sirkete Kayyım Atanması” **Vergi Dünyası**. Ankara. (Ağustos 2002).
- BAHAR, Cevdet Okan. “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”. **Vergi Dünyası**. S. 281. (2005). (Yönetim Kurulu)
- BAHTİYAR, Mehmet. **Ortaklıklar Hukuku**. 7.b. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2012.
- BALTA, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I: Genel Konular**. Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları. 1970-1972.
- BARLASS, İrfan. **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2006. (Kanuni Temsilci)
- BARLASS, İrfan. “5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. (Ocak 2009). (Mükerrer 35. Madde)
- BAŞARAN, Funda. “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”. **Prof. Dr. İmregün’e Armağan**. İstanbul. İÜHF. Yayınları. 1998.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**. Afyon: Karaman Ofset Matbaacılık.1997
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. **Vergi İcra Hukuku**. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları. 2000. (Vergi İcra)
- BİLGE, Mehmet Emin. **Ticaret Sicili**. 1.b. İstanbul: Beta Yayınları. 1999.
- BİLGİLİ, Fatih ve DEMİRKAPI Ertan. **Şirketler Hukuku**. 9.b. Bursa: Dora Yayıncılık. 2013.
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 11.b. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2005.
- BOZDAĞAN, Mine Nur. “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. S.269. İstanbul Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2004).
- BOZKURT, Tamer. Ticaret Hukuku.5.b. İstanbul: XII Levha Yayınları. 2011.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi SistemiC.II**. 6.b. Ankara. 1979.CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**. İstanbul: Süryay Süreli Yayınlar. 2004.
- CANDAN, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**. 3.b. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006. (Kanuni Temsilci)
- CANDAN, Turgut. “**Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Kapsamı ve Kapsam ve Koşullarında Değişiklik**”, Maliye Postası, Yıl 10, S 214, 1959.

- CANDAN, Turgut. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2011. (AATUHK)
- CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**. İstanbul: Süryay Süreli Yayınları. 2004. (Vergi Suçları)
- COŞKUN, Mahmut. **Açıklamalı İctihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.
- COŞTAN, Hülya. “Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin ve Kamu Tüzel Kişilerinin Yönetim Kurulu Üyeliği”. **BATİDER**. C.29. S.1. (2013).
- ÇAĞAN, Nami. “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler”. **Vergi Dünyası**. Maliye Uzmanları Derneği Yayını. S. 13. (Eylül 1982)
- ÇAĞLAR, Hayrettin ve ÇALIŞKAN Esra. “Anonim Şirketlere Ait Taşınmazların Satımında Ehliyet ve Temsil Sorunları”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.XIV. S.1. (2010).
- ÇAMOĞLU, Ersin. **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**. 3.b. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2010.
- ÇAMOĞLU, Ersin. “Yeni Türk Ticaret Kanun'unda Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu”. **Prof. Dr. Şener Akyol'a Armağan**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2011. (Hukuki Sorumluluk)
- ÇELİK, Binnur. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”. **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. C.2. S.1. (2000).
- ÇELİK, Binnur. **Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku**. 2.b. İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları. 2002. (Kamu Alacakları)
- ÇELİKKAYA, Ali, TAŞ Metin ve EDİZDOĞAN Nihat. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**. Bursa: Ekin Yayınevi. 2007.
- ÇEVİK, Orhan Nuri. **Anonim Şirketler**. 4.b. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2002.
- DEMİRCİ, Azmi. “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”. **Vergi Dünyası**. S. 257. (2003).
- DERBİL, Süheyp. “Kamu Hizmeti Nedir?”. **AÜHFD**. C.7. S.3-4. (1950).
- DOĞAN, Beşir Fatih. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Organizasyonu ve Yönetim Yetkisinin Devri**. 2.b. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2011.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Haksız Çıkma Zammında Sorunlar” **Yaklaşım Dergisi**. S.203 (Kasım 2009).

- DONAY, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**. Beta Yayınları. 2008.
- DÖNMEZER, Sulhi ve ERMAN Sahir. **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku C.2**. 9.b. İstanbul: Beta Yayınları. 1997.
- DURAN, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1982.
- DURAN, Lütfi. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”. **Amme İdaresi Dergisi**. C. XXI. S.1. (1988) (Vergi Davalarının Çözümü)
- DURU, Cihan. “Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili için Tahsili Emval Kanunu’na ve 6183 Sayılı Kanuna Atıfta Bulunan Kanunlar. Kanun Hükmünde Kararneler ve Bakanlar Kurulu Kararları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. (Aralık 1992).
- EDİZDOĞAN, Nihat. **Kamu Maliyesi 2**. 5.b. Bursa: Ekin Kitabevi. 2000.
- EREN, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 17.b. Ankara: Yetkin Yayınevi. 2015.
- ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi. 1982.
- ERGİNAY, Akif. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Savaş Yayınevi. 2010. (Kamu Maliyesi)
- ERMAN, Hasan ve İMRE Zahit. **Miras Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları. 2003.
- ERMAN, Sahir. **Vergi Suçları**. İstanbul: İ. Ü. Nazım Terzioğlu. Basım Atolyesi. 1988.
- FRANKO, Nisim. “Anonim Şirketlerde Murahhas Azanın Hukuki Durumu”. **BATİDER**. C.XVII. (2000).
- GERÇEK, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemleri ve Etkinliği**. Bursa: Ekin Yayınevi. 2003.
- GERÇEK, Adnan. “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.3. C.54. (2005). (Vergi Sorumlusu)
- GERÇEK, Adnan. “Tahsilat Kavramı. Kapsamı ve Hukuki Niteliği”. **Bilanço Dergisi**. S.126. (Mayıs 2010). (Tahsilat Kavramı)
- GERÇEK, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**. Ekin Basım Yayın. 2015. (Kamu Alacakları)
- GEREK, Şahnaz ve AYDIN Ali Rıza. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2005.
- GÖKTÜRK, Kürşat ve CAN Mehmet Çelebi. “Farklılaştırılmış Teselsülün - Özellikle - Dış İlişki Bakımından Anlamı Ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas

Sorumluluğu İle Karşılaştırılması”. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.2. S.2. (2011).

- GÖZLER, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**. 5.b. Bursa: Ekin Kitabevi. 2007.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref ve TAN Turgut. **İdare Hukuku C.I**. 5.b. Ankara: Turhan Kitabevi. 2007.
- GÜLAN, Aydın. “Kamu Hizmeti Kavramı”. **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**. S. 1-3. (1988).
- GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**. 7.b. Ankara: İmaj Yayınları. 2003.
- GÜNEŞ, Gülşen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2.b. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık. 2008.
- GÜZEL, Ahmet ve ÖZDEMİR Muharrem. **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**. Adana: Nobel Kitabevi. 2007.
- GÜZEL, Ali, OKUR Ali Rıza ve CANIKLIOĞLU Nurşen. **Sosyal Güvenlik Hukuku**. 12.b. İstanbul: Beta Yayınları. 2009.
- HATEMİ, Hüseyin. “Ultra Vires Kuramı ve Türk Hukuku”. **Ersin Çamoğlu’na Armağan**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2013.
- HELVACI, Mehmet. **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu**. 2.b. Beta Yayıncılık. 2001.
- HELVACI, Mehmet. “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğunun Müteselsil Olmasının Anlamı ve İsviçre Borçlar Kanunu 759. Maddesi ile Getirilen Müteselsil Sorumluluğun Anlamının Tanıtılması”. **Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı C. I**. Beta Yayınları. 2001. (Müteselsil Sorumluluk)
- İLERİ, Yusuf. “Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar”. **Yaklaşım Dergisi**. S.188. (Ağustos 2008).
- İMREGÜN, Oğuz. **Anonim Ortaklıklar**. 4.b. İstanbul: Yasa Yayınları. 1989.
- İMREGÜN, Oğuz. “Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Toplantı ve Karar Yetersayıları ve Yönetim Kurulu Kararlarına Karşı Başvuru Yolları”. **Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı C.I**. İstanbul. (2001). (Yönetim Kurulu Kararları)
- İZMİRLİ, Yadigar. **Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Organ Niteliğini Kaybetmesi ve Bunun Sonuçları**. 1.b. İstanbul: Nobel Akademik Yayıncılık. 2001.
- KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**. 2.b. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1989.

- KAPLAN, İbrahim. “Tüzel Kişiliğe Sahip Ticaret Ortaklıklarında Perdenin Kaldırılması Talepli Hukuki Sorumluluk Davaları”. **BATİDER**. C.25. S.4. (2009).
- KAPLAN, Recep. “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”. **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**. S.15. (Ekim 2013).
- KARAKOÇ, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2000. (Kamu Alacakları)
- KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 3.b. Ankara: Yetkin Yayınları. 2004. (Vergi)
- KARAYALÇIN, Yaşar. **Özel Hukukta Meseleler Görüşler V**, Ankara 1997.
- KARAYALÇIN, Yaşar. “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu” *Yaklaşım Dergisi*, 1994, <http://www.yaklasim.com/>.
- KARAYALÇIN, Yaşar. *Ticaret Hukuku II, Şirketler Hukuku*, 3. Bası, Ankara 1973,
- KARTAL, Zihni. “Tecil faizinde değişiklik”. **Yaklaşım Dergisi**.S.221. (2011)
- KAYA, Mustafa İsmail. “Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Denetim ve Gözetim Görevi”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.16. Özel Sayı 2014. (2015).
- KAYIHAN, Şaban. **Şirketler Hukuku**. 1.b. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2015.
- KAYIRGAN, Hasan. “Yönetim Kurulu ile Anonim Şirket Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği” **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.VIII. S.1. (2013).
- KENDİGELEN, Abuzer. **Yeni Türk Ticaret Kanunu (Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler)**. 2.b. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık. 2012.
- KESKİN, Harun. “Anonim Şirket Genel Kurulu ile Yönetim Kurulu Arasındaki İlişkinin Tarihsel Süreçte Geçirdiği Değişim ve Organların Yetkilerine Genel Bir Bakış” **BATİDER** 241, 2018.
- KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar. İlkeler ve Kurumlar**. 20.b. Ankara: Siyasal Kitabevi. 2015.
- KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**. 17.b. Ankara: Siyasal Kitabevi. 2006. (Vergi Hukuku)
- KIRCA, İsmail. “Bankacılık İşlemleri - Ticaret Şirketlerinde Temsil Yetkisinin Kapsamı ve Sınırlandırılması” **Banka Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu**.Bankacılık Enstitüsü Yayınları. 2007.

- KIRCA, İsmail. “Ticaret Şirketlerinde Birlikte Temsile yetkili Kişilerin Birbirlerine Tek Başına İşlem Yapma Yetkisi Vermeleri”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**.C.57. S.3. (2008). (Birlikte Temsil)
- KIRCA, İsmail. “TTK m.317.7 Hakkında Bir İnceleme: AB’ye Üyelik Yolunda Geri Adım”. **BATİDER**. C.XXX. S.3. (2014). (TTK m.317/7)
- KIZILOT, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları.C:VI. 1994.
- KIZILOT, Şükrü. “Bir Anonim Şirket Hisse Devrinde İnce Noktalar”. **Yaklaşım Dergisi**. S.214. (Ekim 2010). (Hisse Devri)
- KIZILOT, Şükrü ve KIZILOT Zuhâl. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 16.b. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2009.
- KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin ve DÖNMEZ Recai. **Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2008.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt**. 5.b.İstanbul: Filiz Kitabevi. 2010.
- KUMRULU, Ahmet. **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. 1981.
- KUMRULU, Ahmet. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler” **AÜHFĐ**. C.40. S.1-4. (1988). (Gecikme Faizi)
- KUMRULU, Ahmet. “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. S.3. (1988). (Teselsül)
- KURU, Baki. **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2004.
- KURU, Baki. **İcra ve İflas Hukuku**.1.b İstanbul: Legal Yayınevi. 2016. (İcra İflas)
- KURU, Baki, ARSLAN Ramazan ve YILMAZ Ejder. **Medeni Usul Hukuku**. 23.b. Ankara: Yetkin Yayınları. 2012.
- KÜÇÜKKAYA, Mehmet. “Vergisel uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü”. (İstanbul. İstanbul Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi). 2008.
- MANAVGAT, Çağlar, ŞEHİRALİ ÇELİK Feyzan Hayal ve KIRCA İsmail. **Anonim Şirketler Hukuku Cilt:1**. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. 2013.
- MOROĞLU, Erdoğan. **Makaleler**. İstanbul: On iki Levha Yayıncılık. 2010.
- NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 10.b. İstanbul: Beta Yayınları. 1998.

- NARTER, Recep. “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”. **Yaklaşım Dergisi**. (Mayıs 1994).
- NOMER, Haluk N. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 8.b. İstanbul: Beta Yayınları. 2010.
- OĞUZMAN, M. Kemal ve ÖZ Turgut. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 3.b. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2000.
- OĞUZMAN, Kemal, SELİÇİ Özer ve ÖZDEMİR OKTAY Saibe. **Kişiler Hukuku – Gerçek ve Tüzel Kişiler**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2014.
- ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**. 3.b. İstanbul: Hak Kitabevi. 1966.
- ÖÇAL, Akar. **Türk Hususi Hukukunda Gecikme Faizi**. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası. 1963.
- ÖNCEL, Mualla. “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”. **Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan**. Ankara: AÜSBF Yayınları. 1983.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami. **Vergi Hukuku**. 23.b. Ankara: Turhan Kitabevi. 2014.
- ÖNER, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Seçkin Yayınevi. 2012.
- ÖZAY, İl Han. **İdari Yaptırımlar**. İstanbul. 1985.
- ÖZAY, İl Han. **Günişığında Yönetim**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2004. (Günişığında Yönetim)
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık. 1995.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. İstanbul: Oluş Yayıncılık. 2003. (VUK)
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun. Açıklama ve Yorumlar**. Ankara: Oluş Yayıncılık. 2004. (AATUHK)
- ÖZDAMAR, Mehmet. “6552 Sayılı Kanun ile TTK’da Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Anonim Şirketin Temsili”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. S.3-4. C.XVIII. (2014).
- ÖZER, İlhan. **Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması**. Ankara: Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını. 1979.
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2007.

- ÖZGÜVEN, Ali Volkan. “Kamu Hizmetinde Bedel Sorununun Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Işığında İrdelenmesi” **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan C. I.** Ankara: AÜHF Yayınevi. 2009. (Kamu Hizmetinde Bedel)
- ÖZKORKUT, Korkut. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim.** 1.b. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. 2013.
- ÖZSÜT, Tuğrul. “3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”. **Vergi Dünyası.** S.90. İstanbul. (1989).
- ÖZTAN, Bilge. **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları.** 9.b. Ankara: Turhan Kitabevi. 2002.
- ÖZYER, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu.** 4.b. İstanbul: Acar Basım. 2008.
- PASLI, Ali. “Anonim Ortaklıkta Kontrol Sahibinin Özel Durumu”. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası.** S.2. C.66 (2008)
- PEHLİVAN, Osman. **Kamu Maliyesi.** Trabzon: Derya Kitabevi. 2000.
- POROY, Reha, TEKİNALP Ünal ve ÇAMOĞLU Ersin. **Ortaklıklar Hukuku.** 14.b. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2014.
- POROY, Mehmet Akif. “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin İdare ve Temsil Yetkisinin Devri ve Şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğunun 213 ve 6183 Sayılı Kanunlar Kapsamında Değerlendirilmesi”. **BATİDER.** Cilt:XXVI. (Haziran 2010).
- PULAŞLI, Hasan. “Anonim Şirketler Hukukunda CEO’nun Hukuki Durumu”. **BATİDER.** C.24. (2007).
- PULAŞLI, Hasan. **Şirketler Hukuku Şerhi Cilt: I-II.** Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2011. (Şerh)
- PULAŞLI, Hasan. **Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar.** Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2012. (Genel Esaslar)
- REİSOĞLU, Safa. **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler.** 24.b. İstanbul: Beta Yayınları. 2013.
- SABAN, Nihal. “Vergi Hukukunda Sorumluluk”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 1991.
- SABAN, Nihal. “Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgu ve Dil”. **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi.** C.19. S.2. (2013). (VUK m.10)
- SARAÇ, Osman. “Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”. **Yaklaşım Dergisi.** S.89. (2000).

- SARILI, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.2004.
- SAYIN ÖNAL, Buket. **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**. 2.b. Ankara: Adalet Yayınevi. 2007.
- SAZAK, İsmail. “Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsil Açısından Sorumlulukları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. (Eylül 2011).
- SEKDUR, Mahmut ve ALTUN Muhsin. **Mali Hukuk Ansiklopedisi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2001.
- SERİM, Nilgün. **6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2007.
- SEVİĞ, Veysi. “Kamu Alacağından Dolayı Tüzel Kişilerin Sorumluluğu”. **Yaklaşım Dergisi**. S.32. (Ağustos 1995).
- SONSUZOĞLU, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2001.
- ŞENER, Hasan. “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”. **Maliye Dergisi**. S.70. (Temmuz-Ağustos 1984).
- ŞENER, Oruç Hami. **Ticari Temsilci ve Ticari Temsil Yetkisi**. 1.b. Ankara: Adalet Yayınevi.
- TAN, Turgut. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”. **Anayasa Yargısı Dergisi**. (1991).
- TANCI, Muhittin, ARIKAN Vural ve YALÇINER Polat. **İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar**. Ankara: Balakanoğlu Matbaacılık. 1970.
- TAŞ, Metin. **Vergi İcra Hukukunda Haciz**.Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları. 2000.
- TAŞDELEN, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**. 1.b.Ankara: Turhan Kitabevi. 2010.
- TEKİL,Fahiman. **Anonim Şirketler Hukuku**. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1993.
- TEKİNALP, Ünal. **Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**. 2.b. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2011.
- TEKİNALP, Ünal. **Sermaye OrtaklıklarınınYeni Hukuku Anonim ve Limited Ortaklık. Tek Kişi Ortaklığı. Ortaklıklar Topluğu. Birleşme. Bölünme ve Tür Değiştirme**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2013· (Sermaye Ortaklıkları)
- TEKİNALP, Ünal. **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, 4. Bası, İstanbul 2015.

- TEKİNALP, Ünal ve ÇAMOĞLU Ersin. **6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat Açıklamalı Notlu ve Karşılaştırmalı**. 14.b. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2012.
- TEKİNSOY, Ayhan. “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”. **AÜHFD**. C.55. S.2. (2006).
- TOSUN, Öztekin. **Hileli Vergi Suçları**. İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları. 1962.
- TUNCER, Selahattin. “Teoride ve Uygulamada Kamu Alacağı”. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan**. 1988. (Kamu Alacağı)
- TUNCER, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2003. (Vergi Hukuku)
- TUNCER, Selahattin ve ŞANVER Salih. “Vergi Borcu-Vergi Mesuliyeti”. **İktisat ve Maliye Dergisi**. C.5. S.11. (Şubat 1959).
- TUNÇOMAĞ, Kenan. **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. İstanbul: Sermet Matbaası. 1976.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi. 1998.
- TURGAY, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**. 2.b. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. 1969.
- ULUATAM, Özhan. **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınevi. 1995.
- UYAR, Talih. **Yargıtay Kararlarında İspat Yükü (MK. 6)**. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları. 1999.
- ÜÇİŞİK, Güzin ve ÇELİK Aydın. **Anonim Ortaklıklar Hukuku I. Cilt**. 1.b. Ankara: Adalet Yayınevi. 2013.
- ÜNAL, Ahmet Cemil. “CEO’nun Konumunun Mukayeseli Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”. **Legal Hukuk Dergisi**. C.12. S.133. (2012).
- ÜNLÜ, M. Cengiz. **Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. 1995.
- ÜNSAL, Hilmi. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. 2005.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. **İcra Hukuku Esasları**. 8.b. İstanbul. 2004.
- YALTI, Billur. “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği” **Vergi Dünyası Dergisi**. S.334. (Haziran 2009).

- YALTI, Billur. “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve mükerrer 35”. **Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan**. Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları. S.243. C.1. (2009). (Sorumluluğun Sınırı)
- YANLI, Veliye. “Anonim Şirketlerde İmza Yetkilileri Sadece Yönetim Kurulu Tarafından mı Atanabilir?”. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. C.LXXI. S.2. (2013).
- YANLI, Veliye. “Anonim Şirketlerde İşletme Konusu Bağlamında Kefalet İşlemleri” **BATİDER** 5, 2018.
- YARALI, Levent. **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2010.
- YAVUZ, Cevdet. **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. 10.b. İstanbul: Beta Yayınları. 2012.
- YAYLA, Yıldızhan. **İdare Hukuku**. Beta Yayınları. 2009.
- YILDIRIM, Ramazan. **İdare Hukuku Kavramları Sözlüğü**. Konya: Mimoza Yayınları. 2006.
- YILDIRIM, Ramazan. **İdare Hukuku Dersleri I**. Konya: Mimoza Yayınları. 2009. (İdare Hukuku)
- YILDIZ, Burçak. “TTK Tasarısında Şirketlerin Ehliyeti ve Bu Bağlamda TTK m.137 Hükmündeki ‘Ultra Vires’ Sınırlamasının Yerindeliliğinin Değerlendirilmesi”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.55. S.1. (2006).
- YILDIZ, Burçak. “Şirketlerin Ehliyetine İlişkin Olarak Özellik Arz Eden Bazı Hukuki İşlem ve Sözleşmeler”. **Ankara Barosu Dergisi**. 2006. (Şirketlerin Ehliyeti)
- YILDIZ, Burçak. “Ultra Vires İlkesinin Kaldırılmasının Ardından İşletme Konusu Unsuru ve Ticaret Şirketlerinin İşletme Konusu Dışındaki İşlemlerinin Hukuki Niteliği”. **BATİDER**.C.XXVII. S.3. (2011). (Hukuki Nitelik)
- YILDIZ, Şükrü. **Makalelerim**, Makale 8, *Anonim Ortaklıta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, 2. Baskı, İstanbul, On iki levha Yayıncılık, 2018.
- YILMAZ, Kazım. **Kamu Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa**. Ankara: Ce-Ka Yayınları. 2006.
- YÜCE, Mehmet. **Anonim ve Limitet Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri. Kanuni Temsilciler. Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları**. 1.b. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2014.