

**T.C.  
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ  
TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU**

**Yüksek Lisans Tezi**

**CANSU DAMLA KOBAN**

**İSTANBUL, 2013**

**T.C.**  
**BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ**  
**TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU**

**Yüksek Lisans Tezi**

**CANSU DAMLA KOBAN**

**Tez Danışmanı: PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ**

**İSTANBUL, 2013**

## ÖZET

### SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

Cansu Damla KOBAN

Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülsen Güneş

Mayıs, 2013 214

Sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu isimli yüksek lisans tez çalışmamız kapsamında incelediğimiz esas konu, vergi idaresi tarafından sermaye şirketlerinden tamamen veya kısmen tahsil olunamamış vergisel nitelikteki alacakların, bu ortaklıkların kanuni temsilcilerinden hangi şartların varlığı halinde talep edilebileceğidir. Konu ile ilgili olan akademik nitelikteki eserler, meslek dergilerinde yayınlanan çalışmalar ve yargı kararları taranmış, bunlardan faydalanılmıştır. Ulaşılan sonuç sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin, bu şirketlerden kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergisel alacaklar karşısında, ödevlerini kusurlu olarak yerine getirmemeleri şartına bağlı olarak Vergi Usul Kanununun 10. maddesi hükmünce sorumlu olduklarıdır. Vergi Usul Kanununun yanı sıra 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi de istisnai hallerde kusurlu kanuni temsilcilere sermaye şirketlerden kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergisel nitelikteki alacaklar için sorumluluk yüklemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** sermaye şirketleri, kanuni temsilciler, vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyeti

## ABSTRACT

### TAX LIABILITY OF LEGAL REPRESENTATIVES IN CORPORATIONS

Cansu Damla KOBAN

Public Law Masters Degree Programme

Thesis Supervisor: Prof. Dr. Gülsen Güneş

May,2013 214

The basic theme that we discuss in the content of our doctoral dissertation titled “The tax liabilities of the legal representatives in joint stock and limited companies” is the circumstances under which the tax and tax-related receivables which could not be collected in part or in total from joint stock and/or limited companies can be claimed from the legal representatives of those companies. Academical works, articles published in professional magazines and juridical verdicts related with the subject have been scanned and used. The conclusion drawn at the end is that, according to the rule of the tax procedure law, article nr. 10, depending on the condition that they, being at fault, have not fulfilled their obligations, the legal representatives of joint stock and limited companies are accountable for the tax receivables which could not be collected form those companies. In exceptional situations, the reiterated 35th item of the law nr. 6183, too, as well as the tax procedure law, imposes responsibility on the faulty legal representatives for the claims arising from the tax related receivables which could not be collected in part or in total from the joint stock and limited companies.

**Keywords:** Tax Liability, Legal Representatives, Corporations

# SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

## İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>iv</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>ÖZ</b> .....	<b>xiii</b>
<b>§1.GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
I.Kavram.....	1
1.İçerik .....	1
2.Terim.....	2
II. Vergisel Sorumluluğun Yakın Kurumlardan Ayırt Edilmesi .....	3
1. Vergisel Sorumluluğun Özel Hukuka İlişkin Sorumluluktan Ayırt Edilmesi .....	3
2. Vergisel Sorumluluğun Ceza Hukukuna İlişkin Sorumluluktan Ayırt Edilmesi.....	5
3. Vergisel Sorumluluğun Mükellefiyetten Ayırt Edilmesi.....	8
a) Vergi Mükellefi Kavramı ve Nitelikleri.....	8
b) Vergi Sorumlusu Kavramı ve Nitelikleri .....	10
c) Mükellefiyet ile Sorumluluğun Karşılaştırılması .....	12
III. Konunun Sınırlandırılması Ve Plan .....	14

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNUN TEMELLENDİRİLMESİ

<b>§2. SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ TEMELLERİ.....</b>	<b>16</b>
I. Medeni Hukuk Bakımından Sorumluluk.....	16
1. Medeni Hukukda Sorumluluk.....	16
2. Kanuni Temsilci.....	18
3. Kanuni Temsilcinin Tespiti .....	19
II. Borçlar Hukuku Bakımından Sorumluluk.....	20
III. Ticaret Hukuku Bakımından Sorumluluk .....	20
1. Ticaret Hukukunda Sorumluluk.....	20
2. Ticaret Şirketleri Açısından Şirket Ortaklarının Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu .....	24
a. Şirket Borçlarından Doğan Sorumluluk .....	23
b. Ortakların Kişisel Borçlarından Dolayı Sorumlulukları.....	25
2. Kanuni Temsilcilerin Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu .....	26
a. Kanuni Temsilci.....	26
b. Kanuni Temsilcinin Tespiti .....	27
aa. Tüzel Kişiliği Olan Şirketlerde.....	27
bb. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerde .....	31
c. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu.....	32

IV. Vergi Hukuku Bakımından Sorumluluk .....	33
1. Vergi Usul Kanunu .....	34
a) 213 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı .....	38
aa. Vergi Alacağı.....	38
bb. Vergiye Bağlı Alacaklar.....	40
aaa. Gecikme Faizi.....	42
bbb. Gecikme Zammı .....	47
ccc. Tecil Faizi.....	52
ddd. Pişmanlık Zammı.....	54
b) Kanuni Temsilcilerin VUK madde 10 Bağlamında Ödev ve Sorumlulukları .....	55
aa. Bildirimde Bulunma Ödevi .....	56
bb. Defter Tutma Ödevi .....	57
cc. Belge Düzenine Uyuma Ödevi .....	58
dd. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi .....	59
ee. Beyanname Verme Ödevi.....	60
c) Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları .....	61
aa. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Bünyesinden Kısmen veya Tamamen Alınmaması .....	61
bb. Vergi Alacağının Asıl Borçlu Şirketten Alınmamasının Sebebi Kanuni Temsilcilerin Vergi Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması .....	66

2. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun.....	68
a) 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı .....	73
aa. Kamu Alacağı .....	73
bb. Kamu Alacağının Özellikleri .....	76
cc. Kamu Alacaklarına İlişkin Ayrım .....	77
aaa.Asli Nitelikteki Kamu Alacakları .....	77
bbb. Fer’i Nitelikteki Kamu Alacakları .....	78
ccc. Diğer Kamu Alacakları .....	79
ddd.Takip Masrafları .....	80
b) 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları .....	80
3. VUK Madde 10 İle AATUHK Mükerrer Madde 35’ in Karşılaştırılması .....	83
<b>§3. SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ.....</b>	<b>87</b>
I. Sorumluluğun Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması.....	87
II. Sorumluluğun İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi İle Doğması.....	88
III. Sorumluluğun Fer’i Nitelikte Olması.....	89
IV.Sorumluluğun Sınırsız Olması .....	90
V. Sorumluluğun Süresiz Olmaması.....	91



## İKİNCİ BÖLÜM

### ANONİM ŞİRKET, LİMİTED ŞİRKET Ve SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNmüş KOMANTİD ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

#### Ş4. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN

#### VERGİSEL SORUMLULUĞU .....92

##### I. Anonim Şirket.....92

##### 1. Tanım ve Unsurlar .....92

##### 2. Organlar .....95

##### 3. Kanuni Temsilci.....98

##### II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu.....102

##### 1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk .....102

##### 2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk .....103

#### Ş5. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN

#### VERGİSEL SORUMLULUĞU .....103

##### I. Limited Şirket .....103

##### 1. Tanım ve Unsurlar .....103

##### 2. Organlar .....107

##### 3. Kanuni Temsilciler .....108

II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu.....	110
1.Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk.....	111
2.Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk.....	112
a) AATUHK madde 35 anlamında Limited Şirketin Ortaklarının Sorumluluğu.....	112
b) AATUHK Madde 35 Anlamında Limited Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu.....	114
<b>§6. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNÜMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU.....</b>	<b>115</b>
I. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket.....	115
1. Tanım ve Unsurlar .....	115
2. Kanuni Temsilciler .....	117
II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu.....	118
1.Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk.....	119
2.Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk.....	119

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERMAYE ŞİRKETLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

<b>§7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNUN DÖNEMSELLİK YÖNÜNDEN İNCELENMESİ</b> .....	120
I. Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Görev Süresinin Başlaması ve Sona Ermesi .....	120
1. Anonim Şirket.....	120
2. Limited Şirket .....	123
3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirket.....	124
II. Ticaret Siciline Tescilin Kanuni Temsilcinin Görevine Etkisi.....	124
III. Kanuni Temsilcinin Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olmasından Doğan Sorumluluğunun Görev Süresi İtibariyle Sınırları .....	133
1. Kanuni Temsilcinin Kendi Görev Süresi İçerisinde Yerine Getirilmiş Olması Gerekirken Getirmediği Vergisel Ödevlerden Doğan Sorumluluğu.....	134
2. Kanuni Temsilcinin Kendi Görev Süresinden Önceki Dönemde Yerine Getirilmemiş Vergisel Ödevlerden Doğan Sorumluluğu.....	139
<b>§8. TASFİYE MEMURLARININ VERGİSEL SORUMLULUĞU</b> .....	141
<b>§9. MURAHHAS ÜYELERİN SORUMLULUĞU</b> .....	145
I. Vergi Usul Kanununun 10. Maddesinin Murahhas Üyenin Sorumluluğu Bakımından İncelenmesi .....	145
II. 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği ile Murahhas Üyelerin Vergisel Sorumluluklarının Açıklanması.....	149

<b>§10. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MİRASÇILARININ SORUMLULUĞU .....</b>	<b>152</b>
---	------------

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **SERMAYE ŞİRKETLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SUÇ VE CEZALARI KARŞINDAKİ SORUMLULUĞU**

<b>§11. İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI.....</b>	<b>156</b>
--	------------

I. İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları.....	156
---	-----

1.İdari Vergi Suçu Kavramı.....	158
---------------------------------	-----

2. İdari Vergi Suçunun Unsurları.....	159
---------------------------------------	-----

3.İdari Vergi Suçunun Hukuki Niteliği.....	167
--	-----

4. İdari Vergi Suçları .....	171
------------------------------	-----

a) Vergi Ziyayı Suçu .....	172
----------------------------	-----

b) Usulsüzlük Suçu.....	176
-------------------------	-----

II. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu .....	178
--	-----

III. Sermaye Şirketleri Kanuni Temsilcilerinin İdari Vergi Cezalarından Sorumluluklarının Şartları.....	182
--	-----

1. Vergi Cezalarının Şirketin Malvarlığından Tahsil Olunamaması .....	182
---	-----

2. Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemesinin Şirket Adına Vergi Cezası Kesilmesine Sebebiyet Vermesi.....	183
--	-----

<b>§12. SONUÇ .....</b>	<b>185</b>
-------------------------	------------

<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>194</b>
-----------------------	------------

## KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

AE: Aynı Eser

AGE: Adı Geçen Eser

AGM: Adı Geçen Makale

AGT: Adı Geçen Tez

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

AÜHFY : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları

AYM : Anayasa Mahkemesi

BK. : Borçlar Kanunu

BKZ: Bakınız

DNŞ: Danıştay

DVDDGK: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

E: Esas

ETTK: Eski Türk Ticaret Kanunu

Hk: Hakkında

HMK: Hukuk Muhakemeleri Kanunu

İİK: İcra İflas Kanunu

İU: İstanbul Üniversitesi

K : Karar

KDV: Katma Değer Vergisi

MK: Medeni Kanun

Mük. : Mükerrer

No: Numara

RG: Resmi Gazete

SS : Sayfa

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

V.d.: Ve Diğerleri

VUK: Vergi Usul Kanunu

YTTK: Yeni Türk Ticaret Kanunu

## ÖZ

Kamu giderlerinin karşılanması bakımından, devletin en önemli gelir kaynağı, temel dayanak noktası Anayasa madde 73 olan vergilerdir. Anayasa madde 73' e göre, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Maddede belirtilen “herkes” kavramının içine hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler girmektedir. Bu kişiler, vergi hukuku anlamında mükellef kavramıyla adlandırılırlar ve vergilerin tahsil edilmesinde genel kural, vergi borcunun bizzat mükellef olarak belirlenmiş olan bu kişiler tarafından ifa edilmesidir. Ancak bazı durumlarda, vergilerin tahsil edilmesi amacıyla asıl mükellefin yerine veya asıl mükellef ile birlikte kanunlarda belirtilen üçüncü kişilere de sorumluluk atfedilebilir. Bu şekilde asıl mükellefin yerine veya onunla birlikte sorumluluk yüklenen kişilere “vergi sorumlusu” denmektedir. Vergi sorumluluğu müessesinin getirilmesindeki esas amaçlar Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin güvence altına alınması, oluşabilecek vergi kayıplarının önlenmesi ve vergilerin tahsilatı amacıyla gerçekleştirilecek olan sürecin hızlandırılmasıdır.

Günümüz vergi mevzuatında, vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da yer almaktadır. Bu kanunların yanı sıra başta Katma Değer Vergisi olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında da vergi sorumluluğu kurumu düzenlenmiştir. Bizim tezimizin konusunu bu düzenlemeler içerisinde sadece sermaye şirketleri kanuni temsilcileri konumundakilerin vergisel sorumluluğu oluşturmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'muzda Anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler için bir üst kavram olarak “sermaye şirketi” kullanılmaktadır. Tezimizin konusunu sözkonusu bu sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin vergisel anlamda sorumluluklarının oluşturmasının nedeni, doktrinde ve yargı kararlarında sorumluluk prosedürünün nasıl işlediği hususunun tam anlamıyla netleşmediği ve çözüme kavuşmadığı yönündeki belirlememizdir. Tartışmanın başlangı. noktası Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun' da yer alan farklı düzenlemelerdir.

Belirtmek isteriz ki bu yüksek lisans çalışması ile varılmak istenen hedef, söz konusu bu iki kanuni düzenleme arasındaki farkları ortaya koyarak sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluklarının kapsamının ve şartlarının her bir sermaye şirketi bakımından ayrı ayrı tespitinin yapılmasıdır. Bu bağlamda Yeni Türk Ticaret Kanunu’muzda yapılan değişikliklere de değinilecektir.

Tez çalışmamızın birinci bölümünde vergi sorumluluğu kavramı içerik ve terim yönünden açıklanmaya çalışılmış ve kurumun işleyiş amacının anlaşılmasına yardımcı olması bakımından kavram bazı yakın kurumlarla karşılaştırılmıştır. Bunun yanı sıra çalışmamızın işleyişinin nasıl olduğu ve konunun sınırları da bu bölüm altında belirtilmiştir.

İkinci bölümde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğuna dayanak teşkil eden hukuk normları bakımından özel hukuk ve vergi hukuku olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. Özel hukuk kapsamında Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanunu bazında kanuni temsilcilerin tespiti yapılmış ve ne şekilde bir sorumluluk prosedürüne tabi olacakları incelenmiştir. Vergi hukuku kapsamında ise Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun bazında kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunun kapsamı belirlenmiş ve kanuni temsilcilere atfedilecek sorumluluğun şartları açısından iki kanun hükmünün karşılaştırmalı analizi yapılmıştır.

İkinci olarak da vergisel sorumluluğun hukuki niteliği incelenmiş ve özellikleri tespit edilmiştir.

Üçüncü Bölümde, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tipleri ayrı ayrı başlıklar altında ele alınmıştır. Her bir şirketin tanımı yapılmış, unsurları ve sahip oldukları organlar belirlenmiş, kanuni temsilcilerinin tespiti yapılmış ve bu tespit edilen kanuni temsilcilerin vergisel anlamda nasıl bir sorumluluk rejimine tabi oldukları incelenmiştir. Bu inceleme, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun sermaye şirketleri açısından getirdiği yeniliklere esas alınarak eski - yeni kanun karşılaştırması yapılarak gerçekleştirilmiştir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğuna ilişkin olarak ortaya çıkan özel durumlara yer verilmiştir. Bu anlamda ilk olarak kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu dönemsellik bakımından incelenmiş, kanuni temsilcilerin görev sürelerinin vergisel sorumluluğa etkisine her bir sermaye şirketi bakımından ayrı ayrı değinilmiş, kanuni temsilcilerin tespitinde önem arz eden tescilin vergisel sorumluluk bakımından doğuracağı sonuçlar belirlenmeye çalışılmıştır.

İkinci olarak ayrıksı bir durum olan tasfiye halindeki sermaye şirketlerinde kanuni temsilci sıfatına haiz olan tasfiye memurlarının şirket vergi borçları bakımından nasıl bir sorumluluk yüklendiklerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Üçüncü olarak anonim şirketlerde murahhas üye konumundaki yönetim kurulu üyesinin vergisel anlamda sorumluluğuna değinilmiştir. Dördüncü olarak ise, kanuni temsilcinin vefatı halinde mirasçılarının, müteveffanın, vefat etmeden önce sahip olduğu sermaye şirketi kanuni temsilcisi konumu nedeniyle yüklendiği yükümlülüklerden dolayı sorumlu tutulup tutulamayacakları incelenmiştir.

Bu inceleme yapılırken, miras hukukumuzda egemen külli ve cuzi halefiyet ayrımı kullanılmıştır. Bu ayırım üzerinden kanuni temsilcilerin mirasçılarının sorumlulukları değerlendirilmiştir.

Çalışmanın beşinci, son bölümünde ise sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergi suç ve cezaları karşısındaki konumlarının tespiti yapılmıştır. Bu tespit yapılırken öncelikli olarak idari vergi suç ve cezaları ile adli vergi suç ve cezaları arasında bir ayırım yapılmış ve kanuni temsilcilerin sorumlulukları bu ayırma göre incelenmiştir.

Konusu itibarıyla doktrinde ve uygulamada son derece tartışmalı birçok hususu bünyesinde barındıran sermaye şirketlerinde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunun, tüm bu çalışmanın neticesinde vergi alacağının güvence altına alınması açısından vergi hukukunda vazgeçilemez ve önemli nitelikte bir kurum olduğu ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın tamamında konu ile ilgili, son derece önemli doktrinsel tartışmalara değinilmiş ve bu tartışmalara yüksek mahkemenin bakışı vermiş olduğu kararlar kapsamında değerlendirilmiştir.



Çalışmamızın sonuç bölümünde ise inceleme konusu yaptığımız bütün hususlarla ilgili olarak, elde edilen veriler ışığında ulaştığımız sonuçlar toparlanmış ve özet olarak aktarılmıştır.

# §1.GİRİŞ

## I. KAVRAM

### 1. İçerik

Sözlük anlamı ile sorumluluk, “*kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi*” dir.<sup>1</sup> Hukuksal anlamıyla sorumluluğa bakacak olursak; dar anlamı ile sorumluluk, “*uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme; tazminatla yükümlü tutulma; işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme*”<sup>2</sup> olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamı ile sorumluluk, “*bir kişinin başkasına verdiği zararı giderme yükümlülüğü*”<sup>3</sup> ile “*tüm borç ve yükümlülükleri, muhtemel ve gerçek bir zarardan dolayı ortaya çıkan yükümlülük durumu*” olarak tanımlanmaktadır.

Sorumluluk, özel ve kamu hukuku alt dallarına göre çeşitli anlamlara gelebilir. Tezin temelini de vergi sorumluluğu oluşturmaktadır.

Her borçlu, borcundan kurtulmak için borcunu ifa etmek zorundadır. Borçlu borcunu ifa etmekten imtina eder veya ifa edemez ise, kural olarak borcundan kurtulmuş sayılamaz. Bu durumda sorumluluk söz konusu olacaktır. Sorumluluk doğuran borç ilişkilerine kaynak teşkil eden hukuki ilişkilere de borcun kaynakları denir.<sup>4</sup>

Vergi sorumluluğunun kaynağını da vergiyi doğuran olay teşkil eder. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi neticesinde oluşan vergi borcunun ödenmesinde o vergilerin kanunlarda belirtilen mükellefleri sorumludur. Ancak, bazı durumlarda devlet, vergi alacağını güvence altına alabilmek ve bu alacağın tahsilini kolaylaştırabilmek amacıyla vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte üçüncü kişileri de sorumlu tutabilmektedir.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup>TDK, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.510eb248c45662.60709914](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.510eb248c45662.60709914) (Son Erişim Tarihi:03.02.2013)

<sup>2</sup> Yılmaz, E., 2011. *Hukuk sözlüğü*. Genişletilmiş 9. Baskı. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, ss.734.

<sup>3</sup> Ortaç, F. R., 1990. *Türk vergi hukukunda sorumluluk*. *Doktora Tezi*, Ankara: G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.2.

<sup>4</sup> Umur, Z.,1999. *Roma hukuku ders notları*. 3. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.306. Tahiroğlu, B., 2000. *Roma borçlar hukuku*. İstanbul: Der Yayınları, ss.87.

<sup>5</sup> Sarılı, M. A., 2004. *Türk vergi hukukunda sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Yayınları, ss. 27.

İşte, üçüncü kişilerin asıl vergi mükellefinin yerine veya asıl mükellefle birlikte, kendileri vergilerin asıl mükellef olmamasına rağmen, asıl mükelleflerle olan ilişkileri nedeniyle vergi kanunlarıyla sorumlu tutulmalarına ve vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerine vergi hukukunda sorumluluk denilmektedir.<sup>6</sup> Diğer bir anlatımla, devlet alacağına ilişkin maddi-şekli ödevlerin asıl vergi borçlusunun yanında, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmiş olmayan üçüncü kişilerden de istenebilmesine denir.<sup>7</sup> Vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğar ve vergi alacağının ödeme, takas, terkin ve zamanaşımı gibi nedenlerle ortadan kalkması ile de sona erer.<sup>8</sup>

## 2. Terim

Sorumluluk kavramı, İngilizce’ de “*responsibility*” terimi, Fransızca’ da “*responsabilité*” terimi, Almanca’ da ise “*haftung*” terimi ile ifade edilmektedir. Türkçe’ de ise sorumluluk kavramı yerine “*mes’uliyet*” teriminin de kullandığı görülmektedir<sup>9</sup>. Vergi sorumluluğu kavramı ise, Alman Hukuku’nda “*steuerhaftung*” ya da “*haftungsschuldner*”, İngiliz Hukuku’nda “*tax responsibility*”, Fransız Hukuku’nda ise “*le contribuable*” olarak ifade edilmektedir.<sup>10</sup>

Devletin vergi alacağını güvence altına alma temel hedefine yönelik vergi sorumluluğu müessesesi, bir kamu hukuku ilişkisi olup, sadece yasayla öngörülebilir ve yasalarda öngörülen istisnalar dışında vergi sorumluluğuna ilişkin özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamaz. Vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerin, taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edeceğini ve kanuna aykırılık nedeniyle batıl sayılamayacağını kabul etmek gerekir.

---

<sup>6</sup> Aksoy, Ş., 2010. *Vergi hukuku ve türk vergi sistemi*. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss. 21.

<sup>7</sup> Öncel, M., 1988. Vergi hukuku açısından sorumluluk. *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, ss. 40.

<sup>8</sup> Saban, N., 2009. *Vergi hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları, ss.92.

<sup>9</sup> Sarılı, a.g.e., ss.4.

<sup>10</sup> Sarılı, a.g.e., ss.28.

## II. Vergisel Sorumluluğun Yakın Kurumlardan Ayırt edilmesi

### 1. Vergisel Sorumluluğun Özel Hukuka İlişkin Sorumluluktan Ayırt Edilmesi

Sorumluluk, vergi ve diğer hukuk dallarında çeşitli anlamlara gelebilen önemli bir kurumdur. Bu durumu örneklendirecek olursak; medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazminini ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade eder.<sup>11</sup>

Vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemelerini ifade eder.<sup>12</sup>

Sorumluluk kavramı “...ile sorumluluk” ve “...den sorumluluk” olmak üzere iki şekilde kullanılmaktadır. “...ile sorumluluk” borcunu tam ve gereği gibi yerine getirmeyen borçlunun malvarlığına, alacaklının yetkili devlet organları vasıtasıyla el koyması hali olarak ifade edilebilir. Yani borçlu alacaklıya karşı malvarlığı ile sorumludur.<sup>13</sup> “...den sorumluluk” ise bir kişinin başka bir kişiye vermiş olduğu akdi veya sözleşme dışı zararlardan doğan sorumluluk olarak tanımlanabilir. Bu sorumlulukta bir kimsenin, zarar veren bir olaydan dolayı tazminatla yükümlü olduğu ve başkasının zarar görmesine neden olan bir şeyden veya kimseden dolayı sorumlu olduğu belirtilmektedir.<sup>14</sup>

Bunun yanı sıra diğer bir ayırım kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluktur. Kusur sorumluluğunda, sorumluluğun bir kişiye yüklenebilmesi için kusurun var olması şartı aranmış ve haksız eylemde bulunan şahsın kusurunun olmaması durumunda meydana gelen zarardan sorumluluğunun doğmayacağı kabul edilmiştir.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Sarılı, *a.g.e.*, ss.3.

<sup>12</sup> Öncel, M. & Kumrulu, A. & Çağan, N., 2012. *Vergi hukuku*. 21. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi, ss.75.

<sup>13</sup> Eren, F., 2003. *Borçlar hukuku genel hükümler*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.444.

<sup>14</sup> Eren, *a.g.e.*, ss.444.

<sup>15</sup> Önen, T., 1996. *Borçlar hukuku genel hükümler*. Ankara: Siyasal Kitabevi, ss.124.

Kusur sorumluluğunu, Borçlar Kanunu'muzda borç kaynaklarından biri olarak yer alan haksız fiil oluşturmaktadır. Kusursuz sorumlulukta ise, kişinin eyleminin sonuçlarına hiç kusuru bulunması dahi katlanacağı kabul edilmiştir. Bu bağlamda eylemin neticesinde bir zararın oluşması yeterli görülecek olup, kusur aranmayacaktır.<sup>16</sup>

Doktrinde sorumluluğu dar ve geniş anlamda sorumluluk olarak ikiye ayıran yazarlarda vardır.<sup>17</sup> Dar anlamı ile sorumluluk, uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme olarak tanımlanmaktadır.<sup>18</sup> Geniş anlamı ile sorumluluk, "bir kişinin başkasına verdiği zararı giderme yükümlülüğü" ile tüm borç ve yükümlülükleri, muhtemel ve gerçek bir zarardan dolayı ortaya çıkan yükümlülük durumu olarak tanımlanmaktadır.<sup>19</sup>

Ayrıca özel hukukta sorumluluğun, şahıs ve malvarlığı olmak üzere iki türü mevcuttur. Şahıs ile sorumlulukta alacaklı, alacağına karşı borçlunun şahsına el koyabilir. Bu tür bir sorumluluk, hukukumuzda mevcut değildir. Malvarlığı ile sorumlulukta, borçlunun borcunu ifa etmemesi durumunda alacaklı, devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına el koymak suretiyle söz konusu malları sattırarak, elde edilecek kaynak ile alacağını elde edebilmektedir.<sup>20</sup> Malvarlığı ile sorumluluk kendi içinde sınırsız ve sınırlı olmak üzere ikiye ayrılır.

---

<sup>16</sup> Tandoğan, H., 1981. *Kusura dayanmayan sözleşme dışı sorumluluk hukuku*. Ankara: Turhan Yayınevi, ss.7.

<sup>17</sup> Öncel, *a.g.m.*, ss.41. Yazar makalesinde vergi hukuku bakımından sorumluluğu "geniş anlamda sorumluluk" ve "dar anlamda sorumluluk" olarak ikiye ayırmıştır. Yazara göre geniş anlamda vergi sorumluluğu, bir vergi borcunun hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirilmesi zorunluluğudur. Dar anlamda vergi sorumluluğunu ise, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek ya da şekli ödevlerini yerine getirmek zorunluğu olarak ifade etmiştir.

<sup>18</sup> Yılmaz, *a.g.e.*, ss.734.

<sup>19</sup> Deschenaux, H. & Tercier, P., 1983. *Sorumluluk hukuku*, Çev. Salim Özdemir, Ankara: Kadioğlu Matbaası., s.1; Ortaç, *a.g.t.*, ss.2.

<sup>20</sup> Sarılı, *a.g.e.*, ss.18. Borçlunun borcundan dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu olması ilkesinin hukukumuzda girmesi uzun yıllar almıştır. Bu hususun dayanağını Anayasa madde 38 oluşturmaktadır. Madde 38' e göre; "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz."

Hukukumuzda kural sınırsız sorumluluktur. Sınırsız malvarlığı ile sorumlulukta, borçlu alacaklıya karşı tüm malvarlığı ile sorumludur.<sup>21</sup> Bu tam bir sorumluluktur ancak kanun koyucu bazı sosyal ve ekonomik nedenleri göz önünde bulundurarak tüm malvarlığına el konulmasını sakıncalı bulmuştur.<sup>22</sup> Örneğin, hayatını idame ettirebilmek amacı ile mesleğini sürdürebilme vb. ile ilgili mallar. Bazı istisnai hallerde ise, borçlu malvarlığının sınırlı bir kısmıyla sorumludur.<sup>23</sup>

Tüm bu anlatılanlardan sonra özel hukuk ve vergi hukukunda sorumluluk karşılaştırıldığında, özel hukukta borç ve sorumluluğun iç içe geçtiği borcun bulunduğu her durumda sorumluluğun da olduğu görülmekte, vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluğun birbirinden ayrılabilirdiği, bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde “vergi borçlusu” ve “sorumluluk borçlusu” olmak üzere iki tür borçluluk bulunduğu gözlenmektedir.

## **2. Vergisel Sorumluluğun Ceza Hukukuna İlişkin Sorumluluktan Ayırt Edilmesi**

Ceza hukukunda sorumluluk, kanunda suç olarak tarif edilen hareket tipine uygun fiili işleyen suç failine, bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır.<sup>24</sup>

Ceza hukukunda da sorumluluk hallerine geniş bir şekilde yer verilmiş ve kusur sorumluluğundan bahsedilmektedir. Suçun; yasallık unsuru, maddi unsuru (hareket), hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk unsuru olmak üzere dört adet unsuru vardır.<sup>25</sup> Bir fiilin suç teşkil ettiğinden bahsedebilmek ve o fiili gerçekleştirene bir sorumluluk yükleyebilmek için bu dört unsurun tam olarak oluşmuş olması lazımdır. Örneğin; “Cezaların Şahsiliği İlkesi” gereği, kusur sorumluluğunun kişiye atfedilebilmesi için kast ve taksirden söz etmek gerekmektedir.

---

<sup>21</sup> Reisoğlu, S., 2008. Borçlar hukuku genel hükümler. 20. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları. ss.33.

<sup>22</sup> Kanunkoyucu, İcra İflas Kanunu’nda Haczi Caiz Olmayan Mallar ve Haklar başlığı altında madde 82’de kişinin hayatını idame ettirmesi için gerekli olan malın veya hakkın haczedilemeyeceğini ve hatta bu mal ve hakların neler olduğunu belirtmiştir.

<sup>23</sup> Reisoğlu, a.g.e., ss.34.

<sup>24</sup> Centel, N. & Zafer, H. & Çakmut, Ö., 2008. *Türk ceza hukukuna giriş*. 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.410.

<sup>25</sup> Centel & Zafer & Çakmut, ss.225.

Bir kişiye işlediği fiilden dolayı cezai yaptırım uygulanabilmesi için, ihlali gerçekleştiren kişinin cezai sorumluluğunun olması gerekir. Sorumluluk, suç işlemiş olan kimse ile Devlet arasında kurulan ceza ilişkisi dolayısıyla, failin bu ilişkisinin suçun işlenmesini izleyen aşamasında, hukuk ve kanun karşısında bir takım yükümlere tabi olması zorunluluğunu ifade eder.<sup>26</sup>

İsnat yeteneği, insanların suç sayılan sonucu bilerek ve isteyerek gerçekleştirebilecek durumda olduğunu ifade ederken, sorumluluk, bu fiili gerçekleştiren kişi veya kişilerin kötü sonuçtan dolayı zararı tazmin etmek, cezai yaptırıma maruz kalmak veya tedbir uygulanması gerektiğini ifade eder.<sup>27</sup> Ceza sorumluluğu kişinin, ceza ehliyetine sahip olması ve suçun kendisine isnat edilebilmesi ile mümkündür. Ceza ehliyetinin varlığından söz edilebilmek için failin özgür iradesi ve kusur yeteneğinin var olması gerekir.<sup>28</sup>

Anayasa'ya bakıldığında, 38. maddede ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine açıkça yer verildiği görülmektedir. Cezaların şahsiliği prensibi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinde "*Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.*" şeklinde düzenlenmiştir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, suçun failinin cezadan bizzat sorumlu olması ve failin dışındaki üçüncü kişilerin suç olarak nitelendirilen fiil nedeniyle cezalandırılmamalarını ifade etmektedir.<sup>29</sup> Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi ile ceza hukukunda kusur sorumluluğunun esas alındığı, objektif sorumluluk yani kusursuz sorumluluk halinin ise terk edildiği anlaşılabacaktır. TCK'nın 23. maddesinde yer alan kişiye kusurundan daha ağır bir ceza verilemeyeceğine ilişkin hüküm kusur sorumluluğunu destekler yöndedir.

---

<sup>26</sup> Dönmezer, S. & Erman, S., 1994. *Nazari ve tatbiki ceza hukuku genel kısım c. II*. 10.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss. 145.

<sup>27</sup> Yargıtay'a göre ise isnat yeteneği, "*failin bir fiili suç olduğunu bilerek ve isteyerek işlemesidir. Bu itibarla manevi isnadiyetin unsurları suur ve iradedir*". Yargıtay 1.Ceza Dairesi, 24.01.1970, 1969/1360, K.1970/268. Hafızoğulları, Z., 2005. 5237 sayılı Türk ceza kanununda fail, isnat yeteneği, isnat yeteneğini azaltan veya kaldıran nedenler. Polis Dergisi. (45), ss.6.

<sup>28</sup> Aksay, B., 1990. *Ceza hukukunda yaş küçüklüğü kusur yeteneği ve sorumluluğa etkisi*. İstanbul, ss. 10-11

<sup>29</sup> İçel, K. & Sokullu Akıncı, F. & Sözüer, A. & Mahmutoğlu, F. S. & Ünver, Y., 2000. *Yaptırım teorisi*, İstanbul: Beta Yayınları, ss.14.

TCK madde 23, “Bir fiilin, kastedilenden daha ağır veya başka bir neticenin oluşumuna sebebiyet vermesi halinde, kişinin bundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için bu netice bakımından en azından taksirle hareket etmesi gerekir.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre kişinin kusurundan daha ağır bir cezaya da hükmedilemeyecektir.<sup>30</sup>

Genel anlamıyla suçlar, cezalar ve kişilerin bu suçlardan dolayı nasıl bir sorumluluk rejimine tabi olacakları Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin vergi suçlarından dolayı cezai sorumluluklarını ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yönünden değerlendirmek gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinin 1. fıkrasında tüzel kişilerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, aynı kanunun 333. maddesinin son fıkrasında bu kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359. ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur hükmü yer almaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğundaki ölçü, olayın mahiyetine göre fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin ceza muhatabı sayılmalarıdır. Yoksa yasalarda veya sözleşmelerde gösterilen kanuni temsilcilerin tümü değildir.<sup>31</sup>

Yargıtay 11. Ceza Dairesi bir kararında;

*“Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması, suçun eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde cezai sorumluluk; cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olur. Buna göre, temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme, iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle, suçta konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekir.”*

şeklindeki gerekçe ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili cezaların şahsiliği ilkesinin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Parlar, A. & Demirel, G., 2002. *Açıklamalı-içtihatlı adli-idari vergi suçları*. Ankara: Adil Yayınevi, ss.182.

<sup>31</sup> Ok, N. & Gündel, A., 2002. *Vergi kaçakçılığı suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.46. Ayrıca bkz: 14.07.1981 tarihli Resmi Gazete’nin 17402 sayısında yayımlanan, Vergi Usul Kanunu’nun 143 Sıra No’lu Tebliğ’inde; ceza davalarında Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesi gereğince yönetim kurulu üyelerinin tamamının sorumlu tutulmaması gerektiği, yönetim kurulu üyelerinin şeklen sorumlu oldukları, işlenen suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak gerektiği ifade edilmiştir.



### 3. Vergisel Sorumluluğun Mükellefiyetten Ayırt Edilmesi

#### a) Vergi Mükellefi Kavramı Ve Nitelikleri

Vergilendirme neticesinde doğan vergi borcu ilişkisinin aktif tarafını vergi alacaklısı pasif tarafını ise vergi borçlusunu oluşturur. Vergi borçlusunu belirli miktarda vergiyi vergi alacaklısına ödemekle yükümlü olan kişidir. Vergi borçlusunun maddi anlamda ödevi sayılan vergiyi ödemek dışında şekli anlamda ödevi olarak kabul ettiğimiz defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak gibi çeşitli görevleri de vardır.<sup>33</sup>

Vergi mükellefi kavramı VUK madde 8/1' de şu şekilde tanımlanmıştır; “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir.*”

Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Vergi borçluluğu dendiği zaman sadece maddi bir edimde bulunulması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi mükellefiyetinin içine hem maddi hem de şekli ödevler girmektedir.<sup>34</sup>

VUK'un 157. ve 257. maddelerinde düzenlenmiş bulunan mükellefin ödevleri ile ilgili hükümler bu tanımlamayı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğü yanında, defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerin de bulunduğunu belirtmektedir.<sup>35</sup> Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirmeden doğan ilişkide maddi ve şekli görevler bir arada bulunurlar.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için 1) vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve 2) vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.05.2002, E.2002/1198 K.2001/3995. <https://www.corpus.com.tr> (Son Erişim Tarihi:18.04.2013)

<sup>33</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.71.

<sup>34</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.72.

<sup>35</sup> Kocaman, M., 2008. *Vergi kanunlarında sorumluluk müessesesi*. Sakarya.

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf> (Son Erişim Tarihi: 03.02.2013)

<sup>36</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.89.

Vergi mükellefiyeti vergiyi doğuran olayla birlikte doğar. Mükellefiyet yasadaki kaynaklanan hukuki bir statüdür. Vergi mükellefiyetinin kanundan kaynaklanması zorunluluğu, Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesine dayanmaktadır.<sup>37</sup>

Sözleşme yapmak suretiyle yasaya aykırı bir şekilde yükümlülüğün değiştirilmesi mümkün değildir. Kanunkoyucunun belirtmiş olduğu istisnalar haricinde yükümlülüğe ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamamaktadır.<sup>38</sup>

Bir diğer özellik de vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyetin şart tutulmamış olmasıdır.<sup>39</sup> Bundan dolayı, medeni hakları kullanma ehliyeti olmayanlar da, yani reşit olmayanlar, kısıtlılar ve mümeyyiz olmayanlar, vergi yükümlüsü olabilirler.

Vergiyi doğuran olayın yasalar tarafından yasaklanmış olması, mükellefiyetin doğumuna engel teşkil etmez. Kanunlarla yasak edilmiş fiil ya da durum, müeyyidesi belirlenmiş bir suçtur. Bir başka ifadeyle kanunlarla yasak edilmiş fiil ya da durumun müeyyidesiz bırakıldığı herhangi bir hukuk yoktur. Dolayısıyla hüküm, vergiyi doğuran olayın suç oluşturması durumunda da vergilendirme yapılacağına amirdir.<sup>40</sup> Örneğin; Uyuşturucu satmak ceza hukuku anlamında bir suçtur. Ancak vergisel boyutta baktığımızda bu faaliyet ticari kazanç doğurur ve vergilendirmeye tabi olur.

Vergi mükellefiyeti bazı durumlarda daraltılabilmektedir. Vergi mükellefiyetinin daraltıldığı hallerin başında muafiyetler gelmektedir. Bu kavramdan anlaşılması gereken, kanunkoyucu çeşitli nedenlerle bazen vergi mükellefini vergi dışında bırakabilmektedir.

---

<sup>37</sup> Güneş, G., 2011. *Verginin yasallığı ilkesi*, 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları s. 22; Yazar eserinde, "...verginin kanuniliği ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasadaki yer alması amacını güderek, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmekte anlamını bulduğunu ve ayrıca Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihadına göre anayasanın her türlü mali yükümlünün yasa ile konması gerekeceği kuralını düzenlerken güttüğü amacın keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamaya yer verilmemesi ilkesinin korunması olduğunu beyan etmiştir..."

<sup>38</sup> VUK madde 8/3: " Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz."

<sup>39</sup> VUK madde 9: "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir."

<sup>40</sup> DURA, İ. H., 2001. Kanunlarla yasak edilmiş fiillerin kazanç vergileri karşısındaki durumu ve ceza hukuku çerçevesinde bir öneri, *Vergi Sorunları Dergisi*.  
[http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=4617](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4617) (Son Erişim Tarihi: 08.02.2013)

Vergi mükellefiyetinin daraltıldığı bir diğer hal de, dar mükellefiyettir. Bu durumu da şöyle izah edebiliriz; Türkiye’ de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’ de elde ettikleri kazançlar ve iratlar üzerinden vergilendirmeye tabi tutulurlar. Oysa ki tam mükellefiyette, Türkiye’ de ikametgâh sahibi olan kişiler, Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulurlar.<sup>41</sup>

## **b) Vergi Sorumlusu Kavramı Ve Nitelikleri**

Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesi nezdinde muhattap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade eder.<sup>42</sup> Daha kısa bir tanımla vergi sorumlusu, kendisi vergi mükellefi olmadığı halde, esas mükellef adına vergiyi ödemek zorunda olan kişidir.<sup>43</sup>

Kavram, VUK madde 8/2’ de şöyle tanımlanmıştır; “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”

Verginin asıl borçlusu mükellef olmakla birlikte vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellef adına ve onun ekonomik değerlerinden vergi keserek vergi dairesine ödemektedir.<sup>44</sup>

Bu bağlamda vergi sorumlusunun yetkilerine de kısaca göz atmakta yarar görüyoruz. Vergi sorumlusunun yetkileri denildiği zaman aslında vergi sorumlusunun idareye karşı ileri sürebileceği yetkiler kastedilmektedir. Kanunkoyucu vergi sorumlusunun yetkilerine ilişkin bir düzenleme yapmamakla birlikte, VUK madde 8/4’ de “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” ifadesine yer verildiği için kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığını kabul etmekteyiz.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> Tuncer, S., 2003. *Vergi hukuku ve uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, ss.127.

<sup>42</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss.75.

<sup>43</sup> Pehlivan, O., 2006. *Vergi hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi, ss.63.

<sup>44</sup> Kırbaş, S., 2012. *Vergi hukuku*. 19. Baskı. Ankara: Siyasal Yayıncılık, ss.67.

<sup>45</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss. 81.

Bu görüşü AATUHK'nın 3. maddesinde yer alan amme borçlusu tanımı da doğrulamaktadır. Buna göre, amme borçlusu deyimini “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade etmektedir. Yine, GVK'nın 107. maddesinde de vergi sorumlularının tarhiyatın muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır.<sup>46</sup>

Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında vergi sorumlusuna asıl mükellef kadar geniş yetkiler tanınmadığına yönelik görüşler belirttiğini görmekteyiz. Örneğin, sorumluların tarh edilen vergilere karşı dava yoluna başvurma yetkilerinin olup olmadığının incelendiği bir çok davada Danıştay vermiş olduğu kararlarda sorumluların dava yoluna başvuramayacaklarına hükmetmiştir.<sup>47</sup> Ancak Danıştay'ın yakın zamanda vermiş olduğu kararlara baktığımızda eskiye nazaran vergi sorumlusunun da yargı yoluna başvurabileceğine ilişkin görüşün ağırlıkta olduğunu görmekteyiz.

Danıştay 3. Daire'nin 15/09/2005, 2004/239 E., 2005/1905 K. sayılı kararında,<sup>48</sup>

“...davacı şirketin, hissedarlarından tasarruf mevduatı sigorta fonu'na haziran 2003 döneminde yaptığı kar payı ödemesinin tevkifata tabi tutulmaması gerektiği ihtirazi kaydıyla verdiği muhtasar beyanname üzerinden adına tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davayı; tahakkuka konu alacağın, davacı şirketin kendi adına ödeyeceği bir vergi olmayıp, hissedarı olan tasarruf mevduatı sigorta fonuna ait olduğu, bu vergilendirmeye karşı ancak, malvarlığında azalma oluşan tasarruf mevduatı sigorta fonu tarafından dava açılabilmesi, sadece vergiyi kesip ödemekle sorumlu bulunan davacı şirketin istihkak sahibi adına yapılan tevkifat konusunda dava açma hakkı bulunmadığı gerekçesiyle .....ehliyet yönünden reddeden .... vergi mahkemesinin ..... sayılı kararının; tevkifatın yapılmaması durumunda cezalı tarhiyata muhatap olunacağından, ihtirazi kayıtlı beyan edilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılacak davada taraf oldukları ileri sürülerek bozulması.....

<sup>46</sup> Gerçek, A., 2005. Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. s.165.

<sup>47</sup> Danıştay 3. Daire'nin, 11.03.1986, E. 1985/656, K.1986/796 sayılı kararı sorumluların yargı yoluna başvuramayacakları hk./ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, 22.03.1994 tarih ve E.1993/118, K.1994/195: “1- düzeltme ve şikayet yollarının vergi sorumluları tarafından da izlenebileceği, 2- davacının borçlu şirketin yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarihten sonra kapanan hesap dönemine ilişkin kurum kazancını içeren ve sonraki yönetim kurulu tarafından verilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden sorumlu tutulamayacağı hk”

<sup>48</sup> <http://www.danistay.gov.tr/kerisim> (Son Erişim Tarihi: 09.02.2013)

213 sayılı vergi usul kanununun 8. maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı kanunun 377. maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378. maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü .....”.

Vergi sorumlusunun mahsup ve iade talebinde bulunup bulunamayacağı ile ilgili tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla, kanun koyucu 5035 Sayılı kanunla<sup>49</sup> GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 44. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na fazla ödenen vergilerin mahsuben veya nakden iadesi ile ilgili yetki verilmiş ve bu yetkinin mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ayrı ayrı kullanılabilceği hüküm altına alınmıştır.

İster vergi kesen, ister kanuni temsilci, isterse mirasçı konumunda olsun, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından muhatap kabul edilmesi ve vergiyi ödemek mecburiyetinde olması halinde, vergi idaresi karşısında amme borçlusu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı icra yoluna gidilebilmekte veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, vergi sorumlusunun dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma veya zamanaşımını ileri sürme yetkisi bakımından asıl vergi mükellefinden farkı kalmamaktadır.<sup>50</sup>

### **c) Mükellefiyet ile Sorumluluğun Karşılaştırılması**

Vergi borcu ilişkisinde genel olarak iki taraf vardır. Bunlardan birisi vergi alacaklısı konumunda olan devlet veya onun yetkili kıldığı vergi dairesi, diğeri ise vergi borçlusu konumunda olan mükelleftir.<sup>51</sup>

<sup>49</sup> 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>50</sup> Gerçek, a.g.m. , ss.166. Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., s.81. Kocaman, a.g.m. , ss.8.

<sup>51</sup> Sarılı, a.g.e., ss. 30.

Vergi hukukumuzda asıl olan vergi yükümlülüğü kapsamında yerine getirilmesi zorunlu maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesinden verginin asıl yükümlüsünün sorumlu tutulmasıdır. Ancak bazı durumlarda yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden, verginin asıl yükümlüsü yerine veya asıl yükümlüyle birlikte üçüncü bir kişi de sorumlu tutulabilmektedir. Bu duruma vergi sorumluluğu denmektedir.

Bu noktada şu da belirtilmelidir ki; Katma Değer Vergisi, Gümrük Vergisi gibi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek tüketicilere ya da sözkonusu hizmetten yararlananlara devredilen vergilerde verginin en son ödeyicisi konumunda olan kişiler, bu vergilerin sorumlusu değildirler. Örnek verecek olursak KDV' li malı satan kişi KDV' nin yükümlüsüdür. Bu malı satın alan kişi ise yani tüketici o verginin yüklenicisidir.<sup>52</sup>

Vergi sorumlusu, yaptığı işler bakımından mükellefe benzemekle birlikte bazı hususlarda farklı nitelikler taşımaktadır. Sorumlu ile mükellef arasındaki en önemli fark hiçbir zaman vergiyi doğuran olayın vergi sorumlusu olan kişinin şahsında gerçekleşmemesidir yani vergi sorumlusunun verginin asıl borçlusu olmamasıdır.<sup>53</sup>

O halde su denilebilir ki; başkasının vergi ödevlerini yerine getirme ve başkasının borcunu ödeme vergi sorumlusu ve vergi mükellefi kavramlarını birbirinden ayıran yöndür.

Her ikisinin de ortak noktası diyebileceğimiz bazı hususlar da vardır. Bunlardan biri yükümlülük ödevinde olduğu gibi sorumlulukta kanundan kaynaklanır ve bir başkasına devredilemez. Bu devri öngören sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz. Buna göre taraflar kendi arasında mükellefiyet ve sorumluluğu düzenlemiş olsa dahi vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi dairesi yasa da mükellef ve sorumlu olarak kim yükümlü kılınmış ise sorumluluğun gereklerini ondan isteyebilecektir. Böyle bir kural getirilmiş olmasının nedeni vergi yükünün, ödeme gücü olmayan kimselere devredilmesini önlemektir.

---

<sup>52</sup> Pehlivan, *a.g.e.*, ss.63.

<sup>53</sup> Karakoç, Y., 2004. *Genel vergi hukuku*. 3.Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, ss.196.

Diğer bir benzer husus ise; VUK madde 9/I'de yer alan “mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.” hükmüdür. Bu hükme göre kanunkoyucu vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetine<sup>54</sup> sahip olmayı şart olarak koşmamıştır. Bu bağlamda denilebilir ki; vergi mükellefi ve sorumlusu olabilmek için 18 yaşı doldurmuş olmak, temyiz kudretine sahip olmak ya da kısıtlı olmamak şartı aranmamış, ödeme gücüne sahip olabilen herkesin yükümlü veya vergi sorumlusu olabileceği kabul edilmiştir.<sup>55</sup>

Vergi mükellefi gibi vergi sorumlusu da, sorumluluktan doğan vergi borcundan tüm malvarlığı ile sorumludur.<sup>56</sup> Ancak dış ilişkide vergi dairesine karşı borçlu durumda gözükken vergi sorumlusu iç ilişkide, ödediği vergi borcu için mükellefe rücu edebilmektedir.<sup>57</sup>

### III. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN

Ticaret şirketleri kanuni temsilcilerine, şirketin vergi borçlarından dolayı sorumluluk atfedilebilmesi ve bunun hangi koşullar altına gerçekleşeceğinin tespiti günümüzde büyük önem arz etmektedir. Biz tezimizde Türk Ticaret Kanunu'nun da belirlemiş olduğu ayrıma uygun şekilde, sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğunu konu edindik.

Çalışma aşağıdaki plana göre hazırlanmıştır.

Giriş Bölümünde (1) konunun tanıtımı amacıyla, vergi sorumluluğu kavramı, sorumluluktan çıkarak tanımlanmaya çalışılmış ve sonra içeriğinin anlaşılmasına yardımcı olması amacıyla bazı yakın kurumlarla karşılaştırılmıştır.

Birinci Bölümde, “Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğunun Temellendirilmesi” ana başlığı altında, Sorumluluğunun Hukuki Temelleri (2)'nde sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğuna ilişkin dayanak normlar belirlenmiş, Sorumluluğunun Hukuki Niteliği (3)'nde ise sorumluluğun hukuki anlamda niteliği incelenmiştir.

---

<sup>54</sup> Medeni Kanun kapsamında medeni hakları kullanma ehliyetine fiil ehliyeti de denmektedir. **Bkz.**, Fiil Ehliyeti Madde.10. “*Ayrırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.*” Tüzel Kişiler Madde 49. “*Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.*”

<sup>55</sup> Sarılı, *a.g.e.*, ss. 30.

<sup>56</sup> Sarılı, *a.g.e.* ss. 37.

<sup>57</sup> Karakoç, *a.g.e.* , ss. 197.

İkinci Bölümde, “Anonim Şirket, Limited Şirket Ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komantid Şirket Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu ” ana başlığı altına, Anonim Şirket (4) bakımından kanuni düzenlemeninin nasıl olduğunun tespiti yapılmış, kanuni temsilcilerin tespiti gerçekleştirilmiştir. Bu hususlar aynı şekilde Limited Şirket (5) ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket (6) bakımından da incelenmiştir.

Üçüncü Bölümde, “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar” ana başlığı altında, Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğunun Dönemsellik Yönünden İncelenmesi (7) yapılmış, ikinci Tasfiye Memurlarının Vergisel Sorumluluğu (8)’ na değinilmiş, üçüncü olarak Murahhas Üyelerin Sorumluluğu (9) ile Kanuni Temsilcilerin Mirasçılarının Sorumluluğu (10) belirlenmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde, “Kanuni Temsilcilerin Vergi Suç Ve Cezaları Karşındaki Sorumluluğu” ana başlığı altına, İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları (11) belirlenmiş olup, bu suç ve cezalar karşısında kanuni temsilcilere nasıl sorumluluk atfedileceği belirlenmiştir. Cezai Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları (12)’ nda ise ceza hukuku anlamında suç teşkil eden fiilere ilişkin kanuni temsilcilerin konumu değerlendirilmiştir.

Sonuç bölümünde (13) sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel anlamda sorumluluklarına ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNUN TEMELLENDİRİLMESİ

#### Ş2. SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ TEMELLERİ

##### 1. Medeni Hukuk Bakımından Sorumluluk

##### 1. Sorumluluk

Kanun koyucu, özel hukuk alanında yer alan Medeni Kanun hükümlerini düzenlerken, kanuni temsilcilik müessesine geniş yer vermiş ve temsilcilerin sorumluluklarını da oldukça önemsemiştir.

Medeni Kanun'un 8. maddesinde<sup>58</sup>, her kişinin medeni haklara sahip olma ehliyetinin bulunduğu belirtilmiştir. Medeni Kanun'un 10. maddesinde ise gerçek kişilerin hepsine medeni haklara sahip olma ehliyeti tanınmasına karşın, medeni hakları kullanma ehliyetinin mümeyyiz, reşit kişilere mahsus kılındığı hüküm altına alınmıştır. Medeni Kanun'a göre, mümeyyiz olmayanlar, küçükler ile mahcurlar, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmamaktadır, temyiz kudretine sahip olmayanlar hukuki işlemde bulunamazlar, temyiz kudretine sahip küçük ve mahcurlar hukuki işlemleri ancak bir kanuni temsilci aracılığıyla yapabilirler.<sup>59</sup> Medeni Kanun her şahsın kanun dairesinde haklara ve borçlara sahip bulunduğunu ve bu hususta eşit olduğunu ilke olarak benimsemiş olmasına karşın, haklara ve borçlara sahip olma mümeyyiz olmak, reşit olmak ve mahcurlu olmamak şartlarına bağlanmış ve bu şartları taşıyanlar haksız fiillerinden mütevellit zararlardan sorumlu tutulmuşlardır.

Medeni hukuk açısından sorumluluğa dair bir tanım mevcut olmamakla birlikte sorumluluğu; kişilerin medeni haklarını kullanmaları sırasında kusurlu davranışları sonucu meydana gelen zarara katlanma yükümü, şeklinde tanımlamak yanlış olmaz.

---

<sup>58</sup> MK madde 8: "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler."

<sup>59</sup> Bozdoğan, M N., 2004. Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (269)

Bu tanım ile sorumluluğun iki unsuru ortaya çıkar;

i. Kişilerin medeni haklarını kullanmaları: Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır. Ferdin kendi istek ve iradesiyle hak edinebilme ve borç altına girebilme ehliyetine fiil ehliyeti denilir.

ii. Kusurlu Davranış: Şahıslar medeni haklarını kullanırken gerek kasten gerek ihmal ve teseyyüp yahut tedbirsizlik ile haksız bir surette diğer kimseye verdikleri zararlardan sorumludur.<sup>60</sup>

Medeni Kanun'un 50. maddesinde tüzel kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre, tüzel kişinin iradesi organları aracılığıyla açıklanır ve tüzel kişi, organlarının yapmış olduğu hukuki işlemlerle bağlıdır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise tüzel kişilerin organlarının işledikleri kusurlardan dolayı organların da kişisel olarak sorumlu tutulabileceği belirtilerek, zarar görene karşı zincirleme bir sorumluluk oluşturulmuştur.<sup>61</sup>

Tüzel kişilerde kusur, eylemi işleyen organlarda aranır. Organın eylemi, tüzel kişinin eylemi sayılır. Çünkü organ, tüzel kişinin yaşam içinde varoluşunu ve eylemli olarak hukuk alanına katılmasını sağlayan kişi veya kişilerdir.

Tüzel kişiler, organlarının bütün eylemlerinden, özellikle zarar doğurucu eylemlerinden sorumludurlar. Tüzel kişi, organın görevi sırasında işlediği haksız eylemlerden sorumlu tutulmuştur.<sup>62</sup> Bu sorumluluktan kurtulmak için kurtuluş beyyinesinden yararlanamazlar. Tüzel kişilerin sorumluluğu şu düşünceye dayanır, organın eylemi tüzel kişinin eylemi demektir. Öyleyse tüzel kişi, organlarının eylemleri genel ilkelere göre BK madde 49 ve sonraki maddeleri anlamında haksız bir eylem veya suç oluşturması ve özellikle zararlandırıcı sonuç doğurması durumunda, organlarının eylemlerinden dolayı sorumlu olur.

---

<sup>60</sup> <http://www.ekitapyayin.com/id/043/birincibolum.htm> (Son Erişim Tarihi:01.04.2013)

<sup>61</sup> Özsunay, E., 1982. *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler-Tüzel Kişilerin Genel Teorisi-Dernekler-Vakıflar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, ss. 70-79.

<sup>62</sup> Çelik, Ahmet Ç., *Tüzel Kişilerin Sorumluluğu*. <http://www.tazminathukuku.com/> (Son Erişim Tarihi:01.04.2013)

Şahıslar açısından sorumluluğun yanı sıra, Medeni Kanun'un 1007. maddesine göre, tapu sicilinin tutulmasından doğan bütün zararlardan Devlet sorumludur. Hazinesinin, bu zararlar için kusurlu olan personele rücu hakkı saklıdır. Tapu sicilinin yolsuz tutulmasından meydana gelen zararlardan devletin sorumluluğu bir kusursuz sorumluluktur.

## 2. Kanuni Temsilci

Hukuk sistemlerinde asıl olan, kişinin kendisiyle ilgili bir hukuki işlemi yine kendisinin yapmasıdır. Ancak bazen öyle durumlar olur ki; kişi, iradesiyle veya irade dışı bazı sebepler neticesinde hukuki işlemi bizzat kendisi yapamayabilir. İşte böyle bir durumda temsil müessesesi devreye girer.

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir.<sup>63</sup> Temsil olunan, hukuki işlem kendi nam ve hesabına yapılan kimsedir. Üçüncü kişi, temsilci ile bahsi geçen hukuki işlemi yapan kişidir.

Özellikle gelişen modern toplum gerekleri nedeniyle her geçen gün temsil kurumunun önemi artmaktadır. İşte bu temsil ilişkisi iki şekilde kurulabilir. İlk yol kanuni temsil ikinci yol ise iradi temsildir. Kanuni temsil; temsil ilişkisinin kanun hükmü dolayısıyla, kanun gereği kurulmasıdır, “kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına ve hesabına işlemlere girişen kişi ya da kişilere de kanuni temsilci denmektedir”.<sup>64</sup> Kanuni temsilde, kanuni temsilcinin yetkilerinin neler olduğu, sınırları, bu sınırları aştığında kendisine doğan sorumlulukları kanun tarafından düzenlenmiştir.<sup>65</sup> Temsil olunanın kişisel istek ve emirleri kanuni temsilciyi bağlamaz. İradi temsil ise; temsil ilişkisinin kanun hükmü nedeniyle değil de; temsil edilenin istek ve iradesi ile kurulabilmesidir. Bu sebep dolayısıyla temsilci olan kişiye iradi temsilci denmektedir.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> Candan, T., 2006. *Kanuni temsilcinin vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu*. 3.Baskı. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, ss.7.

<sup>64</sup> Gültekin, H., 1984. Kanuni temsilcilerin ödevi ve vergi cezaları karşısındaki durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, (30), ss.39.

<sup>65</sup> Tekinay, S. S. & Akman, S. & Burcuoğlu, H. & Altop, A., 1993. *Borçlar hukuku*. 7.Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.168.

<sup>66</sup> Kocayusufpaşaoğlu, N., 2006. *Borçlar hukukuna giriş*. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.627.

Burada aslolan temsil edilenin istek ve emirlerinin yerine getirilmesi ve verdiği talimatlar dışına çıkılmamasıdır. Eğer temsilci; temsil edilenin verdiği talimatların dışına çıkarsa; sorumluluğu özel hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilecektir. Çünkü; iradi temsilcinin yapılan sözleşmeyle birlikte temsil edilenin istek ve iradesine bağlılığı söz konusu olmaktadır.<sup>67</sup>

### **3. Kanuni Temsilcinin Tespiti**

Gerçek kişilerin, hak ehliyetine sahip buldukları halde, fiil ehliyetine her zaman sahip olamayabileceklerini söylemiştik. Gerçek kişileri medeni hakları kullanma ehliyetinden kısmen veya tamamen yoksun kılan durumların bulunması halinde, bu haklar, bunlar adına, kişiliğe sıkı sıkı bağlı olanlar dışında, kanuni temsilcileri tarafından kullanılır.<sup>68</sup> Buna göre bir kişinin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için ergin olması, ayırt etme gücüne sahip olması ve kısıtlı olmaması aranmaktadır. Bu koşulları sağlamayan kişilere kanuni temsilci atanır.

Bir kimse tam ehliyetsiz, sınırlı ehliyetsiz ve ya sınırlı ehliyetli ise fiil ehliyeti bir kısıtlamaya maruz kalacaktır. Bu yüzden de hukuki muameleleri kanuni temsilci ya o kişi ile birlikte ya da sadece kendisi gerçekleştirecektir.

Kanuni temsilci, eğer bir küçüğün temsilcisi ise veli, bir kısıtlının temsilcisi ise kayyım, mümeyyiz olmayanın temsilcisi ise vasi adını alır.<sup>69</sup>

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ise, bu sığata haiz organlarıdır.

---

<sup>67</sup> Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2003. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-ı”, *Yaklaşım Dergisi*. (130), ss.127.

<sup>68</sup> Candan, a.g.e., ss. 11.

<sup>69</sup> Aktaş Kulaç, Y., 2008. Türk vergi hukukunda gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergisel sorumlulukları. *Yüksek Lisans Tezi*, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.80.

## II. Borçlar Hukuku Bakımından Sorumluluk

Geniş anlamda sorumluluk, kısaca kişinin başkasına verdiği zararı telafi etmek yükümlülüğüdür. Yani hukuk düzeni sorumluluk üstlenip sonrasında zarara sebebiyet vereni, zararı gidermekle yükümlü tutmuştur. Türk Borçlar Kanunu madde 49 hükmüne göre ise, hukuka aykırı ve kusurlu bir eylemle, zarara sebep olan failin bunu giderim yükümlülüğü, sorumluluğu oluşturur.

Borçlar hukukunda esas olarak sübjektif sorumluluk esası benimsenmiştir.<sup>70</sup>

TBK madde 49 açısından hukuka aykırılık, doğrudan doğruya zararlı sonucu yasaklayan ya da zararı önlemeye yönelik davranışlar emreden veya yasaklayan hukuk kurallarına aykırılıktır. Zarar vermeyi yasaklayan veya önleyen kuralların hangileri olduğunu hakim, hem yazılı hem de yazılı olmayan hukuka başvurarak bulur. Örneğin, özel hukukça verilen mutlak sübjektif haklardan; aynı hakları, fikri, sınaî ve diğer maddi olmayan hakları ve kişilik haklarını ihlal eden her fiil hukuka aykırıdır. İlaveten, Medeni Kanunun ikinci maddesindeki objektif iyiniyet kurallarına aykırı davranış sonucunda zarara sebebiyet vermek hukuka aykırı sayılmaktadır.

Borçlar hukukunda esas ilke, kusur sorumluluğu olmakla beraber objektif sorumluluk ilkesinin de geçerli olduğu alanlar vardır. Sonuç sorumluluğu olarak da tanımlanabilen bu sorumluluk türünde kusur aranmaz. Eylemle sonuç arasında bir bağlantının kurulabilmesi yeterlidir. Kusursuz sorumluluk, TBK madde 66' da düzenlenmiş olan adam çalıştıranın sorumluluğu, madde 67' de düzenlenmiş bulunan hayvan bulduranın sorumluluğu ve madde 69' da düzenlenmiş bulunan yapı malikinin sorumluluğu bakımından uygulanabilir.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Reisoğlu, *a.g.e.*, ss.158.

<sup>71</sup> Reisoğlu, *a.g.e.*, ss.159.

### III. Ticaret Hukuku Bakımından Sorumluluk

#### 1. Ticaret Hukukunda Sorumluluk

Ticaret Hukukunda da sorumluluk müessesine yer verilmiştir. Ticaret hukukunda yer alan sorumluluk ticari borçtan kaynaklanan sorumluluk ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluk olarak iki ayrı başlık altında incelenebilir.<sup>72</sup>

Gerek anonim şirket, gerek limited şirket gerekse sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, belli bir ünvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı sorumlulukları sadece kendi malvarlıkları ile sınırlı bulunan sermaye şirketleridir. Aralarındaki başlıca fark, anonim şirket ortaklık paylarını temsil eden hisse senetlerinin kıymetli evrak niteliği taşımasına karşılık, limited şirket ortaklık paylarını temsil eden senetlerin bu niteliği taşımasıdır.<sup>73</sup>

Borçtan kaynaklanan sorumluluk bakımından sermaye şirketlerinde, ortakların sorumluluğu şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Yani ortaklar, şirketin borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye miktarına kadar bütün malları ile sorumludurlar. Bunu aşan kısım dolayısıyla hiçbir sorumlulukları yoktur. Böyle olduğu içindir ki, taahhüt ettikleri sermaye paylarının tamamını ödemiş oldukları takdirde, prensip olarak ve ortak sıfatları nedeniyle herhangi bir sorumluluğa maruz kalmazlar. Azami kayıpları, fiilen ödedikleri sermayeyi kaybetmek ve taahhüt edip henüz ödemedikleri sermayeyi ödemek zorunda kalmaktan ibarettir.<sup>74</sup>

Kanuni temsilcilerin diğer sorumlulukları ise Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluktur.

---

<sup>72</sup> Aktaş Kulaç, *a.g.t.*, ss.15.

<sup>73</sup> Bahtiyar, M., 2012. *Ortaklıklar hukuku*. 7. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.319.

<sup>74</sup> Maç, M., 2002. Anonim ve limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin, bu şirketlerin özel ve kamu borçlarına ilişkin sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*. (118), ss. 65.

Anonim şirketler açısından yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk sebepleri Yeni Ticaret Kanunu'nda<sup>75</sup> aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;

- 1 - Belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması
- 2 - Sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi
- 4 - Değer biçilmesinde yolsuzluk
- 4 - Halktan para toplamak<sup>76</sup>

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, kusura dayalı bir sorumluluktur. Anonim şirkette kanuni temsilci konumunda olan yönetim kurulunun sorumluluğuna gidebilmek için doğrudan zarar/dolaylı zarar bakımından ayırım yapılması gerekmektedir.<sup>77</sup> Doğrudan zarar; yönetim kurulu üyelerinin, kanun ve esas sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerine aykırı bir şekilde kusurlu fiil ve işlemleri nedeniyle pay sahipleri ve şirket alacaklılarının bizzat ve doğrudan zarara uğramalarıdır. Böyle bir durumda söz konusu kusurlu yönetim kuruluna BK uyarınca haksız fiile ilişkin ya da YTK uyarınca ilgili hükümlere göre dava açılabilir. Bu dava YTTK madde 553/1' e tabi olacaktır.

Dolaylı zarar ise, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer almamaktadır. Bu kavram yerine madde 555' ile "şirketin zararı" kavramı getirilmiştir. Dolayısıyla zarar şu şekilde açıklanabilir; yönetim kurulunun şirketin malvarlığını kötüleştiren her türlü fiil ve işlemleri, dolaylı olarak pay sahiplerini ve şirket alacaklılarını da zarara uğratmaktadır. İşte bu zarar dolaylı zarar olacaktır.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> Hukuki sorumluluk halleri YTTK madde 549 ile madde 552 arasında düzenlenmiştir.

<sup>76</sup> Bu sorumluluk hali 6102 sayılı kanun ile hukukumıza girmiştir. Gerekçe: "552. madde yenidir. Uygulamanın önemli bir gereksinimine cevap vereceği düşünülmektedir. Normun amacı, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınmaksızın özellikle yurt dışında bir anonim şirket kurmak veya sermayeyi artırmak amacıyla para toplanmasına engel olmak; böyle bir olayla karşılaşınca önlem uygulamak; bu yolla halkın aldatılmasının yollarını kapamaktır. Halktan para toplanmasına ilişkin sebepler sınırlı sayı (numerus clausus) değildir. Maddede anılan sebepler en çok rastlanılan örneklerdir. Hükümün uygulanabilmesi için kusura gerek yoktur; iyiniyetle hareket de hüküm uygulanmasına engel olmaz. Bunun gibi paranın toplanmış olması uygulama şartı olarak görülmemelidir."

<sup>77</sup> Pulaşlı, H., 2013. *Yeni şirketler hukuku – genel esaslar*. Ankara: Adalet Yayınevi, ss.629.

<sup>78</sup> Dolaylı zarar nedeniyle açılan davaların hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar bu davanın yasadan doğan sorumluluk davası olduğunu, bir kısım yazarlar ise, bazı özel sorumluluk hallerinde haksız fiil, bazı hallerde yasal bir sorumluluk olduğunu ileri sürmektedirler.

Sorumsuzluk hali ise YTTK madde 553/2<sup>79</sup> ve 553/3<sup>80</sup> de düzenlenmiştir. YTTK 553. maddenin ikinci fıkrasına göre; kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmayacaklardır. Yalnız bunun bir istisnası bulunmaktadır. Eğer devri yapan organın, görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediğinin kanıtlanması durumunda sorumlu olacaktır.

Üçüncü fıkraya göre ise, hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınmaz.

Limited şirketlerde kanuni temsilci konumunda olan müdürler açısından da YTTK madde 644 uyarınca anonim şirket yönetim kurulunun sorumluluğuna ilişkin hükümler uygulanacaktır.

---

<sup>79</sup> Gerekçe: İkinci fıkraya kısmen 6762 sayılı Kanunun 336. maddesinin son fıkraya hükmüne benzemesine rağmen, yeni bir hükümdür. Mevcut hüküm, sadece eski 336. maddenin (5) numaralı bendinde yazılı görevlerden birinin eski 319. madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinden birine bırakılması durumunda sorumluluğun ancak ilgili üyeye yükletilmesi gerektiğinden, o işlemde dolayı müteselsil sorumluluğun geçerli olmayacağını belirtmişti. hükmü belli bir maddeye göre devir sınırlamasını kaldırmış, onun yerine kanuna dayanarak, yani kanunun cevaz verdiği tüm devirleri kapsama almıştır. Bu durumda 367. madde ile 370. maddeler uyarınca yapılan devirler hükmün kapsamına girecek, hatta 368. madde de (yargı kararlarında öngörülen şartlarla) dikkate alınabilecektir. Ancak hükümde söz konusu olan, kanuna dayalı görev ve yetki devri olduğu için yardımcı kişilere devirde hüküm uygulanmayacaktır.

<sup>80</sup> Gerekçe: Üçüncü fıkraya yönetim organının, organsal işlevi ister kanuna göre devredilmiş olsun, ister organın kendisinde kalsın üyelerin gözetim yükümlerini tanımakta, ancak bu yükümlerin kontrol dışında kalan olgu ve konularda bulunmadığını hükme bağlamaktadır. Bu hüküm yönetim ile görevli kişilerin bu arada yönetim kurulu üyelerinin uygun nedensellik bağının veya kusurlarının yokluğu halinde, soyut bir gözetim (nezaret) görevi anlayışına dayanılarak sorumlu tutulmalarına engel olmak amacıyla öngörülmüştür. Çünkü, uygulamada yönetim kurulu üyelerinin insan takatının üstünde bir gözetim anlayışıyla şirketteki her türlü kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıktan sorumlu tutuldukları gözlemlenmiştir.



## 2. Ticaret Şirketleri Açısından Şirket Ortaklarının Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu

### a. Şirket Borçlarından Doğan Sorumluluk

Ticaret şirketleri tüzel kişiliğe sahip olmalarının neticesinde ortaklarından ayrı bir malvarlığına sahiptirler.<sup>81</sup> Bu nedenle, borçlarından dolayı şirket kendi malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Kural olarak ortakların şirket borçlarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bununla birlikte, şirket malvarlığının şirket borçlarını karşılamaya yetmemesi durumunda alacaklıların şirket ortaklarına başvurup vuramayacakları hususu her ticaret şirketine göre farklılık göstermektedir.

Şirket borçlarından birinci derecede sorumlu konumunda olan kişi şirket tüzel kişiliğidir. Ancak şahıs şirketleri (kollektif ve adi komandit) açısından bu durum hakkında özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu tür şirketlerde, şirket malvarlığı şirket borçlarını karşılamaya yetmez ise, sınırsız ve müteselsilen sorumlu olan ortakların şahsi malvarlıklarına başvurulabilecektir. Başka bir şekilde ifade edecek olursak, şirket ortaklarının, şirket borçları nedeniyle ikinci derecede, sınırsız ve müteselsilen sorumlulukları söz konusu olabilir.<sup>82</sup>

Anonim ve limited şirketler açısından ortak, kural olarak şirket alacaklılarına karşı sorumlu değildir. Anonim şirket açısından ortağın tek sorumluluğu sermaye taahhüdünü yerine getirmektir ve sorumluluk da şirkete karşıdır. Limited şirket açısından ise sermaye taahhüdünü yerine getirmenin yanı sıra bir de ek ödeme yükümlülüğü getirilmiştir.<sup>83</sup> Alacaklıları, ortağın sermaye taahhüdünü yerine getirmesini talep ve dava edemezler. Ortakların, bu taahhütlerinin alacaklısı şirket tüzel kişiliği olup, bunun ifasını da sadece o talep edebilir. Durum bu olmakla birlikte bu kuralın bazı istisnaları mevcuttur.

---

<sup>81</sup> Karahan, S., 2012. *Şirketler hukuku*. Konya, Mimoza Basım, ss.120.

<sup>82</sup> Karahan, a.g.e., ss.120.

<sup>83</sup> 6762 sayılı kanunda karşılığı bulunmamaktadır. 6102 sayılı kanun ile hukukuma girmiştir. Gerekçe: “*Ek ödeme yükümlülüğü, şirket sözleşmesinde öngörülmesi ve kanunda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, ortaklara, sadece şirkete nakdî ödemelerde bulunmaları borcunu yükler. Amaç finansal yönden kötü duruma düşen, bilanço ağı bulunan şirkete ortakların yapacakları ek ödemelerle yardımcı olmalarıdır. Kurum öğretide, sadece amaç yönünden kişisel sorumluluğa benzetilir. Her iki kurumda da, şirket borçlarını ödeyemediği takdirde ortaklara başvurulmaktadır. Ancak, gene öğretide belirtildiği gibi, kişisel sorumluluk alacaklılara karşıdır, dışa yöneliktir; ek ödeme ise şirkete karşıdır; içe yöneliktir.*”

Örnek verecek olursak; limited şirketlerde kamu borçları nedeniyle ortaklar doğrudan doğruya takip edilebilirler (AATUHK madde 35).<sup>84</sup> Zaten bu örnek söz konusu tezin ana konularından birini oluşturmaktadır. Bu konu detaylı olarak irdelenecektir.

### **b. Ortakların Kişisel Borçlarından Dolayı Sorumlulukları**

Ortakların kişisel alacaklıları, ortaklar nezdindeki kişisel alacaklarının tahsili için ortakların sahip oldukları tüm malvarlığı değerlerine başvurabilirler.<sup>85</sup>

Bu husus Yeni Ticaret Kanunu'nda "ortakların kişisel alacaklıları" başlığı altında 133. maddede düzenlenmiştir. Maddeye bakacak olursak;

*"Bir şahıs şirketi devam ettiği sürece ortaklardan birinin kişisel alacaklısı, hakkını şirketin bilançosu gereğince o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesholunmuşsa tasfiye payından alabilir. Henüz bilanço düzenlenmemişse alacaklı bilançonun düzenlenmesi sonucunda borçluya düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine haciz koydurabilir.*

*Sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir.*

*Bunun dışında, alacaklılar, tüm ticaret şirketlerinde alacaklarını, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisini de haizdir.*

*Yukarıdaki hükümler borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların başvurmalarına engel olmaz."<sup>86</sup>*

---

<sup>84</sup> AATUHK madde 35/1: "Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."

<sup>85</sup> Karahan, a.g.e., ss.121.

<sup>86</sup> eTTK **Madde 145**: "Bir şirket devam ettiği müddetçe ortaklardan birinin şahsi alacaklıları, haklarını ancak şirketin bilançosu gereğince o ortağa düşen kar payından ve şirket fesholunmuşsa tasfiye payından alabilirler. Henüz bilanço tanzim edilmemişse alacaklı bilançonun tanzimi neticesinde borçluya düşecek kar ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle anonim şirketlerde alacaklılar, borçlularına ait bulunan hisse senetlerini haczettirebilirler. Yukarıdaki hükümler borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların müracaat hakkını ihlal etmez."

Yeni kanun hükmü ile eski kanun hükmü karşılaştırdığımızda, eski metnin aksine, birinci fıkra sadece şahıs şirketlerine özgülenmiştir. İkinci fıkra ise 6762 sayılı Kanun'daki sermayesi paylara bölünmüş şirketlerle anonim şirketlere ve "hisse senetleri"ne özgülenmiş iken yeni kanun hükmünde "sermaye şirketleri" ibaresi kullanılarak limited şirketleri ve senede bağlanmamış payları da kapsayacak tarzda genişletilmiştir. Haczedilecek ve paraya çevrilecek payın anonim, limited ve paylı komandit şirkete ait bulunması veya senede bağlanmış olup olmaması, herhangi bir hüküm farkı yaratmaz.<sup>87</sup>

## **2.Kanuni Temsilcilerin Özel Hukuk Borçlarından Sorumluluğu**

### **a.Kanuni Temsilci**

Ticaret şirketleri açısından temsil, yapılan işlemlerle şirket tüzel kişiliğini hak sahibi yapabilme ve borç altına sokabilme yetkisini anlatır.<sup>88</sup> Temsil ilişkisi, ehliyet durumu bakımından kendi medeni haklarını kullanma ehliyetini gösterecektir.<sup>89</sup> Diğer bir anlatımla, şirketin üçüncü kişilerle ilişkilerinde tüzel kişiliğin iradesini kullanma yetkisidir.<sup>90</sup> Bu tanımlardan hareket ederek ticaret şirketlerinin de bir kişiliği olduğunu, aynı gerçek kişiler gibi ihtiyaçlarının karşılanması gerektiğini, bunun için de irade beyanlarının kaçınılmaz ihtiyaç olduğu aşıkardır.

Ticaret şirketlerinin irade beyanında bulunabilmeleri için bir temsil organına ihtiyaçları vardır. Temsil organının beyanı aynen ticaret şirketlerinin iradesidir. Buradan çıkarılması gereken sonuç, buradaki durumun temsil ve kanuni temsil konularından ayrılması gerektiğidir. Zira Medeni Kanun anlamında temsilde, temsil olunca sarf edilmiş bir irade açıklaması vardır. Oysa, tüzel kişilerin temsilinde organ oluşmadan irade açıklaması söz konusu olamayacaktır.<sup>91</sup>

Kanuni temsilci, her ticaret şirketi açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken bir kurumdur. Her ticaret şirketi açısından, hangi organın kanuni temsilci görevini ifa edeceği Türk Ticaret Kanunu'muzda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu ayrıma "Kanuni Temsilcinin Tespiti" başlığı altında değinilecektir.

---

<sup>87</sup> Gerekçe: [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 04.02.2013)

<sup>88</sup> Poroy, R. & Tekinalp, Ü. & Çamoglu, E., 2009. *Ortaklıklar ve kooperatif hukuku*. 12.Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, ss.179.

<sup>89</sup> İmregün, O., 1961. "Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Sirketlerinin Ehliyeti Ve Temsili" II. Ticaret Ve Banka Hukuku Haftası, ss.275

<sup>90</sup> Baştuğ, İ., 1974. *Şirketler hukukunun temel ilkeleri*. İzmir: İzmir İTİA, ss.268.

<sup>91</sup> Türker, K., 1980. *Türk hukukunda kolektif şirket*. Ankara: Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, ss.66-67.

Kanuni temsilcinin yanı sıra, tüm şirketler açısından aynı olan ve Borçlar Kanunu 40 vd. maddelerinde düzenlenmiş bulunan iradi temsil türü, kanuni temsilcinin vereceği yetkiyle iradi temsilci tayini usulüdür. Kanuni temsilci, şirketin öz iradesini kullanarak, şirket adına bir temsilci tayin etmektedir.

## **b. Kanuni Temsilcinin Tespiti**

### **aa. Tüzel Kişiliği Olan Şirketlerde**

1. Kollektif şirket: YTTK madde 211<sup>92</sup>, de şu şekilde tanımlanmıştır; *“Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.”*

Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir. Temsil yetkisi de ortakların birine yahut birkaçına veya üçüncü bir kişiye bırakılabilir.<sup>93</sup>

Kollektif şirkette temsil yetkisi ise 233 ve 234. maddelerinde temsilin kapsamı ve hükümleri şeklinde düzenlenmiştir.

Şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi sınırlayan her şart, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. Ancak, şirket sözleşmesinin tescil ve ilanı gerekli hükümlerine göre şirketin bağlanabilmesi için birlikte imza şart kılınmışsa, bu şart, üçüncü kişilere karşı da geçerlidir.

eTTK’ de kollektif şirkette temsil salahiyetinin kime ait olduğu 175. maddede belirtilmiş bulunmaktaydı. Ancak Yeni Ticaret Kanunu’nda temsil kurumuna uymadığı gerekçesiyle bu hükme yer verilmemiştir.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> 6762 sayılı Kanununun 153 üncü maddesinden aynen alınmıştır.

<sup>93</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.265.

<sup>94</sup> Gerekçe: *“Buna karşılık 6762 sayılı Kanununun 175 inci maddesi Tasarıya alınmamıştır. Çünkü 6762 sayılı Kanununun 175 inci maddesi, aynı Kanununun 160 ncı maddesine gönderme yaparak hem 6762 sayılı Kanununun 155 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi hükmü ile çelişiyor, hem de temsil kurumuna uymuyordu.”* [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 04.02.2013)

Eski hükme göre;“Şirketi ortaklara ve üçüncü şahıslara karşı temsil salahiyet ve vazifesi, tescil ve ilan edilen mukavelede aksine hüküm olmadıkça, 160 ncı madde gereğince şirket işlerini idare hak ve vazifesini haiz olanlara aittir.”

2. Adi Komandit Şirket: YTTK madde 304<sup>95</sup>’ de yer alan komandit şirket, “Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket” şeklinde tanımlanmıştır.

Şirketin kim tarafından temsil edileceği ise 317. maddede düzenlenmiştir. Buna göre komandit şirket kural olarak komandite ortak tarafından temsil edilir.

3. Anonim Şirket: YTTK madde 329<sup>96</sup>’ da anonim şirket; “sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Anonim şirkette temsile YTTK madde 365<sup>97</sup>’ de yer verilmiş olup hüküm şu şekildedir;“Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.”

eTTK’ da anonim şirkette temsil 317. maddede düzenlenmişti ve 365. maddenin 2.cümlesine eski kanun hükmünde yer verilmemişti. Bu hükmün getirilme amacı bazı özel durumlarda şirketin başka organ veya kişiler tarafından temsil edileceğidir. Örneğin, tasfiye halinde bir anonim şirket sözkonusuysa şirketi tasfiye memurları temsil edecektir.<sup>98</sup>

---

<sup>95</sup> Madde, 6762 sayılı Kanununun 243 üncü maddesinden dili güncelleştirilerek aynen alınmıştır.

<sup>96</sup> Madde gerekçesi: “6762 sayılı Kanununun 269 uncu maddesinde yer alan “bir unvana sahip” ibaresi bir tanım unsuru olmadığı ve 45 ile 47 nci maddelerin tekrarı niteliğini taşıdığı için metinden çıkarılmıştır.” [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 04.02.2013)

<sup>97</sup> Madde gerekçesi: “Maddenin birinci cümlesi 6762 sayılı Kanununun 317 nci maddesinden alınmıştır. Yeni eklenen ikinci cümle istisnaları saklı tutmaktadır. Kanunî istisnaların başında 367 nci maddenin birinci fıkrası ile 370 nci maddenin ikinci fıkrası hükümleri gelir. Tasfiyeye girmiş şirketlerde tasfiye memurları da tasfiyeye ilişkin yönetim ve temsil hak ve yetkilerini kullandıklarından, söz konusu yetkileri ve hakları düzenleyen hükümler istisnalar kapsamındadır. Hüküm Kanununun 375 inci maddesiyle de bağlantı içindedir.”

<sup>98</sup> Karahan, a.g.e., ss.388. Bahtiyar, a.g.e., ss.177.

YTTK madde 370<sup>99</sup>, e göre, yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir ancak bu durumda en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

Yönetim kurulu, ortaklığın kanuni temsilcisi olup, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilir. Yönetim kurulunun temsil yetkisi sınırsız değildir.<sup>100</sup> Temsil yetkisinin hangi konularda geçerli olacağı kanuna ve şirket esas sözleşmesine göre tespit edilir.<sup>101</sup>

4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket: YTTK madde 564<sup>102</sup>, e göre; *“Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.”*

Temsil ve yönetim ise TK madde 570<sup>103</sup>, e göre değerlendirilir ve hükme göre; *“Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerlidir.”*

5. Limited Şirket: YTTK madde 573'e göre; *“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.”*

---

<sup>99</sup> Gerekçe: *“İkinci fıkra, 6762 sayılı Kanun 319 uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmünü tekrarlayarak, 370 inci madde dolayısıyla devredilebilen yönetim hakkını temsil yetkisi ile tamamlamak amacıyla öngörülmüştür.”* [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 04.02.2013)

<sup>100</sup> Yönetim kurulunun temsil yetkisinin kapsamı ve sınırları YTTK madde 371' de belirtilmiştir. *“Madde 371: .....(2) Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir. (3) Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülediğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir. (4) Temsile yetkili kişiler tarafından yapılan işlemin esas sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilerin o işlemden dolayı şirkete başvurularına engel değildir.”*

<sup>101</sup> Karahan, a.g.e. , ss.388.

<sup>102</sup> Dil yenileştirilmesi dışında eski kanun hükmüyle farkı yoktur.

<sup>103</sup> Dil yenileştirilmesi dışında eski kanun hükmüyle farkı yoktur.

Limited şirketler açısından yeni Ticaret Kanunu ile çok önemli bir değişiklik getirilmiş ve limited şirketin tek kişi ile de kurulabilmesine olanak sağlanmıştır. eTTK 504' e göre en az iki ortağın bulunması zorunlu tutuluyordu. Eğer ortak sayısı bire düşerse bu durum feshe neden olabiliyordu.<sup>104</sup>

6762 sayılı kanunun 503. maddesine göre limited şirket şu şekilde tanımlanmıştı; *“İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limitet şirket denir.”*

Limited şirketlerde temsil yetkisi ise müdürlere bırakılmıştır. Bu hususta TK madde 629/1<sup>105</sup> yer bulmuştur. Hükme göre; *“Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır.”*

6. Kooperatifler: Kooperatifler Kanunu madde 1' e göre; *“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”*

KK madde 55' de kooperatileri temsile yetkili organ olarak yönetim kurulu belirlenmiştir.

7. Vakıflar: MK madde 101' de vakıflar şu şekilde tanımlanmışlardır; *“gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.”*

Vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur. Vakfeden, vakıf senedinde gerekli gördüğü başka organları da gösterebilir. Vakıf bu yönetim organı tarafından temsil edilir.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Bahtiyar, *a.g.e.* , ss. 317.

<sup>105</sup> Birinci fıkrada, 6762 sayılı Kanunun 542 nci maddesi hükmü tekrar edilmiştir.

<sup>106</sup> Saban, *a.g.e.* , ss. 104.

## **bb.Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerde**

Adi ortaklık, BK madde 620<sup>107</sup>, de tanımlanmıştır. Buna göre adi ortaklık; *“Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.”*

Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından dolayı ortakların şirket borçlarından dolayı sorumlulukları sınırsız ve müteselsildir.<sup>108</sup>

Temsilde ise BK madde 637<sup>109</sup> doğrudan ve dolaylı temsil ayırımı yapmıştır. Hükme bakacak olursak;

*“Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur.*

*Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusunu olurlar.*

*Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.”*

Bu hüküm ile kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılmıştır. Ancak bunun aksi her zaman kararlaştırılabilir.

---

<sup>107</sup> 818 sayılı Borçlar Kanununun 520. maddesini karşılamaktadır.

<sup>108</sup> Bahtiyar, a.g.e., ss.34.

<sup>109</sup> Madde gerekçesi: *“Maddenin son fıkrasında, 818 sayılı Borçlar Kanununun 533 üncü maddesinden farklı olarak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin geçerliliği, bu yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması koşullarına bağlanmıştır.”* [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 04.02.2013)



### c. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Özel hukuk borçlarından kaynaklanan sorumluluk, Borçlar Hukuku kapsamında yer alan borç kavramı esas alınarak düzenlenmiştir. Tüzel kişiliği haiz tüm şirketler YTTK’nda düzenlenmiş olup, yalnızca adi şirketler BK’da düzenlenmiştir. Adi şirket tüzel kişiliğe sahip olmadığı için, ilke olarak tüm ortaklar ayrı ayrı yönetim ve temsil yetkisine sahiptir.<sup>110</sup> Adi şirket ortakları kendilerine idareci ve temsilci seçmişler ise, bunlar tarafından yapılan işlemlerde doğan her türlü hak ve borçlar da doğrudan doğruya ortaklara intikal edecektir. Ortakların sorumluluğu da sınırsız ve müteselsildir.<sup>111</sup>

YTTK madde 124’e göre, ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olup, tamamı tüzel kişiliğe sahiptir. Bu sebeple asli sorumluluk şirket tüzel kişiliğindedir.

Kanunun veya ana sözleşmenin kendilerine yükledikleri görevleri yerine getirmeyen sermaye şirketleri kanuni temsilcileri, bu nedenle meydana gelen zararlar nedeniyle ortaklığa, ortaklara ve ortaklık alacaklılarına karşı müteselsilen sorumlu olurlar.<sup>112</sup>

Kanuni temsilcilerin şirket adına yaptıkları muameleler ve vazifeler sırasında işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Kanuni temsilcilerin şirket işlerini görürken yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden sadece şirket alacaklı ve borçlu olur.<sup>113</sup> Şirket namına hareket eden kanuni temsilcilerin işlemlerinden üçüncü şahıs zarar görmüş ise, zararını şirketten isteyebilir. Ancak bu işlem ve faaliyetler aynı zamanda haksız fiil ise şahsen de sorumlu tutulurlar.

---

<sup>110</sup> Deryal, Y., 1998. *Ticaret hukuku*. 3. Baskı. Trabzon: Derya Kitabevi, ss.274.

<sup>111</sup> Madde 637 : “Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur. Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusunu olurlar. Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.”

<sup>112</sup> Uslu, O., 2005. Limited ve anonim şirket ortaklarıyla, kanuni temsilcilerin şirketlerin kamu ve özel borçlarından doğan sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, (28).

<sup>113</sup> Ayhan, R., 1992. *Limited şirketlerde ortakların sorumluluğu*. İstanbul: Kazancı Yayınları, ss.98.

#### IV. Vergi Hukuku Bakımından Sorumluluk

Vergi hukukunda asıl olan vergi borcunun tahsilatının yükümlüden yapılmasıdır. Ancak, gelişen ve değişen iktisadi ve hukuki ilişkiler bazen yükümlünün vergisinin başkalarından alınmasını vergileme ve özellikle tahsilat tekniği açısından neredeyse zorunlu hale getirmiştir. Vergi hukukumuzda, yükümlüler adına tahakkuk eden vergilerin ve zamlarının veya gelecekte yapılacak inceleme sonuçlarına göre tahakkuk edecek vergilerle, bunlara bağlı cezaların ve faizlerinin asıl borçlusundan tahsil edilememesi halinde, yönetim görevini üstlenmiş kişilerin sorumluluğu devreye girmektedir.<sup>114</sup>

VUK'un 10. maddesinde "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlığı altında yer alan düzenlemede, mali nitelikte ödevleri zamanında yapmak mecburiyeti bakımından kimlerin yükümlü olduğu belirlenmektedir. Maddenin ilk paragrafı, işletmenin türünü ve sahipliğini dikkate almaksızın, kanuni temsilci statüsünü taşıyan tüm kişileri bağlamakta olup; "tüzel kişiler(in)...mükellef veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir." hükmünü öngörmektedir.<sup>115</sup>

6183 sayılı Kanun, yükümlü adına temsil yetkisine sahip kişileri, yani kanuni temsilcileri, ayrıntılı ve özel düzenlemeler öncesinde bile "amme borçlusu veya borçlu" teriminin tanımı sırasında muhatap kabul etmiştir.<sup>116</sup> Kural olarak, tahakkuk ederek kesinleşen vergi ve benzeri nitelikte Devlet alacağının vadesinde ödenmemesi noktasında karşılaşılan sorunların çözümünde ilk önce takip edilecek olanlar, doğrudan verginin yükümlüsü olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Ancak Kanunun 3. maddesine göre, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcileri veya mirasçıları ve vergi mükellefleri, vergi sorumlusu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri, amme borçlusu sayılmışlardır. Bu nedenle vadesi geçmiş kamu alacağının yükümlünün veya sorumlunun malvarlığından tahsili mümkün olmadığı durumlarda, hakkında işlem yapılacak yeni muhatap, kanuni temsilciler olacaktır.

---

<sup>114</sup> Tokat, Y., 2007. Sermaye Şirketlerinde Yönetici Olmanın Zorluğu; Mali Yükümlülüğün Takibi Ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*. (173) , ss.73.

<sup>115</sup> Tokat, a.g.m., ss.73.

<sup>116</sup> Tokat, a.g.m., ss.73.

Vergi sistemine vergi sorumluluğu müessesinin getirilmesinin amaçlarını şöyle sayabiliriz, devletin vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresinin daha az harcama ile vergi toplamasını sağlamak, tahsilat süresini kısaltmak, idareye kolaylık sağlamaktır.<sup>117</sup> Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda, vergisel alacaklarla ilgili olarak önce tüzel kişiliğe gidilir. Bu alacakların tüzel kişilikten talep edilememesi halinde kanuni temsilciye gidilir. Sermaye şirketlerinin vergisel borçlarına ilişkin yükümlülükleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğan ve şirketlerin varlıkları ile karşılanamamış olan borçlardan sorumlu olurlar.<sup>118</sup>

### 1. Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanununun 10. maddesi kanuni temsilcilerin vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğunu düzenlemektedir. 3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle VUK 10. maddenin ikinci fıkrasından “...kasıt ve ihmalleriyle...” ibaresi çıkarılmış ve madde hükmüne göre kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi vergi ödevlerinin temsilci tarafından yerine getirilmemiş olması ve bu nedenle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması koşuluna bağlanmıştır.<sup>119</sup>

Söz konusu 10. maddenin ilk halinin yürürlükte olduğu dönemde, madde metninde yer alan “kasıt ve ihmalleriyle” ibaresinden dolayı kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun kusur esasına dayalı sorumluluk olduğu kabul ediliyordu. Bu dönemde yaşanan tartışmalar çoğunlukla kusura ilişkin ispat yükünün hangi tarafa düştüğü yönünde oluyordu.<sup>120</sup>

Kanun koyucunun 3505 sayılı kanunla yapmış olduğu bu değişiklik kanuni temsilcilerin vergisel anlamda sorumluluğunun kusurlu sorumluluk mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususunda doktrinsel ve yargısal boyutta tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalar neticesinde farklı görüşler meydana gelmiştir.

---

<sup>117</sup> Mutluer, K & Heper, F. & Dönmez, R., 2003. *Vergi hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss.58.

<sup>118</sup> Kaneti, S., 1989. *Vergi hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.89.

<sup>119</sup> Barlass, a.g.t., ss.116.

<sup>120</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 07.12.1989, E. 1989/2-3-4-, K. 1989/5. “.....Öte yandan Üçüncü Dairenin 1987/1791, 1987/1507 ve 1987/1812 sayılı kararlarında, kanuni temsilcinin verginin ödenmemesi hususunda kasıtı ya da ihmali bulunduğu vergi dairesince tesbitine gerek görülmemiş ve buna karşılık Dördüncü Dairenin 1984/4605, 1985/1160 ve 1984/3745 sayılı kararlarında kasıt ve ihmalin vergi dairesince kanıtlanması gerektiği görüşüne yer verilmiş.....”.

Doktrinde bir kısım yazarlar tarafından savunulan ilk görüşe göre; VUK 10. madde lafzına göre kanuni temsilcinin sorumluluğu kusursuz sorumluluktur.<sup>121</sup> Bu görüşe göre maddenin lafzından kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusura dayandığı kanaatini çıkarmak oldukça zordur. Kanun koyucunun değişiklik ile amacının ispat yükünün yer değiştirmesini sağlamak ve kusura dayalı sorumluluğu devam ettirmek olsaydı, bunu daha açık bir düzenlemeyle yapacağı aşikardır. Bu görüşü savunanlar, kusur sorumluluğunun oluşabilmesi için kasıt veya ihmalden birisinin varlığını zorunlu unsur olarak kabul etmekte olup<sup>122</sup> kanun metninde bu unsurların yer almamasına rağmen temsilcilerin sorumluluğundan bahsediliyor olmasını kusursuz sorumluluk olarak addetmişlerdir.

Kasıt ve ihmalden<sup>123</sup> birinin varlığı kusurun oluşabilmesi için hukuken mevcudiyeti zorunlu unsur olduğu için bunların varlığını aramayan madde lafzı hala bir sorumluluk öngörüyorsa bu kusursuz sorumluluk olmalıdır. Esas itibarıyla VUK'un 10. maddesinde değişiklik yapan 3505 Sayılı Kanunun gerekçesi de kanuni temsilcilere yönelik kusursuz sorumluluk halini işaret etmektedir.<sup>124</sup>

---

<sup>121</sup> Bahar, a.g.m. "...Yazar makalesinde, şirketi temsil ve izam etmek üzere yetkili kılınanların ödenmeyen kamu alacaklarından dolayı kusursuz olsalar da sorumluluklarının olduğunu beyanla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun mükerrer 35. maddesi gereğince, Kanuni Temsilcilerin ödenmemiş kamu alacaklarından dolayı birlikte ve tek tek kusursuz sorumlulukları vardır. Şirketin tüzel kişiliğinin takibi sonucunda Amme Alacağı tahsil edilmez veya tahsil edilmeyeceği anlaşılırsa bunlar kanuni temsilcilerin her birinin şahsi mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceğini beyan etmiştir."; Karakoç, a.g.e., ss. 202, Yazar eserinde "Vergi Usul Kanunu'na göre, tüzel kişilerin temsilcilerinin sorumlu tutulması için kusurlu olmaları şart değildir. Başka bir deyişle verginin temsilcilerden istenebilmesi için, vergi ödevlerini yerine getirmemeleriyle verginin tüzel kişinin malvarlığından alınmaması arasında illiyet bağının bulunması gerekli ve yeterlidir." suretiyle görüşünü ifade etmiştir. Özsüt, T., 1989. 3505 sayılı kanun ile vergi usul kanunun'nda yapılan değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*. (90). "...Buna göre, 1.1.1989 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; ödevlerin yerine getirilmemesinde **kasıt ve ihmalleri olmasa dahi** kanuni temsilcilerin varlığına gidilebilecektir. Yani temsilciler yönünden kusursuz sorumluluk esası getirilmiştir."

<sup>122</sup> Karahasan, M. R., 2003. *Sorumluluk hukuku*. 6. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.159, Yazar eserinde Kasıt ve ihmali kusurun varlığı için geçerli neden olarak kabul etmiştir.

<sup>123</sup> Karahasan, a.g.e., ss.159. "*Kasıt ve ihmali, temyiz kudretinin ve kusursuzluk nedenlerinin olmaması dışında kusurun varlığı için gerekli unsurlar olduğuna dair*"

<sup>124</sup> "... Anılan fıkra yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağını bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınmaması halinde, tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerini idare edenlerin veya bunların temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır". Kocahanoğlu, O. S., 1998. *Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları*. 13. Baskı. İstanbul: Temel Yayınları. ss.298-299

Bizim de katıldığımız görüşe göre ise, kanuni temsilcilerin vergisel anlamda sorumluluğuna hâkim olan sorumluluk esasları kusur sorumluluğudur.<sup>125</sup>

Literatürde “kusur, mevcut bir ödevin yerine getirilmesindeki eksiklik veya gerektiği gibi davranmama”<sup>126</sup> şeklinde tanımlanır. Vergi hukuku açısından kusurun varlığı için kast veya ihmâl aranmayıp, kusurun en hafif türü olan adi taksirin olması yeterli görülmüştür.<sup>127</sup>

Dolayısıyla, vergi kanunlarına göre verilen ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunu ifade eden “riyetsizlik taksiri”ni vergi hukuku açısından “kusur” olarak kabul etmek gerekir.<sup>128</sup> Kanuni temsilcinin sorumluluğunda kusursuz sorumluluk esasının kabul edilmesi, öncelikle kanuni temsilcinin sorumluluğunun, YTTK kapsamında ele alınış şekline uygun düşmez YTTK’nun sermaye şirketlerinin kanuni temsilcileri açısından öngördüğü sorumluluk esasları kusur sorumluluğudur.<sup>129</sup> YTK madde 553<sup>130</sup>,te kusur karinesi öngörülmüştür.

Hükme göre;

*“Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini **kusurlarıyla** ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.”*

İspat yükü ile ilgili olarak ise, ispat yükünü düzenleyen eTTK 338 yeni kanuna alınmamıştır. BAHTİYAR, M. (2012, s.299)’a göre; eTTK madde 338<sup>131</sup>, de yer alan haller kusursuzluğun ispatı açısından şu an da uygulanabilirler.<sup>132</sup>

---

<sup>125</sup> Barlass, İ., 2006. *Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 56, Candan, a.g.e., s.108

<sup>126</sup> Gözler, K., 2003. *İdare hukuku, c. II*. Bursa: Ekin Kitabevi, ss. 978.

<sup>127</sup> Mutluer, K., 2000. *Türk vergi sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511, ss. 381.

<sup>128</sup> Şenyüz, D., 2003. *Vergi ceza hukuku*. 2.Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi, ss. 46.

<sup>129</sup> Bahtiyar, a.g.e., ss.298.

<sup>130</sup> Gerekeçe: Maddenin kaynağı İsv. BK m. 754’tür. İsviçre’de “kasıt ve ihmâl” denilerek kusurun derecesinde ayırma vurgu yapılarak mahkeme yönünden bir rehber hüküm oluşturulmuş olmasına rağmen, 557. madde zaten bu ayırımı yaptığı için hükmümüzde “kusur” sözcüğü ile yetinilmiş olmasıdır.

<sup>131</sup> Madde 338; *“Yukarıdaki maddeler gereğince müteselsil mesuliyeti mucibolan muamelelerde bir kusuru olmadığını ispat eden aza mesul olmaz; hususiyetle bu muamelelere muhalif rey vermiş olup keyfiyeti müzakere zaptına yazdırmakla beraber murakıplara hemen yazılı olarak bildiren veyahut mazeretine binaen o muamelenin müzakeresinde hazır bulunmayan aza dahi mesul değildir.”*

<sup>132</sup> Bahtiyar, a.g.e., ss.299.

İspat yüküyle ilgili 553. maddenin 2. fıkrasında bir düzenleme yapılmış ve “*Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hali hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar.*”denmek suretiyle ispat yükü makul derecede özenin gösterilmediğini iddia edene yüklenmiştir. YTK madde 644’ deki düzenleme ile anonim şirketlere ilişkin bulunan 553. maddenin limited şirketler hakkında da uygulanması sağlanmıştır.

Kanaatimizce 3505 Sayılı Kanun ile getirilen değişiklik, ispat külfetini kanuni temsilciye yüklemek amacıyla sınırlandırılmıştır. 3505 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası VUK’ un 10. maddesinin değişikliğin yapıldığı sırada yürürlükte bulunan Ticaret Kanunu ile uyumlu bir düzenlemeyi hükme bağladığı sonucuna varmak, VUK’ un eTTK hükümleriyle tamamen çelişen kanuni temsilcilere yönelik kusursuz sorumluluk ilkesi getirdiği görüşünden hukuken daha anlamlı bir görüntü çizmektedir.<sup>133</sup> Mukayeseli hukukta, örneğin Amerikan, İngiliz ve İtalyan hukuklarında da kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusurlu sorumluluk esasına dayanmaktadır.<sup>134</sup>

Aynı şekilde Kanada hukukunda da kanuni temsilcilerin sorumluluğunun düzenlendiği Canada Business Corporations Act’in 122. maddesi gereği kanuni temsilcinin sorumluluğuna basvurmak için kusur şartı aranmaktadır.<sup>135</sup> VUK’a kaynaklık eden Alman Vergi Usul Kanunu açısından da kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu kusur esasına dayanmaktadır.<sup>136</sup>

---

<sup>133</sup> Aksî görüşteki Danıştay kararları da mevcuttur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 31.03.1995, E: 1994/239 K: 1995/117; “*Beyana dayalı vergilerde vergi beyanı ve ödenmesi yükümlününün ödevleriyle doğrudan ilgilidir, bu yüzden yasal temsilci vergi borcunun kendi kasıtlı ve ihmali olmaksızın ödenmediğini ispat edemez ise şirket borçlarından kendi mal varlığıyla sorumlu olduğu hakkında.*” [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi: 20.03.2013)

<sup>134</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.75.

<sup>135</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.75.

<sup>136</sup> Altmeppen & Roth, *a.g.e.*, ss.658 “*Ortaklık yöneticisi, ortaklığın kanuni temsilcisi olarak, dikkatsizlik, tedbirsizlik veya kasten ortaklığa vergisel olarak bir zarar vermişse bu vermiş olduğu zarardan sorumlu olacaktır.*” GmbHG, Haftung der Geschäftsführer başlıklı 43. maddesine göre; genel müdürün sorumluluğundan bahsedebilmek için, genel müdürün kusurlu bir davranışta bulunmuş olması gereklidir. Kusurun yeter şartı ise ilgili hareketin kasıtlı bir şekilde, yani bilerek ve istenerek yapılmasıdır. Genel müdür ancak kastının bulunmadığını ispat ettiği takdirde sorumluluktan kurtulabilir. Bu durumda yukarıda da geçen kasit ve ihmâl terimlerinin özel hukuk bağlamında tanımları önem kazanmaktadır.

## a) 213 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı

### aa.Vergi Alacağı

1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu'yla amme alacağı kavramının yanı sıra vergi alacağı kavramına Türk Vergi Hukukuna girmiştir. Bunun yanı sıra 1993 tarihli 3949 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 75. madde ile bu kez gelir vergisine özgü vergi alacağı kavramı oluşturulmuştur.<sup>137</sup>

Vergi alacağı kavramına VUK madde 19'da rastlamaktayız. Bu maddeye de bakacak olursak; *“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”*

Vergi alacağı kamu alacağı şemsiyesi altında yer alan daha dar kapsamlı, spesifik bir kavramdır. Yani aslında vergi alacağı da bir kamu alacağıdır. Hukukumuzda vergi alacağı kavramına yer verilmiş olmasına rağmen vergi kavramın tanımlaması yapılmamıştır.

Alman Vergi Usul Kanunu'na baktığımızda ise vergi kavramına ilişkin bir tanımlama yapıldığını görmekteyiz. Buna göre; *“Vergiler herhangi belirli bir hizmetin karşılığı olmaksızın ve kamu tüzel kişisi tarafından gelir sağlanmak üzere, kanunen mükellef durumunda bulunan herkese bir kez veya sürekli olarak yaptırılan para ödemeleridir.”*<sup>138</sup>

Doktrinde ise kanun koyucunun aksine vergiye ilişkin çeşitli tanımlamalar yapıldığını görmekteyiz.

KANETİ, S.(1989, s.4)<sup>139</sup> vergiyi; *“kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır.”* şeklinde tanımlamıştır.

---

<sup>137</sup> Bu madde 09.04.2003 tarihli 4842 sayılı Kanun'un 37. maddesi ile mülga olmuştur.

<sup>138</sup> Abgabenordnung, ausfertigungsdatum (Yayın Tarihi): 16.03.1976 (01.10.2002): *Taxes shall mean payments of money, other than payments made in consideration of the performance of a particular activity, which are collected by a public body for the purpose of raising revenue and imposed by the body on all persons to whom the characteristics on which the law bases liability for payment apply; the raising of revenue may be a secondary objective.*

<sup>139</sup> Kaneti, S., 1989. *Vergi hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.4.

AKSOY, Ş.(2010, s.4) <sup>140</sup> tanımlamasına göre ise vergi; “devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerler”dir.

ERGINAY, A. (1998, s.18)<sup>141</sup>, ın de vergi tanımı şu şekildedir; “ Vergiler genel bir deyişle devletin, kamu hizmetlerini karşılamak için fertlerden zora dayanarak aldığı ekonomik değerdir. Vergide fertler bakımından bir karşılık yoktur; vergi gelirleri kamu hizmetlerine,fertlerin bu hizmetlerden faydalanma derecesine bakılmaksızın harcanır. Bu bakımdan vergiler kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bölünemez, ferdileşemez. Şu halde vergilerin temel niteliği, kamu giderlerinin karşılığı olması, kanuna ve zora dayanmasıdır.”

Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere verginin temel nitelikleri, kamu giderlerinin karşılığı olması ile kanuna ve zora dayanılarak alınmasıdır. Bu zora dayanılarak alınma ibaresinden kasıt verginin tahsili için mutlaka her türlü cebri yola başvurulması gerektiği değildir. Bundan kasıt vergisel ödemelerin gönüllü nitelikte olmadığı ve bu nedenle verginin esası, şekli ve miktarının kanunkoyucu tarafından tek taraflı olarak belirlendiğinin anlaşılması gerektiğidir.<sup>142</sup>

Bilindiği üzere, her verginin bir konusu ve mükellefi vardır ve bunlar kanunla belirlenmiştir. Ancak, vergi kanunlarında, vergi borcu ile konusunun kanunla belirlenmiş olması devlet için vergi alacağının mükellef içinse vergi borcunun doğması için yeterli görülmemiştir. Vergi borcunun dolayısıyla vergi alacağının doğabilmesi için kanunun aradığı şartların yanı sıra vergi mükellefi ile vergi konusu arasında hukuki ilişkinin de doğmuş olması aranmıştır. İşte mükellef ile vergi konusu arasındaki hukuki ilişkiye de vergiyi doğuran olay denilmiştir.<sup>143</sup>

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Vergi borcunun doğumuna neden olan ekonomik unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır.<sup>144</sup>

---

<sup>140</sup> Aksoy, a.g.e., ss.4.

<sup>141</sup> Erginay, A., 1998. *Kamu maliyesi*. 16.Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, ss.18-19.

<sup>142</sup> Turhan, S., 1998. *Vergi teori ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.22.

<sup>143</sup> Barlass, a.g.e., ss. 25.

<sup>144</sup> Akdoğan, A., 2011. *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. 10.Bası. Ankara: Gazi Kitabevi., ss.38.



VUK madde 19' dan da anlaşılacağı üzere vergi alacağı, vergi kanunlarında açıklanmış ve sayılmış olan bir olayın meydana gelmesi veya hukuki bir durumun tekemmül etmesi halinde doğacaktır. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli bulunan olay veya hukuki durumlar ise ayrı ayrı tarif ve tespit edilmiştir.<sup>145</sup>

Vergiye doğuran olay, vergilerin çeşidine göre çeşitli fiil ve işlemlerden meydana gelmektedir. VUK madde 10' a baktığımızda “vergi ve buna bağlı alacaklar” ibaresinin kullanıldığını görmekteyiz. Bu ibareden kasıt yine VUK madde 1' de yer alan vergi, resim, harç ve bunlara bağlı olan diğer alacaklardır.

### **bb. Vergiye Bağlı Alacaklar**

Vergiye bağlı alacaklardan kasıt; vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm sayılmayan, ancak bunlar olmaksızın varlığı söz konusu olmayan diğer alacaklardır.<sup>146</sup> VUK' un 112. maddesinde öngörülen gecikme faizi, 6183 sayılı yasanın 48. maddesinde düzenlenen tecil faizi ve aynı Kanunun 51. maddesinde vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için getirilen gecikme zammı, vergiye bağlı, onun fer'i niteliğindeki alacaklarıdır.

Bir kamu alacağının salt kökü itibariyle bir vergiye dayanıyor olması 213 sayılı kanunun 10. maddesi bağlamında vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi gerektiği sonucunu doğurmaz. Aksine bir düşünce, kanuni temsilcinin kanuni ödevlerini yerine getirmiş olup olmamasıyla hiçbir ilintisi bulunmayan örneğin vergi dava masraflarının da vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesini ve kanuni temsilciden VUK' un 10.maddesi hükmüyle istenebilmesini haklı kılacaktır.<sup>147</sup>

Bir alacağın vergi ile illiyet bağının varlığı o alacağın vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi doktrinde ve pratikte ağırlıklı olarak kabul gören görüştür. Bu görüşten yola çıkarsak, kanun koyucunun vergi alacağına bağlı alaktan kastının, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm sayılmayan, ancak vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olmaksızın varlığı söz konusu olmayan diğer alacakların anlaşılması gerektiğidir.<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.92.

<sup>146</sup> Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun madde 25' te rastlıyoruz: “Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için.....”

<sup>147</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.32.

<sup>148</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.87.

BARLASS, İ.(2006, s.27)<sup>149</sup>, vergiye bağlı alacağın tespitinde illiyet bağına kıyasla daha objektif bir kriterin ise şöyle ortaya konulabileceğini ifade etmiştir;

*“... Olağanüstü tarhiyatla zorunlu olarak ve kendiliğinden beliren alacaklar vergiye bağlı alacaklardır. Mükellefin tercihleri neticesinde ortaya çıkan alacaklar ise vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmemelidir. Buna göre sadece tarhiyatla birlikte daima beliren gecikme faizi ve pişmanlık zammı vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmelidir. Gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderleri ise tarhiyata bağlı olarak değil mükellefin hareket tarzına ve arzularına bağlı doğan alacaklar olduğu için vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmeleri mümkün değildir...”*

*Vergiden doğan bir kamu alacağının vergiye bağlı alacak olup olmadığını saptamak için ön koşul olarak evveleminde kamu alacağının vergiyle birlikte doğup doğmadığını araştırmak ve tespit etmek gerekir, bu bağlamda bir vergiyle birlikte doğması zorunlu alacakları VUK un 10. Maddesi kapsamında vergiye bağlı alacak olarak addetmek gerektiğini ancak vergisel köklü olmakla birlikte verginin tarh ve tahakkukundan bağımsız bir işlem ya da eylemle doğan alacakları ise VUK nun 10 uncu maddesi kapsamı dışında tutmak gerekir...”*

Doktrinde tartışmalı olan vergiye bağlı alacaklar hakkında yargı kararlarında de net bir ayırım ortaya konulmamıştır. Hangi kamu alacaklarının vergiye bağlı olduğunun hükme bağlanmasında, yalnızca alacağın bir vergi ile olan illiyet bağına varlığı, alacağın vergiye bağlı alacak olarak kabulü için yeterli sayılmıştır.<sup>150</sup>

Kanaatimizce vergiden doğan bir kamu alacağının vergiye bağlı alacak olup olmadığını saptamak için bunun bir ön koşul olarak vergiyle birlikte doğup doğmadığını aramak, bir vergiyle birlikte doğması zorunlu alacakları VUK’un 10.maddesi kapsamında addetmek, vergisel köklü olmayan alacakları VUK’ un 10.maddesi kapsamı dışında tutmak gerekir.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Barlass, a.g.e., ss.27-28.

<sup>150</sup> Candan, a.g.e., ss.84. Barlass, a.g.t., ss.33.

<sup>151</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 29.11.1991 E.1991/305 K. 1991/128:“Fer’i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle gecikme zammı bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülme gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği gözönünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer.” Candan, a.g.e., ss.84.

Burada tespit yapılırken dikkat edilmesi gereken nokta illiyet bağının niteliğidir. İlliyet bağı tek başına vergi aslı ile aynı anda doğacak alacaklar açısından değil aynı zamanda tarhiyat ile aynı anda doğmasa bile aralarında maddi bağlantı bulunan alacaklar açısından da söz konusu olabilmektedir. Arasında doğrudan bir illiyet bağı bulunan ve vergi aslının tarhi ile birlikte doğan alacaklar arasında sayılabilecek alacaklar; gecikme zammı, pismanlık zammı, tecil faizi, gecikme faizi, vergi cezaları gibi alacaklardır. Bu kapsamda söz konusu alacakları tek tek incelemek yararlı olacaktır.

### **aaa. Gecikme Faizi**

Faiz, iktisadi anlamda “*üretim faktörlerinden biri olan sermayeye ödenen bedel, fiyat; mali fonları belli bir süre kullanmanın karşılığı yapılan ödeme*”<sup>152</sup> şeklinde tanımlanmaktadır. Hukuken tanımı ise, “*alacaklının nakdinden bir süre için yoksun kalması nedeni ile, nakdin kullanılması olanağını borçluya bırakması karşılığında elde ettiği, miktarı kanun ya da hukuki işlem ile belirlenmiş, para borçları açısından özel olarak düzenlenen, tahsil için zararın ve kusurun varlığı şart olmayan bir tür tazminat, bir medeni semere veya ivaz*” şeklindedir.<sup>153</sup>

Faiz, borçlu bakımından parayı belli bir süre kullanmanın maliyeti iken, alacaklı bakımından paradan belli bir müddet mahrum kalmanın karşılığı olarak elde edilen bedeldir.<sup>154</sup>

1983 yılına kadar vergi ile ilgili ödevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyerek, vergilerin zamanında tahakkuk etmesini engelleyen mükelleflerden faiz veya herhangi bir ek ödeme alınması söz konusu değildi. Gecikme zammı uygulaması vardı ancak bu uygulama sadece tahakkuk etmiş fakat vadesinde ödenmemiş kamu alacaklarına uygulanmaktaydı. Kamu borcunu hiç tahakkuk ettirmemiş veya eksik tahakkuk ettirmiş mükelleflere gecikme zammı uygulanmaması nedeniyle sistemde boşluk bulunmaktaydı. Söz konusu boşluk 3239 Sayılı Kanunla gecikme faizi uygulamasına geçiş suretiyle doldurulmuştur.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Seyidoğlu, H., 2002. *Ekonomik terimler ansiklopedik sözlük*. İstanbul: Güzem Can Yayınları, ss. 187

<sup>153</sup> Helvacı, M., 2000. *Borçlar ve ticaret kanunu bakımından para borçlarında faiz kavramı*. İstanbul: Beta Yayınları, ss.25

<sup>154</sup> Çölgezen, Ö., 2011. Gecikme faizinin niteliği, *Yaklaşım Dergisi*. (356).

<sup>155</sup> Çelik, B., 2002. *Kamu alacakların takip ve tahsil hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: İş Bankası Yayınları, ss.178.

VUK madde 112/3' e göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

Gecikme zammı muaccel hale gelmiş tüm alacaklar için uygulanırken gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde söz konusu olmaktadır.<sup>156</sup> Gecikme faizi beyana dayalı tarhiyat dışındaki tüm tarhiyatların doğal bir sonucunu teşkil eder ve yapılan olağanüstü her tarh işlemi neticesinde mutlaka gecikme faizini de mükelleften talep edilir. Gecikme faizinin hukuk sistemimizde yer alan tarhiyet türleri ile ilgisi mutlak olduğunu için bu tarhiyat türlerine kısaca değinmekte yarar vardır.

Verginin tarh edilebilmesi için vergi konusunun, üzerinden hesaplanacak ekonomik birimin, yani matrahın bilinmesi zorunludur. Matrah çeşitli yöntem ve tekniklere göre hesaplanır. İşte bu çeşitli yöntemlerle hesaplanmış matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işemine "tarh" denir.<sup>157</sup>

VUK' un madde 20' de vermiş olduğu tanıma göre ise tarh; "*Verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muamelelerdir.*"<sup>158</sup>

Türk Vergi sisteminde dört adet tarhiyat usulü vardır. Bu tarhiyat usullerinden beyana dayalı tarhiyat olağan tarhiyat usulü; ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı usulleri ise olağanüstü tarh usulleridir.

---

<sup>156</sup> Deynekli, A., 1998. *İflasın vergi alacağının tahsiline etkisi*. Ankara: Yetkin Yayınları, ss.54.

<sup>157</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss.88.

<sup>158</sup> Vergi Usul Kanunu madde 20' de düzenlenmiştir.

Olağan tarh usulü olan beyana dayanan tarhı inleceyecek olursak; ideal bir vergilendirme sisteminin tekniği olarak nitelenen beyana dayalı tarh usulünde vergi matrahı vergi yükümlüsünce belirlenir ve vergi idaresine bildirilir. Ancak herhalükarda yükümlünün yapmış olduğu bu bildirim vergi dairesince bir denetime tabi olacaktır. Sistemin etkin bir şekilde işleyebilmesi için vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında objektif iyiniyet kurallarına dayanan bir ilişki söz konusu olmalıdır.<sup>159</sup> Türk vergi sisteminde gelir, kurumlar, veraset ve intikal, katma değer vergileri gibi belli başlı vergilerde beyana dayalı tarh usulü kullanılır.<sup>160</sup>

İkmalen vergi tarhına bakacak olursak; ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılmaktadır. Belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirme değildir. VUK madde 29'da düzenlenmiştir. Hükme göre ikmalen tarh; *“Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi”*dir.

Bu maddeye göre ikmalen tarhiyat yoluna gidilebilmesi için iki tane koşul yerine gelmelidir: a.Daha önce bir verginin tarh edilmiş olması b.Ek tarhiyatta matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere ya da kanuni ölçülere göre saptanması, gerekir.<sup>161</sup>

Re'sen vergi tarhında ise; matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen veya tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idare tarafından belirlenip re'sen vergi tarhiyatı usulü uygulanır. Yine VUK madde 30'da bu tarhiyat usulünü de tanımlamıştır. Hükme bakacak olursak; *“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.”*

---

<sup>159</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss.96.

<sup>160</sup> Gelir Vergisi Kanunu madde 83: *“Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.”*

<sup>161</sup> Örneğin vergi yükümlüsü beyan dönemi içerisinde beyannamesini vermiş ancak defter, kayıt ve belgelerinde yapılmış olan inceleme neticesinde gelirini eksik gösterdiği belirlenmişse bu maddi deliller neticesinde ortaya çıkan matrah farkı üzerinden ek vergi tarh edilir.

Vergi beyannamelerinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi, vergi beyannamesinin kanuni veya ek süre içinde verilmiş olmasıyla birlikte beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması tasdik ettirilmemesi veya yetkililere ibraz edilmemesi, defter ve kayıtların matrahın doğru biçimde tespit edilmesine olanak vermeyecek biçimde eksik, usulsüz veya karışık olması, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delillerin bulunması ve nihayet VUK'un 227. maddesi uyarınca 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına mecburi belge ve ekleri imzalatılmaması veya tasdik kapsamındaki konularda yeminli mali müşavir raporunun zamanında ibraz edilmemesi hallerinde re'sen tarhiyata gidilir.<sup>162</sup>

Verginin idarece tarhiyat ise; VUK Mükerrer madde 30' tanımlanmıştır. Hükme göre idarece vergi tarhi: *“29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi”* dir.

Bu tarh işlemi türünü idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır.<sup>163</sup>

Gecikme faizinin hukuki niteliği konusunda doktrinde tartışmalar olmuştur. Bir kısım yazarlar<sup>164</sup> gecikme faizinin vergiye bağlı alacak olarak kabul edilemeyeceğini savunmuşlarsa da kaanitimizce gecikme faizi, hukuki niteliği itibariyle vergiye bağlı bir alacak olarak kabul edilmelidir.

Gecikme faizi, vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan ikmalen resen ya da idarece tarhiyatlar için, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyata tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında uygulan bir faizdir.<sup>165</sup>

---

<sup>162</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss. 37.

<sup>163</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.99.

<sup>164</sup> Candan, *a.g.e.*, ss. 89.

<sup>165</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.35.

Zira gecikme faizi, vergi idaresince olağanüstü tarhiyata gidilmesi ile birlikte mutlaka doğar ve yükümlüden talep edilir. Bir diğer anlatımla vergi idaresince olağanüstü tarhiyat uslü olarak açıkladığımız yöntemlerinin benimsenmesi halinde, her şart altında verginin yasallığı ilkesinin bir alt boyutu olan verginin alınması ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak, gecikme faizi de yükümlüden istenebilecektir.

Gecikme faizinin vergiye bağlı alacak olup olmadığının tartışmasının yanı sıra doktrinde ve yargı kararlarında çok defa gecikme faizinin cezai nitelikte mi yoksa mali nitelikte mi olduğu da tartışılmıştır.

Doktrinde bir kısım yazarlar, verginin zamanında tarh ve tahakkuk ettirilmemesinin hem vergi ziyası cezası hem de gecikme faizi ile cezalandırıldığını ileri sürerek, mükerrer ceza almak yerine, tek bir cezanın miktar olarak daha ağır bir şekilde uygulanmasını önermekte böylece, gecikme faizini cezai nitelikte bir mali yüküm olarak kabul etmektedir.

Bizimde katıldığımız görüşe göre ise gecikme faizi cezai nitelik taşımamaktadır.<sup>166</sup> Bu görüş AYM<sup>167</sup> ve Danıştay kararlarıyla<sup>168</sup> da desteklenmektedir.<sup>169</sup>

Gecikme faizi ve birazdan bahsedilecek olan gecikme zammının hukuki niteliği hakkında bir değerlendirme yapan ve bunların bir ceza niteliğinde olmadığını, devlete ait verginin yükümlüsü tarafından kullanılması sonucu, enflasyon üzerinden veya en az bu oranda sağlanan yararın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi olduğunu dile getiren

---

<sup>166</sup> Kumrulu, A., 1988. Vergi davalarında uygulanan gecikme faizi hakkında düşünceler. *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1988/1-4). ss.239.

<sup>167</sup> Anayasa Mahkemesi, 21.09.1991, E:1988/7, K: 1988/27; 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 04.12.1985 günlü, 3239 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişik 112. maddesinin 3. bendinin Anayasa'nın 2, 10. ve 11. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptali istemi ne ilişkin kararı; <https://www.corpus.com.tr> (Son Erişim Tarihi: 03.05.2013)

<sup>168</sup> Danıştay 9. Daire' nin 17.3.1993, 1992/3881E., 1993/1261K. sayılı kararında, "gecikme faizi, vergi cezası niteliğinde olmayıp enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur." demek suretiyle gecikme faizinin cezai nitelik taşımadığını belirtmiştir. <https://www.corpus.com.tr> (Son Erişim Tarihi: 03.05.2013)

<sup>169</sup> 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde, her borç-alacak ilişkisinde faiz gerektiği ve alacağın tahsilindeki gecikmelerde faiz alındığı belirtilip, vergi alacağının geciktirilmesi halinde de faiz uygulamasının haklı sebebinin bulunduğu belirtilmiştir. Böylece gecikme faizinin mali niteliğine işaret edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi' nin 21.09.1988 tarih ve 1988/7 E., 1988/27 K. sayılı kararını<sup>170</sup> inceleyecek olursak;

*"...Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır... Enflasyonist ortamda vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir... Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır..."*

### **bbb. Gecikme Zammı**

Gecikme zammı, bağlı olduğu kamu alacağının üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülük, diğer bir ifade ile fer'i bir borçtur.<sup>171</sup>

Kanunların öngördüğü süreler içerisinde kamu borcunun ödenmemesi durumunda, kamu alacaklısının her hangi bir işlemine gerek kalmaksızın kamu borçlusu temerrüde düşer. Bu temerrüde düşmenin bir sonucuda kamu alacağına temerrüt halinden itibaren gecikme zammı uygulanmasıdır.

Gecikme zammı, 6183 sayılı yasa ile düzenlenmiş bir müessesedir ve tüm amme alacaklarına yönelik uygulama alanı bulur. Gecikme zammının uygulanma amacı hem kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamak hem de vadesinde ödenmemesi halinde bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken, diğer yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya bir külfet yüklemektir.<sup>172</sup>

---

<sup>170</sup> <https://www.corpus.com.tr> (Son Erişim Tarihi: 03.05.2013)

<sup>171</sup> Sonsuzoğlu, a.g.e., ss.22.

<sup>172</sup> Sonsuzoğlu, a.g.e., ss.21.



Gecikme zammı, AATUHK madde 53' de düzenlenmiştir. Hükme göre; “*Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.*”

Hükümden de anlaşılacağı üzere, gecikme zammı ceza niteliği olan kamu alacaklarına, davada haksız çıkma zammına, kamu alacağının ertelenmesinden doğan faiz alacağına, zorunlu nedenlerle ödemesi geciktirilen kamu alacaklarına, taksitlerden birinin ödenmemesi nedeniyle muaccel duruma gelen diğer taksitlere uygulanamaz.

Gecikme zammının sona ereceği haller AATUHK' nin 52. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre tecil yapılması, iflâsın açılması ve aciz halinin tespiti hallerinde gecikme zammı sona erer. Asıl borcun ödenmiş olması gecikme zammının takip ve tahsiline engel değildir.<sup>173</sup>

AYM bir kararında<sup>174</sup> gecikme zammı ve gecikme faizinin vergisel anlamda niteliklerini şöyle değerlendirmiştir;

*“Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan zamlar, asıl alacağa bağlı olarak ortaya çıkan fer’i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülüklerdir. Bu nedenle, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun’un 51. maddesine göre, kamu alacağının süresinde ödenmeyen bölümü için vade gününü izleyen aylara göre belli oranlarda gecikme zammı alınmaktadır. Gecikme faizi ise, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrı tahsil edilen bir ek yükümlülüktür. Gecikme zammı ile gecikme faizinin temelde amaçları aynıdır. Her ikisinde de vergi aslının ödenmesini zorlayan nitelik bulunduğu gibi, verginin ödenmemesinden dolayı hazinenin enflasyondan doğan kaybının karşılanması amacı da vardır.”*

---

<sup>173</sup> “*Gecikme zammı 6183 Sayılı Kanun’un 1. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, fer’i kamu alacağı niteliğindedir. Gecikme zammının ceza niteliğinde olup olmadığı tartışılarda, hem anılan 1. madde gereği, hem de ölüm halinde ölen mükellefe ait olan gecikme zamlarının mirasçılar tarafından ödenmesi zorunluluğunun bulunması, başka bir ifadeyle bunların ölümle düşmemesi gereği gecikme zammının hukuki niteliğini ceza olmaktan uzaklaştırmaktadır.*” Çelik, a.g.e., ss.176.

<sup>174</sup> Anayasa Mahkemesi 24.06.1993, E.1992/29, K.1993/23K. <https://www.corpus.com.tr> (Son Erişim Tarihi: 03.05.2013)

SONSUZOĞLU, E. (2001, s.21)<sup>175</sup> gecikme zammının amacını şöyle ifade etmiştir;

*“6183 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına, vadeyi izleyen gündün itibaren, gecikme zammı uygulanmaya başlanmıştır. Gecikme zammı uygulamasının amacı, hem kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamak, hem de vadesinde ödenmemesi halinde, bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken bir yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya külfet yüklemektir. Bu düzenlemede amaç kamu borçlusunun, borcunu vadesinde ödeyerek, devlete ait bir parayı kullanmaktan vazgeçmesini sağlamak ve aynı zamanda devlet hazinesinin bir miktar parayı geç tahsil etmesi dolayısıyla uğramış olacağı zararı telafi etmektir.”*

Bu konuda en çok tartışılan hususlardan biri de gecikme zammının (gecikme faizinin, tecil faizinin) VUK madde 10'un değişiklikten önceki şeklinin kapsamında olup olmadığıdır. Bu konuda doktrinde ve yargı kararlarında farklı görüşler mevcuttur.<sup>176</sup>

Söz konusu VUK madde 10' un değişikliğe uğramadan önceki şekli şöyleydi; *".....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. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler....."*

3505 sayılı Kanununun 2. maddesiyle VUK'nun 10. maddesinin ikinci fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir; *".....Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."*

Yapılan değişiklikle, "Vergi alacakları" ifadesi yerine, "Vergi ve buna bağlı alacaklar" ifadesi kullanılmıştır. Değişikliğin ne şekilde olduğunu gördükten sonra bu konudaki doktrinsel ve yargısal görüşlere değinelim.

---

<sup>175</sup> Sonsuzoğlu, a.g.e., ss.21.

<sup>176</sup> Bu görüşlere konunun devamında değinilecektir.

Bir görüşe göre<sup>177</sup>, söz konusu faiz ve zamlar, vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım niteliğindedirler; bu sebeple de bir tür vergi alacağı sayılırlar. Dolayısıyla, değişiklikten önce de VUK madde 10 uyarınca kanuni temsilcinin varlığından tahsil edilebilecek alacaklar kapsamındadırlar. Bunun sonucu olarak, kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğduğu tarihte hangi düzenleme yürürlükte olursa olsun, şirket varlığından tamamen veya kısmen tahsil olunamayan gecikme faizinin (tecil faizi ve gecikme zammının) kanuni temsilcinin varlığından tahsili olanaklıdır.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 29.11.1991, E:1991/305, K:1991/128: “*Fer’i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülme gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer.*”, Bkz Candan, *a.g.e.*, s.87. Yazar aynı zamanda bu görüşü destekler mahiyette Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 29.11.1991E:1991/305 K:1991/128, Danıştay 3.Daire 25.03.1992 E:1991/1273 K:1992/1171, Danıştay 3.Dairesi 17.12.1992 E:1991/3094 K:1992/3927 tarih ve numaralı kararları kitabında belirtmektedir. Bu kararlarda gecikme zammını vergiye bağlı bir alacak olarak değerlendirmektedir.

<sup>178</sup> Danıştay 3. Dairesi 12.11.1992, E. 1992/519, K. 1992/3372, “*...Vergi Usul Kanununun 10.maddesinde vergi ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden alınması öngörülen vergi alacaklarının gecikme zammını da kapsayacağı hakkında, Uyuşmazlık, Davacının ortağı ve müdürü bulunduğu ODİP Ortadoğu Tarım Ürünleri İhracat, İthalat ve Pazarlama Limited Şirketinin 1985 takvim yılına ait kurumlar vergisi borcunun vadesinde ödenmemesi nedeniyle hesaplanan ve 1.1.1989 vade tarihi itibariyle vergi aslına dönüştürülen gecikme zammının tahsili amacıyla düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan davayı kabul ederek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin bulunmaktadır....Şirketin kanuni temsilcisi olan davacının, bu vergilerin zamanında yatırılmaması karşısında tüzel kişiye ait vergi ödevlerini ihmal ettiği ve yerine getirmediği açık bulunmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davalı idarenin savunmasında vergi aslına ilişkin amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesi ile ilgili olarak her türlü yasal yola başvurulduğu, şirketin bilinen adresinden hiç bilgi verilmeden ayrıldığı ve menkul veya gayrimenkul hiçbir mal varlığının bulunmadığının saptandığı, bu yasal girişimlerle ilgili belgelerin tümünün işlem dosyasında mevcut olduğu yolunda ileri sürülen iddiaların doğruluğunun saptanması halinde, şirket tüzel kişiliğinden takip yollarının tükendiği ve tahsil imkânının kalmadığı sonucuna varılacağından, sözü geçen vergi asıllarının geç ödenmesi nedeniyle hesaplanarak vergi aslına dönüştürülen gecikme zamlarının tahsili için kanuni temsilci olan davacı adına yeniden tarh ve tebliğ yapılmasına gerek bulunmadığından, Vergi Mahkemesince aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile İzmir 3.Vergi Mahkemesinin 1991/927 sayılı kararının bozulmasına karar verildi...”, <http://www.danistay.gov.tr>. (Son Erişim Tarihi:03.02.2013)*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 01.05.1992, E.1991/421 K.1992/148 sayılı kararında da<sup>179</sup>,

*“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.maddesinin yukarıda sözü edilen ikinci fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hususlar düzenlenmiş, aynı Kanunun 333. maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10.maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Fer`i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği tasıması itibariyle gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünölmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği gözönünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun anlamına uygun düşer.*

*Vergi Usul Kanununun 333.maddesinde ifade edildiği gibi vergi cezalarını dahi sorumluluk kapsamına alan kanun koyucunun verginin zamanında ödenmemesine müeyyide teşkil eden gecikme zammını böyle bir sorumluluk dışında tutma iradesi, taşıdığı düşünmek, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükmün getiriliş amacıyla bağdaşmayacağı gibi, mantık kurallarıyla da çelişki yaratır. Nitekim 10 uncu maddenin sözü edilen fıkrasında yer alan "vergi alacakları" deyimini 3505 Sayılı Kanunla "vergi ve buna bağlı alacaklar" şeklinde değiştirilmekle bu husus açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır”*

ifadeleriyle gecikme zammının vergiye bağlı bir alacak olarak kabul edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Diğer bir görüşe göre ise<sup>180</sup>, gecikme faizi Vergi Usul Kanunu'nun kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunu düzenleyen 10. maddenin ilk şeklinin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut değildir. Gecikme zammı ise bir başka kanunla, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda düzenlenmiştir. Yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olmayan ya da başka bir kanunla getirilmiş olan bir kurumun düzenlemeye dâhil olduğunu söylemek, ancak genişletici yorumla yapılan okumalar neticesinde mümkün olabilir.

---

<sup>179</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 01.05.1992, E.1991/421 K.1992/148 <http://www.danistay.gov.tr>. (Son Erişim Tarihi:03.02.2013)

<sup>180</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 24.09.1993 tarihli 1993/55 E. 1993/84 K. sayılı kararı: “Gecikme zammı VUK'nun 10. maddesi kapsamında olmadığından, maddenin ilk şeklinin yürürlükte olduğu dönemlerle ilgili olarak, gecikme zammı, için kanuni temsilciye ödeme emri tebliğ edilemeyeceği hk.” <http://www.danistay.gov.tr>. (Son Erişim Tarihi:03.02.2013)

Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu 24.09.1993, E.1993/55, K.1993/84 sayılı kararına göre;

*“Ödeme emri Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesine dayanılarak düzenlenmekle birlikte 1980 yılına ilişkin gecikme zammını ihtiva ettiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesiyle tüzel kişilerin kanunitemsilcilerinin vergi alacakları, 333 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile vergi cezaları ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. 6183 sayılı Kanununun 51inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve ne de dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesi kapsamına girmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği bu olayda, temsilci davacının sorumlu tutulması ve şahsen takibinde yukarıdaki nedenlerle yasaya uygunluk görülmemiştir.”<sup>181</sup>*

### **ccc. Tecil Faizi**

Tecil etmek, ertelemek anlamına gelmektedir. Tecili, vergi uygulamasında, ödeme güçlüğüne düşmüş ve zor durumda bulunan borçlulara tanınan bir ödeme kolaylığı şeklinde nitelendirmek mümkündür.<sup>182</sup> Tecilde amaç işletmenin devamını sağlamak ve mükellefi icra ve iflas gibi oldukça olumsuz eylemlerden koruyarak kamu alacağının zamana yayılarak tahsilini sağlamaktır.

Türk Vergi Hukukunda, AATUHK' nun 48. maddesinde ifadesini bulan tecil faizi; *“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi âmme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı âmme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası ve gecikme zammı alacakları iki yılı, bu alacaklar dışında kalan âmme alacakları ise beş yılı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”* şeklinde nitelendirilmiştir.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 24.09.1993 tarihli 1993/55 E. 1993/84 K. sayılı kararı: *“Gecikme zammı VUK'nun 10. maddesi kapsamında olmadığından, maddenin ilk şeklinin yürürlükte olduğu dönemlerle ilgili olarak, gecikme zammı, için kanuni temsilciye ödeme emri tebliğ edilemeyeceği hk.”* <http://www.danistay.gov.tr>. (Son Erişim Tarihi:03.02.2013)

<sup>182</sup> Kartal, Z., 2011. Tecil faizinde değişiklik. *Yaklaşım Dergisi*. (221).

<sup>183</sup> Bu durumda kamu borcunun ödenmesinin bir süre ertelenmesi, kamu borçlusuna belirli bir kolaylığın sağlanması, alacaklı kamu idaresiyle, borçlunun karşılıklı çıkarlarının dengelenmesine yardımcı olabilmekte ve özellikle vergi borçlarında, iyiniyetli borçlunun, vergi ödeyebilme yeteneğinin korunması, böylece vergi kaynağının sürekliliğinin sağlanması, borcun ödenmesinin ertelenmesini gerekli kılabilmektedir. (Kaneti, a.g.e. , ss.443)

Kanunun bu verdiği yetki idareye tanınmış takdir hakkına bağlı olarak kullanılmakta olup her talepte bulunanın tecil imkanından yararlanacağı anlamına gelmez.<sup>184</sup> Maddenin ilk fıkrasında “tecil olunabilir” ifadesinin kullanılmış olması, idarenin tecil istemini herhalde kabul etmek zorunda olmadığını göstermektedir bununla birlikte madde hükmüne bağlanan tüm koşullar gerçekleştiği halde kamu idaresi geçerli ve tutarlı bir nedene dayanmaksızın tecil istemini reddedemez.<sup>185</sup>

SONSUZOĞLU, E. (2001, s.50)<sup>186</sup> tecil faizinin amacını da şöyle açıklamaktadır;

*“Tecil kurumunda hem devlet hazinesinin hem de mükellefin korunması amacına yer verilmiştir. Borcun vadesinde ödenmemesi ya da cebri icra yoluyla tahsilinin mükellefi çok zor durumda sokacağı hallerde, ödeme ertelenerek, mükellefin zor duruma düşmesi engellenirken teminat altına alınmak suretiyle, devletin alacağının tehlikeye düşmesi engellenmekte ve çedemedeki gecikme tescil faizi alınmak suretiyle, telafi edilmektedir.”*

Kamu idarelerinin alacaklarının kanunlarda yer verilen sürelerde ödenmesi (tahsili) esastır. Ancak, alacaklı amme idareleri, icra takibine başlama ya da icrayı devam ettirme hallerinin varlığında borçlunun “çok zor” durumda kalacağını öngördükleri takdirde kanun maddesinde yer alan şartlarla amme alacağını tecil edebilirler.

Tecilin yapılması sırasında amme alacağının tecil dolayısıyla tehlikeye girmemesi, teminat altına alınması şartları göz önünde bulundurulacağı gibi, “çok zor” durumun takdirinde de icra takibine başlanması ya da takibin devamı halinde borçlunun gelir kaynaklarının ortadan kalkmasına ya da faaliyetlerinin devamının engellenmesine sebebiyet verilip verilmediğinin de bir ölçü olarak göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Doktrinde BARLASS,İ. (2006,43); *“Tecil faizini de gecikme zammı gibi vergiye bağlı bir alacak olarak adlandırmayı uygun bulmuyoruz. Tecil faizi sadece tecil kurumundan yararlanılması halinde feri nitelikte bir amme alacağı olarak gündeme gelmektedir.”*

demek suretiyle tecil faizini vergiye bağlı alacak olarak adlandırmanın doğru olmayacağını söylemiştir.

---

<sup>184</sup>Sonsuzoğlu, a.g.e., ss.50.

<sup>185</sup> Şimşek, E., 1996. *Amme alacakları tahsil usulü kanun şerhi*. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, ss.370.

<sup>186</sup> Sonsuzoğlu, a.g.e., ss.50.

Ancak tecil faizinin vergiye bağlı alacak olarak kabulü yerinde olacaktır. Ancak pratikte ve doktrinde kabul gören görüş de bu yöndedir. Tecil faizi müddetinde ödenmeyen vergilere ödenen müeyyide niteliğindedir. Bu nitelendirme dolayısıyla, VUK madde 10 bağlamında kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamına dâhildir.

### **ddd. Pişmanlık Zammı**

Yükümlüler beyana dayanan vergilerde, işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde eğer belirli şartlar da sağlanmış ise bu suçtan kurtulabilirler.<sup>187</sup>

Pişmanlık müessesesi VUK madde 371 ile düzenlenmiş olup madde şu şekildedir;

*“ Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*

*1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).*

*2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.*

*3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.*

*4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.*

---

<sup>187</sup> Öncel&Kumrulu&Çağın, a.g.e., ss.220.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”*

Pişmanlık müessesesinin düzenlendiği VUK' nun 371. maddesinin 5 numaralı bendi 3239 sayılı yasayla değiştirilmiştir ve pişmanlıktan yararlanılabilmesi için ek bir koşul daha getirilmiştir. Buna göre “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi” gerekmektedir.

Pişmanlık zammı VUK'nun 371. maddesinde öngörölmüş olan pişmanlık kurumuyla tam bir sebep sonuç ilişkisi içersindedir ve her kabul edilmiş pişmanlık talebi bu talebi takip edecek ödemelerin pişmanlık zammı da içermesini sonuçlar. Bu sebepten dolayı pişmanlık zammı da vergiye bağlı bir fer'i alacak olarak nitelendirilmelidir. Bu sebeptendir ki VUK madde 10 anlamında kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunun kapsamında değerlendirilmelidir.

Vergi Hukukumuzdaki pişmanlık müessesesi Ceza Hukukumuzda yer bulan etkin pişmanlık ile benzer bir konumdadır. Devlet pişmanlık müessesesini işleterek, faili işlenmiş ve tamamlamış olduğu bir suçtan dolayı cezalandırmaktan vazgeçmiş olmaktadır. Ödemenin onbeş gün içinde yapılması pişmanlıktan yararlanmanın bir koşulu olduğundan dolayı, bu müessesede tecil yoluna gidilememektedir.<sup>188</sup>

#### **b) Kanuni Temsilcilerin VUK Madde 10 Bağlamında Ödev ve Sorumlulukları**

Türk Vergi Hukukunun dayandığı beyan sisteminin zorunlu bir sonucu olarak mükelleflere bu sistemin işlemesine olanak veren, onun temelini oluşturan belirli ödevler yüklenmiştir.<sup>189</sup> Yasa koyucunun mükelleflere ödev yüklemesindeki amacı, vergi idaresinin vergilendirmeyi “doğru” yapmasını sağlamak başta olmak üzere, işletmelerle ilgili kişilerin güvenilir bilgiler edinmesi sağlamaktır.<sup>190</sup>

<sup>188</sup> Çelik, a.g.e. , ss.159.

<sup>189</sup> Kaneti, a.g.e. , ss. 177.

<sup>190</sup> Karakoç, a.g.e., ss. 343, Barlass, a.g.e., ss. 42.



Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunun ortaya konulmasında öncelikle kanuni temsilcilerin ödevlerinin neler olduğu belirlenmelidir. 213 Sayılı Kanunun 10. maddesinde anonim ve limited ortaklıkların gerek vergi mükellefi gerekse vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceğini hükme bağlar ancak bu ödevlerin neler olduğu konusuna madde içinde bir açıklık getirmez.<sup>191</sup>

Sorumluluğun çerçevesi, ödevlerin yerine getirilmemesi ile sınırlandırıldığına göre öncelikle ödevlerin neler olduğunu tayin ve tespit etmek gerekir ve bunun için de müracaat edilecek kanun hükmü 3. maddedir. VUK' un 3. maddesi lafzın açık olmadığı yerde "hükümlerin kanununun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır" hükmünü taşır.

Yükümlünün ve buna bağlı olarak yerine getirmesi gereken vergi ödevleri, Vergi Usul Kanununun ikinci kitabında 153 ile 257. maddelerinde düzenlenmiştir.

#### **aa. Bildirimde Bulunma Ödevi**

Bilindiği üzere vergi hukukumuzda kabul görmüş olan temel tarhiyat usulü beyana dayalı tarhiyattır. Beyan esası, vergiyle ilgili temel ödevlerin doğrudan yükümlü veya vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesini ifade eder.<sup>192</sup> Vergilendirme, idare ile mükellef arasında sürekli ilişki kurulması gereken bir süreçtir. Bu ilişkiye bağlı olarak da vergilendirme işlemleri, kolaylıkla ve noksansız olarak yürütülür. Mükellefler ekonomik faaliyetlerine ilişkin ve vergilendirmeyi ilgilendiren çeşitli olay ve durumları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bildirilmesi gereken bu olay ve durumlar; işe başlama, adres, iş ve işletme değişiklikleri ile işi bırakma halleridir.<sup>193</sup> Bu sayılanların, mükelleflerce vergi idaresinin bilgisine sunulmasının bir zorunluluk olması, vergi alacağı borcu ilişkisini sağlıklı bir temelde yapılandırma gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.<sup>194</sup>

---

<sup>191</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss. 51.

<sup>192</sup> Yeniçeri, H., 2004. Beyan esasına dayanan vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *19. Türkiye Mali Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*. 10-14 Mayıs 2004 Ankara: Yaklaşım Yayınları, ss. 908

<sup>193</sup> Oktar, A., 2012. *Vergi hukuku*. 8. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, ss. 223.

<sup>194</sup> Barlass, *a.g.e.*, ss.42.

## bb. Defter Tutma Ödevi

Muhasebe sürecinin ilk ve en basit aşaması olan defter tutma, bir dönem içerisinde gerçekleşmiş değer hareketlerini tespit etmek amacıyla bu işlemlerin kaydedilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>195</sup>

VUK madde 171'e göre yükümlülüler, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek amacıyla defter tutmak zorundadırlar. Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır.<sup>196</sup>

Böylelikle vergi idaresi vergiyi doğuran olayları mükelleflerin kayıtlarından izleyebilecektir.

Ayrıca 171. maddede hangi maksatlarla defter tutulacağı da belirtilmiştir. Buna göre maksat;

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

VUK 172. maddede ise defter tutması zorunlu olan kişiler sayılmışlardır. Buna göre; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler defter tutmak zorundadırlar. İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

---

<sup>195</sup> Karayalçın, Y., 1988. *Muhasebe hukuku*. Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, s.7. Oktar, *a.g.e.*, ss.227.

<sup>196</sup> Karakoç, *a.g.e.*, ss. 360.

Türk Ticaret Kanunu da tacirlere defter tutmakla ilgili bazı ödevler yüklenmekte ve defter tutulurken uyulması gereken şartları belirlemektedir. (YTTK. md. 64<sup>197</sup> vd.) Bu görev ve şartlar geniş ölçüde Vergi Usul Kanunu ile paralellik göstermektedir.

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda<sup>198</sup> ticari işletmeyle ilgili olan belgelerin saklanması zorunlu tutulmuş, bu belgelerin gereği gibi saklanmamasından doğan hukuki sorumluluk, gerçek kişilerde doğrudan doğruya işletme sahibine, tüzel kişilerde ise yönetim organının üyelerine yüklenmiştir. Ancak, eTTK, bu konuda sadece hukukî sorumluluk öngörmüş, belgelerin saklanmaması hali için herhangi bir cezaî sorumluluk getirmemiştir.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda<sup>199</sup> da, her tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlü tutulmuştur.

### **cc. Belge Düzenine Uyma Ödevi**

Belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır.<sup>200</sup> VUK madde 227' de *“bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”*denmek suretiyle tutulan belgelerin belli bir düzene uyması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Türk vergi sisteminde, verginin tarhi mükellefin beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır.<sup>201</sup>

---

<sup>197</sup> Madde 64: *“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.”*

<sup>198</sup> eTTK madde 68' de belirtilmiştir.

<sup>199</sup> YTTK madde 82' de tacirlerin saklamakla yükümlü oldukları belgeler sayılmış, bunları saklama süreleri belirtilmiştir.

<sup>200</sup> Karakoç, *a.g.e.*, ss. 379.

<sup>201</sup> Kaneti, *a.g.e.*, ss. 190.

İşlemlerin belgeye bağlanış sebebi vergi denetimini sağlayarak vergi kaçakçılığını engellemek ve mükellef açısından ispat edici delil olarak kullanılmasıdır.<sup>202</sup>

Bu nedenle, defter tutma ve belge düzenine uyma birbirini tamamlayan ödevlerdir diyebiliriz. Zira içeriği itibariyle doğru bilgileri yansıtan defterlerin tutulabilmesinin ön koşulu, defterlerin içerisinde yer alan kayıtların dayanağı olan bilgilerin gerçeğe ve usule uygun biçimde defterlere kaydının geçirilmesidir.<sup>203</sup> Belgelerin bu işlevleri yerine getirebilmeleri ise, şekil şartlarını sağlamalarının yanı sıra, maddi gerçeğe de uymalarına bağlıdır.<sup>204</sup> Defter ve belgelerin Vergi Usul Kanununda belirtilen düzene uymaması halinde aynı kanunun 352 ve 353. maddelerine göre usulsüzlük cezasının kesilmesine olanak verecektir. Ayrıca belgelerdeki noksanlığın defter kayıtlarının sıhhatini kaybettirecek ölçüye varması durumunda dönem kazancının idarece re'sen takdirini yani re'sen tarhiyatı gündeme getirecektir.<sup>205</sup>

#### **dd. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi**

Vergi Usul Kanununun 253. madde hükmü gereği defter tutmak zorunda olan mükellefler tuttıkları defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamdaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.<sup>206</sup>

VUK 254. maddesi ise defter tutma zorunluluğu olmayanlara, fatura gider pusulası ve müstahsil makbuzlarıyla sınırlı olmak üzere ve bu adı geçen belgeleri tarh sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre muhafaza ve ibraz ödevi getirmiştir. Kanun koyucunun defter ve belgeleri ibraz ödevini, bu belgelerin ait olduğu yıldan itibaren beş yıl olarak belirleme nedenini tarh zamanaşımı süresinin, vergiyi doğuran olayı takip eden yıldan itibaren beş yıl olarak saptanmasında aramak gerekir.

---

<sup>202</sup> Karakoç, *a.g.e.*, ss.379.

<sup>203</sup> Barlass, *a.g.e.*, ss.43.

<sup>204</sup> Oktar, *a.g.e.*, ss 211; Kaneti, *a.g.e.*, ss. 191.

<sup>205</sup> Uysal A. & Eroğlu N., 2009. *Açıklamalı ve örnekli vergi usul kanunu*. 4. Baskı. Ankara: Sözkesen Matbaacılık, ss.442.

<sup>206</sup> Saban, *a.g.e.*, ss. 178; Karakoç, *a.g.e.*, ss. 394.

## ee. Beyanname Verme Ödevi

Beyanname vermenin yükümlüler açısından bir ödev olup olmadığı doktrinde tartışmalı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bazı yazarlar yukarıda saymış olduğumuz VUK'un 2. kitabında yazılı ödevlerin dışında beyanname vermeyi de yükümlüler açısından bir ödev olarak kabul etmiştir öte yandan diğer bazı yazarlar, eserlerinin ödevlerin açıklandığı ilgili bölümlerinde, beyanname vermeyi incelememişlerdir.<sup>207</sup>

Kanaatimiz, beyanname vermenin bir ödev olduğudur. Vergi Usul Kanununun Mükellefin Ödevleri Başlıklı ikinci kitabında beyanname vermek ödevler arasında sayılmamış ise de aynı kanunun birinci kitabının İncelemede Usul kenar başlığını taşıyan 144. maddesinin 4. fıkrası incelendiği zaman, bu fıkra da yer alan “Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyanamesi ödevini kaldırmaz” cümlesi açık olarak beyanname verilmesinin bir ödev olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>208</sup>

Doktrinde beyanname verme ödevine, mük olarak kabul etmemekte ve gerekçe olarak da beyanname vermenin ödevler başlıklı VUK'un ikinci kitabında yer olmadığını göstermektedirler. Kaneti<sup>209</sup> ve Karakoç' da beyanname vermenin yükümlünün ödevleri arasında yer aldığına dair görüşte olan yazarlar arasındadırlar. Bizimde katıldığımız bu görüşe göre; mükellefin önemli ödevlerinden birisi beyanname vermektir. Türk vergi sistemi, istisnalarıyla birlikte, beyan esasına dayanmaktadır. Başka bir deyişle, vergiler, kural olarak, yükümlünün beyanı üzerinden tarh edilmektedir.<sup>210</sup>

Beyana dayanan tarhta, yükümlü ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan ve beyanname denilen yazılı bir bildirimde bulunur.<sup>211</sup>

---

<sup>207</sup> Saban, Vergi Hukuku isimli kitabında yükümlünün ödevleri başlığının altında “beyanname verme”ye değinmemiştir.

<sup>208</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.58.

<sup>209</sup> Kaneti, *a.g.e.*, ss. 177.

<sup>210</sup> Karakoç, *a.g.e.*, ss. 350.

<sup>211</sup> Yücel, T., 2010. Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.47.

### c) Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun' un yukarıda lafzını aktardığımız 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcinin sermaye şirketlerinin vergisel nitelikte borçlarından sorumlu olabilmelerinin iki ön şartı bulunmaktadır. Bir arada gerçekleşmesi gereken bu ön şartlar, vergi ve vergiye bağlı alacakların ortaklık bünyesinden kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi ve kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesidir.<sup>212</sup>

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

Hukukumuzda asıl olan vergi ve vergiye bağlı alacakların, kanunlarda bellirlenmiş olan süreler içerisinde vergi alacağının mükellefi veya sorumlusu olan kişi tarafından ödenmesi esastır. Ancak yasada belirtilen sürelerle rağmen gerek mali gerekse başka sebeplerle vergi alacağı asıl borçludan tahsil edilemeyebilir. 213 Sayılı Kanunun 10. maddesinin 2 fıkrası hükmünce kanuni temsilcilerin, vergi ve vergiye bağlı alacaklar için sorumluluklarına gidilmesi bu alacakların ortaklıktan kısmen ya da tamamen tahsil edilememesine bağlıdır.<sup>213</sup>

---

<sup>212</sup> Barlass'ın VUK'un 10. maddesinin lafzından yola çıkarak ortaya koymuş olduğu bu iki ön koşulun varlığı, genel olarak konuyu ele ala yazarlarca da kabul gören ve üzerinde fazlaca ihtilaf olmayan bir husustur. Bununla birlikte kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunun doğmasının şartlarını daha farklı değerlendiren çalışmalar da vardır. Mavral, Ü., 2002. Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumlulukları. *Vergi Sorunları Dergisi*. (171), ss.96. Yazar çalışmasında anonim ortaklığın ödenmemiş vergi borcunun kanuni temsilciden istenebilmesini iki temel şarta tabi kılmıştır. Bu şartlardan ilki söz konusu vergi borcunun anonim ortaklık bünyesinden tahsil edilememiş olmasıdır. İkinci şart ise ortaklıktan tahsil edilemeyen borcun ödemesi istenen kişinin, ortaklığın kanuni temsilcisi konumunda bulunması gereğidir. Görüldüğü üzere kanuni temsilci tarafından VUK' da öngörülen ödevlerin yapılmaması yazar tarafından kanuni temsilcinin sorumluluğu için gerekli bir unsur olarak görülmemiştir. Boy, K., 1997. *100 Soruda amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, ss.44. Yazar çalışmasının bu kısmında anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin vadesinde ödenmeyen vergi borçları karşısındaki sorumluluğunu ortaya koymaktadır ve VUK'un 10. maddesini tekrarladıktan sonra şu açıklamayı getirmektedir. "Kanunun bu hükmüne göre şirketin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan amme alacaklarının, bunların kanuni temsilcilerinden alınacağı aşikar hale gelmektedir." Sözü geçen yazar, eserinin bir başka bölümünde yer alan limited ortaklıkların kanuni temsilcisi olan müdürlerin vergi borçları karşısındaki sorumluluğuna yönelik açıklamalarında da ödevlerden bahsetmeden şöyle bir ifade tercih etmiştir. "Limited şirketin ödenmeyen ve şirketten tahsil imkanı bulunmadığı için şirketi temsile yetkili şahıs olan müdürden aranılan kamu alacağı için..." ss.41.

<sup>213</sup> Danıştay 9. Daire, 17.02.2004, E . 2001/1793, K. 2004/998, "... Tüzel kişinin vergi borcu nedeniyle kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için, kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerektiği gibi tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kanuni temsilci olarak görevde buldukları dönemlere ilişkin olarak dikkate alınmasının gerektiği...."; Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu, 13.12.2002, E.

Bu yöndeki yaklaşımın bir benzeri Amerika Birleşik Devletleri mevzuatında da yer almaktadır. Başka bir deyişle Amerika Birleşik Devletleri hukukunda da vergi kaybının var olduğu hallerde kanuni temsilciye değil öncelikle ortaklığa yönelinir. Alman Vergi Usul Kanununun 219. maddesi de benzer bir düzenlemeyi benimsemiş olarak gözüktüğü de VUK ile arasında köklü farklılıklar da bulunmaktadır.<sup>214</sup>

Konu ile ilgili olarak doktrinde ve pratikte en tartışmalı kısım vergi ve vergiye bağlı alacakların ne zaman ortaklıktan alınamamış sayılacağıdır. Kanaatimizce vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlarda, icra prosedürünün sonlandırılmasını takiben, vergi alacağının tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesi gerekmektedir. Yargı kararları da bu görüş yönündedir.<sup>215</sup>

VUK' un 10. maddesine göre temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ, safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusuna hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkanının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir.

Alacaklı vergi idaresi, vadesinde ödenmeyen alacağını tahsil etmek için, AATUHK Cebren Tahsil ve Şekilleri kenar başlıklı 54. maddesinde yazılı tahsil yöntemlerinden duruma uygun olanı gerekirse tümünü kullanmak zorundadır.<sup>216</sup>

---

2002/395, K. 2002/491, "... Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağı kalmadığının saptanması, bunun için de önce asıl kamu borçlusuna şirketin takip edilmesi gerekmektedir. Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir..."

<sup>214</sup> Barlass, a.g.t., ss.87.

<sup>215</sup> Danıştay 3. Daire, 26.03.1992, E. 1991/1643, K.1992/1200. "Olayda, davacının ortağı ve yönetim kurulu üyesi bulunduğu şirketin vergi borçları nedeniyle şirket adına ödeme emri düzenlendiği, borçların şirket tarafından kısmen ödendiği, kısmen de tecil talebinde bulunulduğu, ancak tecil şartlarına uyulmadığı, yapılan icra takipleri ve hacizlerin sonuçsuz kaldığı, şirketin iflasına karar verildiği, ancak bu kararın Yargıtayca bozulması üzerine iflasın kapandığı, bunun üzerine, şirket hakkındaki takibat işlemlerine devam edildiği, yapılan araştırmalar sonucu şirketin haczi kabil menkul ve gayrimenkul mallarının bulunmadığı ve fabrika binasının da satıldığı anlaşıldığı, bu durumda söz konusu amme alacaklarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmadığının sabit bulunduğu hk." <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi: 03.03.2013)

<sup>216</sup> Danıştay 9. Daire, 27.09.2006, E. 2005/5205, K. 2006/3461, "...Kanuni temsilcisi olduğu şirketten tahsil imkanı kalmayan vergi borçlarının davacıdan tahsil amacıyla 213 sayılı kanunun 10. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden

Hükme göre;

“Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:

1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi<sup>217</sup>
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.”

---

mükellef veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, adı geçen şirketin fabrika binası ve müstemilatı bulunduğu ve bir kısım menkulünde şirketin vergi borcuna karşılık teminat gösterildiğinin anlaşıldığı halde, davalı idarece bunların satılarak paraya çevrilmesi suretiyle vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı hususu ortaya konulmaksızın, vergi borcunun Şirketten tahsil imkanı kalmadığından bahisle doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde 213 sayılı Kanunun 10. maddesine uyarlık bulunmadığından Vergi Mahkemesince dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmesi gerekirken davanın reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir. Her ne kadar vergi dairesi müdürlüğünce söz konusu mallar üzerinde başkaca hacizler bulunduğu ileri sürülmekte ise de; söz konusu malların değer tespiti yaptırılarak satılmasından sonra diğer hacizlerle birlikte vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı ortaya çıkacağından, yalnızca söz konusu mallar üzerinde başka hacizlerin bulunması nedeniyle vergi borcunun şirketten tahsil imkanı kalmadığının kabulüne yasal olanak bulunmamaktadır...”. <http://khyk.kazancihukuk.com/> (Son Erişim Tarihi: 03.03.2013)

<sup>217</sup> Danıştay 3. Daire, 11.04.1995, E.1994/4277, K.1995/1197. “Dosyanın incelenmesinden; asıl vergi borçlusu şirketin gayrimenkulleri ile birlikte kanuni temsilci olan davacının banka mevduatına da haciz konulduğu, vergi alacağının davacının haciz konulan banka mevduatından tahsil edilmesi üzerine de, şirketin gayrimenkulleri üzerindeki haciz kaldırıldığı anlaşılmış olup; bu durumda, haczedilen gayrimenkuller paraya çevrilmeden kamu alacağının asıl borçludan tahsilinin kısmen veya tamamen imkansızlaştığının söylenemeyeceği; dolayısıyla, bu yola gidilmeden kamu alacağının kanuni temsilcinin, banka mevduatından tahsilinde isabet bulunmadığı hk” Dipnot için bkz: Candan, a.g.e., ss.95.



Vergi idaresi, tüketilen bu yollar sonunda, gösterilen teminatın vergi alacağını kısmen veya tamamen karşılayamamış olması,<sup>218</sup> ortaklığın haczedilen mal, hak ve alacaklarının haczedilerek paraya çevrilmesine rağmen alacağı kısmen veya tamamen karşılayamaması,<sup>219</sup> ortaklığın gayri faal olması ve mal varlığının bulunmaması nedeni ile haczi kabil mal, hak ve alacaklarının bulunmaması,<sup>220</sup> ortaklığın iflasının istenilmesine rağmen sonuç alamamış olması hallerinde<sup>221</sup> kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilecektir.<sup>222</sup>

Bununla birlikte şirketin iflasının istenmiş olması tek başına tahsil imkansızlığı anlamına gelmez. Şirketin iflası ya da tasfiye haline girmesi durumunda tasfiye sonucunun beklenilmesi zorunluluğu vardır.<sup>223</sup>

Ancak şunu da söylemek gerekir ki VUK' a kaynaklık teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu(Angabenordnung)'nda ki düzenleme VUK' un paralelinde değildir. Alman Vergi Usul Kanununun 219. maddesine göre kanuni temsilciye yönelebilmek için ortaklığa yönelik takip yollarını tüketme şartı her zaman aranmamaktadır.

---

<sup>218</sup> Danıştay 3. Daire, 19.12.1995, E.1995/3181, K.1995/4260. “Haciz konulan mallarına alıcı çıkmayan, başkaca haczi kabil malvarlığı da bulunmayan şirketin vergi borcunun tahsilinin olanaksızlaşması sebebiyle, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceği hk.” <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi: 03.03.2013)

<sup>219</sup> Danıştay 3. Daire, 23.03.1988, E.1987/1454, K.1988/941. “Ödeme güclüğü içerisinedüşen ve alet ve malları haczedilerek satılan şirketten olan kamu alacağının tahsiline imkân kalmadığı hk.” Dipnot için bkz: Candan, a.g.e., ss.96.

<sup>220</sup> Danıştay 3. Daire, 24.12.1987, E.1987/2189, K.1987/2924. “Dosyanın incelenmesinden toplam 25 milyon lira vergi borcu olan şirketin, bankalarda 1.500 TL'lik mevduatının bulunduğu, gayrimenkulü olmadığı; bu nedenle, vergi dairesinin takibinin sonuçsuz kaldığı hususlarının anlaşıldığı hk.” Dipnot için bkz: Candan, a.g.e., ss.96.

<sup>221</sup> Danıştay 11. Daire, 22.03.1996, E.1993/1993, K. 1996/1227, “Şirket borcu iflas kapanmadan yönetim kurulu üyesinden aranmaz. ....Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, mahkemece iflasına hükmedilen şirketin vergisel ödevlerinin iflâsın kapanmasına kadar iflas idaresince yerine getirileceği, şirketleri aranan vergilerin iflas idaresine bildirileceği, takibat neticeleninceye kadar iflas idaresinin sorumluluklarının süreceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, 7.12.1989 tarihinde; iflasına karar verilen şirketin iflas işlemi sürdüğüne (henüz iflas kapanmadığına), kamu alacağının şirketten tahsil olanağı kalmadığı hususu saptanmadığına ve şirketin iflas etmesi üzerine şirket adına çıkarılacak tebligatların iflâs idaresine yapılması gerektiğine göre, Vergi Mahkemesince kamu alacağının teminat altına alınması amacıyla şirkete ait vergi ve ceza borcundan dolayı şirket yönetim kurulu üyesi sıfatıyla davacı adına tesis edilen işlemin iptali gerekirken, yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir...” <http://www.vergi.tc/> (Son Erişim Tarihi: 03.03.2013)

<sup>222</sup> Yücel, ss. 65. Deynekli, a.g.e., ss.144. “ Vergi borcu için teminat verilmişse örneğin teminat mektubu verilmiş veya şirkete kefil olanlar varsa teminatlarla ilgili takip yapıp sonuçlandırılmadan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemez.”

<sup>223</sup> Barlass, a.g.e., ss.71.

Şu şekilde ifade etmek gerekirse; şayet sürecin başında, vergi borcunun ortaklıktan tahsili mümkün gözüküyor ise ortaklığa yönelik takip işlemlerine girişmeksizin doğrudan kanuni temsilci takip edilebilir.<sup>224</sup> Alman Vergi Usul Kanunu'nun bir diğer ayrık düzenlemesi de kanuni temsilciye yönelinmesi için vergi borcunun ortaklığın menkul mal varlığından tahsil olunamamasının yeterli kabul edilmesidir.<sup>225</sup>

Doktrinde bazı yazarlar tarafından AATUHK madde 81' yer verilmiş olan "*Haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirilir.*" hükmü gereği memur tarafından yapılacak kıymet takdiri neticesinde biçilen haczedilen mal ve hakların vergi alacağını karşılayacağı anlaşılırsa aynı kanunun 74. maddesine istinaden paraya çevirme işlemi yapılmadan alacağın kanuni temsilciden istenemeyeceği ancak bu değerlendirme sonucu haczedilen mal ve hakların vergi alacağını kısmen veya tamamen karşılamayacağı anlaşılan kısmı için ise haczedilen mal ve hakların paraya çevrilmesini beklemeden kanuni temsilcinin varlığına müracaat edilebileceği savunulmuş ve hatta bazı Danıştay kararları da bu görüşe temel gösterilmişlerdir.<sup>226</sup>

Bizim katıldığımız görüşe göre; kanunun lafzı gereği kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için yukarıda bahsetmiş olduğumuz icra yollarının tüketilmesi gereklidir.<sup>227</sup>

Zira böylelikle kanuni temsilciler idarenin keyfi uygulamalarına maruz kalmaktan kurtulacak ve ileri tarihte ödemesi gerekeceği bir parayı ödediği için paranın vade değerinden kayba uğraması önlenmiş olacaktır.<sup>228</sup>

---

<sup>224</sup> Akkaya, M., 1997. Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. **46**. (1-4), ss.188.

<sup>225</sup> Barlass, a.g.t., ss.89.

<sup>226</sup> Candan, a.g.e., ss.98. Yazarın eserinde kaynak gösterdiği Danıştay kararları: "*Danıştay 4. Daire 10.11.1982, E.1982/403 K. 1982/3995.*" "*Şirketin mallarına konulan ihtiyati haczin, kamu alacağını karşılayamayacağına ilişkin anlaşılması üzerine kanuni temsilcinin mallarına ihtiyati haciz konulmasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır*" *Danıştay 7. Daire, 15.10.1997, E.1997/2415 K.1997/3501.* "*Haczedilen borçluya ait malların 6183 Sayılı Kanununun 81. maddesine göre değerlemesi sonucu kamu alacağını karşılayamayacağına ilişkin anlaşılması halinde alacağın karşılanmayan kısmı için kanuni temsilcinin haczedilen malların satışı beklenilmeden takip edilebileceği hk.*"

<sup>227</sup> Danıştay 4.Daire, 22.03.2012, E.2009/2694, K.2012/955. "*Şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden ortağın takibine geçilemeyeceğinden ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.*" Danıştay'dan alınmıştır. Danıştay 4.Daire, 20.01.2011, E.2008/2994, K.2011/253. "*....Dosyanın incelenmesinden, borçlu şirket hakkında gerekli takibatın yapıldığına dair bilgi ve belgelerin dosyaya sunulmadığı anlaşılmaktadır Asıl borçlu şirket hakkında yeterli adres ve malvarlığı araştırması yapılmaksızın borcun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinin kabulü mümkün değildir. Dolayısıyla, şirket hakkında takip yollarının tüketilmeden davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uygunluk bulunmadığı gibi...*" Danıştay'dan alınmıştır.

Danıştay tarafından da onanmış bir Vergi Mahkemesi kararında;

“...hacizli menkul ve gayrimenkul mallar paraya çevrilerek şirketin vergi borçlarının kısmen veya tamamen karşılanması mümkünken bu yola başvurulmadan şirket malvarlığından tahsil imkânı bulunmadığı sonucuna ulaşılarak davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görülmediğinden dolayı ödeme emirlerinin iptaline....karar verildi.”<sup>229</sup>

Bu koşulun yerine getirilip getirilmemesi hususunun kanıtlanması yükünün kime düştüğünü de kısaca değinmekte yarar görüyoruz. Bir uyuşmazlığın sözkonusu olması halinde, vergi alacağının şirketin bünyesinden kısmen veya tamamen tahsil olanağının bulunmadığı hususunun ispatı bunu iddia eden tarafça, yani bu durumda VUK madde 10’ a dayanarak ödeme emri düzenleyen vergi dairesince yapılacaktır.

#### **bb. Vergi Alacağının Asıl Borçlu Şirketten Alınmamasının Sebebi Kanuni Temsilcilerin Vergi Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması**

Kanuni temsilcilerin ödevlerinin neler olduğu ve VUK madde 10 kapsamında temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliğinin kusura dayalı sorumluluk esası olduğu hususları yukarıda detaylıca açıklanmıştır. Bu sebeple sözkonusu hususlara bir kez daha değinilmesi tekrar olacağından, bu başlık altında sadece koşuldan ne anlaşılması gerektiğine değinilecektir.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunu düzenleyen VUK madde 10 kapsamında aranan ikinci koşul, sözkonusu vergisel alacağın şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesinin nedeninin kanuni temsilcinin kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmemiş olmasıdır.<sup>230</sup>

---

<sup>228</sup> Yücel, *a.g.t.*, ss.67. Ayrıca bu hususta 03.04.1997 tarihli 36/3660-18459/14011 sayılı mukteza da incelenebilir; “*Vergi borçlusu olan limited şirketin vergi borcu ilk aşamada şirketin malvarlığından tahsil edilmekte, şirketin malvarlığından tahsil edilememesi halinde şirket sorumlusunun mal varlığına başvurulması gerekmektedir, bu yüzden ilk aşama geçilmeden şirket müdürü sorumlu olmadığı için şirket müdürüne konan yurt dışına çıkma yasağının kaldırılması gerekir.*”.

<sup>229</sup> Danıştay 3. Daire, 22.06.2009, E.2008/923, K.2009/2191. Danıştay’dan alınmıştır.

<sup>230</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01.04.2005, E.2004/238, K.2005/57. Aksi görüş için bkz: Bahar, *a.g.m.*, ss. 127. Yazar makalesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemiş olması koşulunu, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi açısından bir şart olarak düşünmemiştir. Bu hususu da şu cümlesiyle belirtmiştir; “*Burada tek şart, tüzel kişiliğin vergi ve cezayı ödemeye yeterli olmaması hali veya alacaklı idarenin alacağını tüzel kişinin varlığından tahsil edememesi halidir. Bu ahvalde tüzel kişiliğin borcundan kanuni temsilci sorumlu tutulacak ve tahsil için vergi idaresi kanuni temsilci veya yöneticinin şahsi mal varlığına el atabilecektir*”

Bu koşuldan maddede şu şekilde bahsedilmektedir; “*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 bağlamda örneğin, kanuni temsilcilerin VUK’un defterlerin tutulmasına yahut belge düzenine uyulmasına yönelik hükümlerine aykırılık teşkil eden davranışları sonucunda, vergi idaresince re’sen tarhiyata gidilmesi ve bu tarhiyatın kesinleşmesi halinde şirketten kısmen ya da tamamen tahsil olunamayan vergi alacakları için bu ortaklıkların kanuni temsilcilerinin sorumlulukları yoluna gidilebilecektir.

Bazı mukayeseli hukukta ise kanuni temsilcilere yönelik vergisel ödevlerle ilgili sorumluluk alanlarını daraltan ve sorumluluğu ortaklık dışında başka kişilere aktarma imkanı sağlayan uygulamalar benimsenmiştir. Örneğin Amerikan hukuk sisteminde muhasebeye ilişkin hususları özel, bağımsız muhasebe ortaklıklarına devreden kanuni temsilci, devrin konusuna ilişkin hususlarda, söz konusu muhasebe ortaklığının kanunlara aykırı davrandığını bilmediği ve buna göz yummadığı müddetçe artık bir sorumluluk taşımaz.<sup>231</sup>

Öte yandan kanuni temsilcilerin temsil ettikleri ortaklığa ait bilgileri, bağımsız muhasebe ortaklıklarına gerçeğe uygun olarak aktarma bakımından sorumlulukları saklıdır.<sup>232</sup> Bizim hukukumuzda bu husus geçerli değildir. Kanuni temsilci sorumluluğu devredici herhangi bir işlemden bulunamaz.

Şunu da belirtmek gerekiyor ki eğer kanuni temsilcinin vergisel alacağa ilişkin şekli ve maddi bütün ödevleri yerine getirmesine rağmen, sözkonusu alacak şirketin ödeme gücündeki yoksunluk sebebiyle vadesinde şirketten tahsil edilemiyor ise bu durumda VUK 10 anlamında kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

---

<sup>231</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.94.

<sup>232</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.92.

## 2. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun

Mükerrer madde 35 ile düzenlenmiş bulunan sorumluluğun kusur sorumluluğu mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususunda tartışmalar mevcuttur.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere sorumluluk hukuku açısından esas teşkil eden husus kusura dayalı sorumluluktur. Kusura dayanmayan sorumluluk ise istisna teşkil etmektedir. Kusura dayanan sorumlulukta kişi kusuruyla karşı tarafa zarar vermektedir ve bundan sorumlu tutulur. Kusura dayanmayan sorumluluk kavramı ise, sorumlu tutulan kişinin sorumluluk doğuran olayla ilgili olarak herhangi bir kusuru olmasa dahi meydana gelen zarardan sorumlu tutulacağını ifade eder.<sup>233</sup> Genel olarak hukukumuzda “.....den sorumluluk<sup>234</sup>” ve “.....ile sorumluluk<sup>235</sup>” a yer verildiğini görmekteyiz. Bu genel kavramların izlerine vergi hukukumuzda da rastlamaktayız.

Bu iki sorumluluk türünün vergi hukukundaki izlerine bakacak olursak; VUK madde 10/2’ de kullanılan “...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden” ifadesindeki “yüzünden” ibaresiyle “...den sorumluluk” düzenlenir iken, aynı fıkranın devamında yer alan “...vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” ifadesinde yer alan “varlıklarından” ibaresiyle de “...ile sorumluluk” düzenlenmiştir.<sup>236</sup> AATUHK mükerrer madde 35’ de ise kanuni temsilciler açısından yalnızca “...ile sorumluluk”un düzenlendiğini görmekteyiz.

6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde benimsenmiş olan sorumluluk esasına geçmeden önce, maddenin geçirmiş olduğu değişikliklere kısaca göz atılabilir.

---

<sup>233</sup> Tandoğan, *a.g.e.*, ss.97.

<sup>234</sup> Tekinay&Akman&Burcuoğlu&Altop, *a.g.e.* ss.18 vd. “Bir zararı tazmin yükümü anlamına gelen gelen sorumluluğa ...den sorumluluğu denilmektedir.” Oğuzman, K. & Öz, T., 2006. *Borçlar hukuku genel hükümler*. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.14. “Genel davranış kurallarına veya yüklediği bir borca aykırı davranan şahsın, bu davranışı ile verdiği zararı tazmin yükümü vardır. Genel davranış kurallarına aykırılık halinde haksız fiilden sorumluluk, borca aykırılık halinde borca aykırı davranıştan sorumluluk veya sözleşmeye aykırılık halinde akdi sorumluluktan bahsedilir. Bu tür sorumluluğa ...den sorumluluk denilir.” Yaralı, L., 2010. *Limited şirketin kamu borçlarından müdürlerin ve ortakların sorumluluğu*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, ss. 161. “....den sorumluluk vergi ve buna bağlı alacaklar açısından da şöyle tanımlanabilir; ...den sorumluluk, özel veya kamu hukukundan kaynaklanan genel davranış kurallarına veya vergi borcuna aykırı davranışların bur da vranışlarından vergi alacaklısının uğradığı zararı tazmin etme yükümlülüğünü ifade eder.”

<sup>235</sup> Oğuzman&Öz, *a.g.e.*, ss.13. Yazar eserinde bu hususu şöyle açıklamıştır; “borçlunun malvarlığının borcun teminatını teşkil etmesi ve borcu fa etmemesi halinde borçlunun malvarlığına başvuru olarak alacağın zorla yerine getirilmesi imkânına.... ile sorumluluk denilmektedir.”, Tekinay&Akman&Burcuoğlu&Altop, *a.g.e.*, ss.18 vd. “Borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarındır.”

<sup>236</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.94.

Mükerrer 35. madde 4108 sayılı kanun<sup>237</sup> ile 1995 yılında “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlığı altında AATUHK’ daki yerini almıştır. Maddenin ilk hali şu şekildedir;

*“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî 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, kanunî 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.”*

Daha sonra 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>238</sup> un 4. maddesi ile değişik yapılmış ve maddeye 2 fıkra daha eklenmiştir.

Bu iki fıkra da şu şekildedir;

*"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."<sup>239</sup>*

---

<sup>237</sup> Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 22301, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 02/06/1995.

<sup>238</sup> Resmi Gazete Sayısı: 26898 (Mükerrer), Resmi Gazete Tarihi: 06/06/2008.

<sup>239</sup> Yaltı, B., 2009. Vergi hukukunda sorumluluğun sınırı: mülkiyet hakkı: insan hakları avrupa sözleşmesi ve anayasa çerçevesinde AATUHK 35 ve mükerrer 35. Prof. Dr. Mualla Öncel' e Armağan. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. “Bu son düzenlemeler, VUK,10’da geçen “ödev” kavramı ile bunun sonucu olarak doğabilecek “sorumluluk” arasındaki ilişkinin tamamen ortadan kaldırılmasını; hukuki sorumluluk için aranan hukuka aykırılık, kusur, zarar ve illiyet bağı koşullarının<sup>28</sup> bertarafını; kanuni temsilcilerin, sonraki tarihlerde başkası tarafından gerçekleştirilmesi gereken ödevlerden doğan sorumluluğu -kusuru olsun olmasın- ölçüsüz bir biçimde halefleriyle paylaşmalarını; sonuçta ister yeni ortak/kanuni temsilcinin isterse eski ortak/kanuni temsilcinin şahsi malvarlıklarına seçmece bir biçimde başvurarak bunların mülkiyet haklarına sınırsız müdahaleyi; söz konusu vergi borçları konusunda ortaya çıkabilecek hukuki uyumsuzlukları, üstelik

*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.*<sup>240</sup>

5766 sayılı Kanun müteselsil sorumluluğa ilişkin maddi kural getirdiğinden, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gereği, yürürlük tarihi olan 6 Haziran 2008'den sonra doğan kamu alacakları hakkında uygulanmak durumunda olmakla birlikte, geçici 1.maddesinde şöyle denmiştir: “*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır*”.

Bu maddenin de yürürlüğe girmesiyle doktrinde hükmün Anayasa madde 2' ye aykırı olduğu hususunda hâkim bir görüş oluşmuştur. Doktrin bu maddeyi bir geriye yürüme olarak değerlendirmiştir. Söz konusu madde yürürlük tarihinden önce doğmuş ancak tahsil edilmemiş olan kamu alacaklarına da uygulanacağından dolayı kanaatimizce de bir geriye yürüme sözkonusu olmuştur.<sup>241</sup> Ancak bu doğrultuda maddenin Anayasaya aykırılığı hususu Anayasa Mahkemesi' nin önüne gelmiş ve mahkeme hükmün iptaline karar vermiştir.<sup>242</sup>

---

*rücu mekanizmaları hakkında bir düzenleme de yapmadan, özel hukuk alanına, bunlar arasındaki ilişkiye kaydırmayı ifade etmektedir.”*

<sup>240</sup> Gerekçe: “*Maddede yapılan bir diğer düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir.*” <http://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar> (Son Erişim Tarihi: 01.03.2013)

<sup>241</sup> Güneş, a.g.e., ss. 135. “*Geriye yürümezlik: Hukukun temel ilkelerinden olan yasaların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, anayasamızda yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak deyimlenmekle beraber, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korumaktadır. Bu ilke kişilerin yürürlükteki hukuka güvenmelerine, geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapmalarına olanak tanır. Ayrıca vergi yasalarının geçmişe yürütülmemesi ekonomik ve ticari yaşamın istikrarını ve belirliğini bozmayacaktır.*”

<sup>242</sup> Anayasa Mahkemesi , 28/04/2011, E. 2009/39, K. 2011/68 <http://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar> (Son Erişim Tarihi: 01.03.2013)

6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde ifadesini bulan kanuni temsilcilerin amme alacaklarından kaynaklan sorumluluğunun, hukuksal niteliği ile ilgili olarak doktrine hâkim olan ve bizim de katıldığımız görüş söz konusu sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayalı olduğu yönündedir.<sup>243</sup>

Bir kısım yazarlar ise mükerrer 35. maddede düzenlenmiş olan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun niteliğinin kusur esasına dayalı olduğunu söylemektedirler.<sup>244</sup>

AATUHK kapsamı içine giren amme alacakları için kusursuz sorumluluk sistemi getirilmiştir.<sup>245</sup> Mükerrer 35. madde herhangi bir ödevin yerine getirilip getirilmediğini değil tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan ya da alınamayacağı anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edileceği öngörülmüştür.

---

<sup>243</sup> Candan, a.g.e., ss.56. Yazar eserinde “ ....Mükerrer 35. maddede öngörülen sorumluluk kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması dışında, başka bir nedene dayandırılmamıştır. Maddede kullanılan ifade anılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde başkaca bir koşul aranmaksızın kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesine olanak vermektedir. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinin nedeni, kanuni temsilcinin asıl borçlunun mal varlığını kötü yönetmesi, yani ihmal ya da kastı olabileceği gibi onun tamamen dışında cereyan eden bir olay örneği ekonomik kriz vs de olabilir. Bunun kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından bir önemi yoktur. Kanuni temsilci kendi iradesi dışında oluşan kimi nedenleri ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilme olanağına sahip değildir. ” demektedir. Yıldız, Ş., 1999. Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu , Prof. Dr. Erdogan Moroglu'na 65. Yaş Günü Armağanı. İstanbul: Beta Yayınları, ss.793. Yazar, kusursuz sorumluluğun mükerrer 35. madde için esas alınması gerektiği yönündeki görüşüne söyle bir açıklama getirmiştir “ AATUHK kapsamı içine giren amme alacakları için kusursuz sorumluluk sistemi getirilmiştir. Mükerrer 35. madde... herhangi bir ödevin yerine getirilip getirilmediğini değil tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan ya da alınamayacağı anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edileceği öngörülmüştür”. Saraç, O., 2000. Amme Alacağının Korunması Ve Vergisel Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*. (89), ss. 197. “Mükerrer 35. maddedeki sorumluluk amme alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması dışında bir nedene dayandırılmadığından kusursuzluğun kanıtlanması suretiyle sorumluluğun kaldırılması söz konusu değildir.” Bahar, C. O., 2005. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği, üyelik görevinin sona ermesi ve sorumluluktan kurtulma halleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. (281), ss.134.

<sup>244</sup> Barlass, İ., 2005. Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu. *Doktora Tezi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. ss.78.

<sup>245</sup> Yaralı, a.g.e., ss.173-175



Zaten maddenin gerekçesine<sup>246</sup> bakıldığında getirilme amacının ne olduğunu görülmektedir;

*“Bilindiği üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 Sayılı Kanunun cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir.....*

*Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanunî temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35. madde eklenmiştir.”*

AATUHK mükerrer madde 35 ile kişinin sorumlu tutulabilmesi için kamu alacağının tahsil edilmemesini veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını tek başına yeterli saymıştır. Madde de kişinin sözkonusu tahsil imkansızlığına kusuruyla sebebiyet vermiş olması aranmamıştır. Ancak kanaatimizce madde kusura dayanmayan sorumluluğun uygulanma amaçlarıyla ve ticaret hukukumuzda hâkim olan kusur sorumluluğu ile bağdaşmamaktadır. Bu bakımdan maddenin kusura dayanan sorumluluk esası üzerine biçimlendirilmesi daha yerinde olurdu. Zaten kusura dayanmayan sorumluluk esası istisnai bir olgu olduğu için hukuki eserlerde de sınırlı sayı prensibiyle ele alınır.<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> Gerekçe: <https://www.corpus.com.tr/> (Son Erişim Tarihi: 03.05.2013)

<sup>247</sup> İmre, Z., 1982. Hukuki mesuliyetin esası üzerinde bazı düşünceler, atatürk'e doğumunun 100. Yılında armağan. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, ss.404 “ İsviçre Türk hukuklarında olduğu gibi, İngiltere ve Birleşik Amerika hukukları da dâhil olmak üzere, hemen bütün hukuk nizamlarında hukuki mesuliyetin genel kuralı kusur prensibine dayanmaktadır.”

Kaldı ki kanun koyucunun ekonomik boyutu baskın olan faaliyetlerde kusursuz sorumluluk yüklediği tüm kişilerin ortak noktası, sorumluluğun doğumuna kaynaklık eden faaliyetin bizatihi sahibi ya da yararlanıcısı olmalarıdır. Örneğin BK madde 56' da *“Bir hayvan tarafından yapılan zararı o hayvan kimin idaresinde ise o kimse hal ve maslahatın icabettiği bütün dikkat ve itinayı yaptığını yahut bu dikkat ve itinada bulunmuş olsa bile zararın vukuuna mani olamayacağını ispat etmedikçe tazmine mecburdur”* demek suretiyle hayvan sahibinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk olduğu belirtilmiştir.<sup>248</sup>

Şunu da belirtmelidir ki vergi ve vergiye bağlı alacaklar için şayet kanuni temsilciye yönelik 6183 Sayılı Kanun mükerrer 35. maddeye dayanılarak yapılan bir takip varsa kanuni temsilcinin kusursuz olduğunu iddia etmesi kolaylıkla mümkün olmayacaktır.

Zira kanuni temsilcinin vergi ve vergiye bağlı alacaklar için mükerrer 35. maddeye dayanılarak sorumluluğuna gidilebilmesi için, kanuni temsilci tarafından ortaklığın bütün vergisel ödevlerinin yerine getirilmiş olması fakat ortaklığın mali imkanının, mevcut vergi ve vergiye bağlı alacağı verginin vade tarihinde ödemeye müsait olmasına rağmen ödenmemesi gerekmektedir. Doğal olarak bu şartlara vergi idaresinin vade tarihinden sonraki bir dönemde tahsilata giriştiğinde vergi borcunu ortaklıktan alamaması halini de eklemek lazımdır.

#### **a) 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı**

##### **aa. Kamu Alacağı**

Dildeki sadeleşme akımıyla birlikte Amme Alacağı olarak adlandırılan kavram yerini Kamu Alacağına bırakmıştır.<sup>249</sup> Anglo-sakson hukuk sistemlerinde böyle bir kavrama yer verilmemiştir.<sup>250</sup> Kamu alacağı, özel hukuktaki borç-alacak ilişkisi neticesinde doğan borçlardan tamamiyle farklı bir kavramdır. Devletin ve kamu tüzel kişilerinin gerçekleştirmiş oldukları özel hukuk ilişkisinden kaynaklı olan borçlar da bu kavram içerisinde değerlendirilemez. Kamu alacağı kavramı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile birlikte Türk Vergi Sistemi' deki yerini almıştır. Kamu alacağı vergi hukuku sistemimizde eski bir yeri olan vergi alacağı kavramından daha geniş bir kavramdır.

---

<sup>248</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.78.

<sup>249</sup> Tuncer, *a.g.e.*, ss.247.

<sup>250</sup> Yaralı, *a.g.e.*, ss.116.

Türk Vergi Hukuku mevzuatına bakıldığı zaman aslında kamu alacağı kavramının tanımına yer verilmediği görülecektir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun' un 1. maddesine bakıldığı zaman; “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.....tatbik olunur.” demektir. Kanun koyucu bu hüküm ile dolaylı yoldan kamu alacağının betimlemesini yapmaya çalışmıştır. Ancak bu maddenin bir tanım olarak kabulü mümkün değildir. Bu hüküm ile sadece nelerin amme alacağı sayılacağı konusunda bir belirtmeye gidilmiştir.

Kanun kamu alacağını bu maddede sayılmış olan kavramlarla sınırlı tutmamış ve 2. maddede yer alan “muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacakları” da kamu alacağı kapsamında değerlendirmiştir.<sup>251</sup> Yine aynı kanunun 3. maddesine baktığımızda, “Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1 inci ve 2 nci maddeler şümulüne giren alacakları,..... ifade eder.” demektir. Yine burada da bir tanımlama yapılmış olmayıp, 1. ve 2. maddeye bir gönderme sözkonusudur.

Yasal açıdan durum böyle olmakla birlikte doktrine baktığımız zaman, bazı tanımlar ile karşılaşabiliriz. Bunlardan bir tanesi:

ÖNCEL/ KUMRULU/ÇAĞAN (2012, s.158)<sup>252</sup>,

*“Kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Kuşkusuz devlet dışında bir kısım kamu otoritelerinin gelirleri de bu kavrama dahildir. Vergi icra hukukunun ilkelerini düzenleyen 6183 sayılı yasa 1. maddesinde kapsam saptarken kamu alacağı kavramını şöyle nitelendiriyor: “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekil ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.” Bu madde hükmü ile kamu alacağı kavramı belirlenirken aynı zamanda vergi icra hukukunun kapsamı da saptanmış olmaktadır.”*

<sup>251</sup> Özbalcı, Y., 2012. *Amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanun yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, ss. 48.

<sup>252</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss. 158

ONAR (1966, s.1647) kamu alacağı kavramını şöyle tanımlamaktadır;<sup>253</sup>

*“Kamu alacağı, Devlet’in ve yetkili idarelerin kamu gücünden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacaklarıyla, vergi, resim, harç gibi kamu hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve kamu hizmetlerinin aynı vasıtaları olan kamu emlakı makamına kaim olmak üzere çeşitli sebeplerden doğan alacaklarla, idari sözleşmelerden doğan ve kamu hizmetinin devamlılığını ve istikrarını sağlayan alacaklardır.”*

ÖZER (1979, s.17-18) ise “Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’ de Uygulaması” isimli tezinde<sup>254</sup> kamu alacağına ilişkin bir tanımlamama yapmamakla birlikte bu kavrama ait başlıca iki özelliği belirtmiştir;

*“1.Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin görülmesi gayesiyle, çoğu hallerde kanunlara ve zora dayanılarak alınır; 2.Kamu alacakları, belli kanunlar gereği, devlet gücü ve memuru eliyle tahsil edilir. Bu iki özellik özel alacaklarda mevcud değildir.”*

Yasanın 1. maddesi; Devlet’e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmaları halinde, 6183 sayılı yasa hükümlerine tabi olan; yani kamu alacağı sayılan alacakları dört grupta toplamıştır.<sup>255</sup>

Bunlar;

- a) Asli nitelikteki kamu alacakları
- b) Fer’i nitelikteki kamu alacakları
- c) Diğer kamu alacakları
- d) Takip masrafları ‘dır.

---

<sup>253</sup> Onar, S. S., 1960. *İdare hukukunun umumi esasları*. C. III. 3.Baskı. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, ss. 1647.

<sup>254</sup> Özer, İ., 1979. *Kamu alacaklarının tahsili teorisi ve Türkiye’ de uygulaması*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, ss.17-18.

<sup>255</sup> Candan, a.g.e., ss.8.

## **bb. Kamu Alacağıın Özellikleri**

Kamu alacaklarının, özel hukuka ilişkin alacaklardan farklı bir hukuki statüye sahip olmalarının nedeni, kamu hukuku ile özel hukuk arasındaki farklılıktır. Kamu alacaklarının, kamu hizmetinin kurulması ve yürütülmesi için zorunlu olmaları ve kamu hizmetinin kurucu unsurunu teşkil etmeleri nedeniyle devletin diğer alacaklarına nazaran takip ve tahsilleri daha farklı ve imtiyazlı bir usule bağlanmıştır.<sup>256</sup>

Devletin iki çeşit geliri vardır. Bir tanesi kamu ekonomisi geliri diğeri ise özel ekonomi geliridir. Kamu ekonomisi gelirlerinden kasıt kamu alacaklarıdır. Devletin kamu hukukundan kaynaklanan ve kamu gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerdir. Öte yandan bir de özel hukuk alacakları yani devletin özel ekonomi gelirleri vardır. Devletin fertler gibi piyasa kurallarına uyarak elde ettiği gelirlerdir.

Başka bir deyişle, devletin piyasa ekonomisi kuralları içinde ve özel hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerinden sağlamış olduğu gelirlere özel ekonomi gelirleri denilmektedir. Bu gelirlere, mülk ve teşebbüs gelirleri örnek olarak gösterilebilir. Devlet sahip bulunduğu malları kiraya verebilir, bazılarını satabilir. İktisadi işletmeler kurabilir.<sup>257</sup>

Devletin, il özel idarelerinin ve belediyelerin vergi, resim, harç gibi kamu gücünden kaynaklanan alacakları, İcra ve İflas Kanununa göre değil, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Söz konusu kurumların akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacakları ise İcra ve İflas Kanunu Hükümleri uyarınca tahsil edilir.<sup>258</sup>

Kamu alacağı ile özel hukuktan kaynaklanan alacaklar arasındaki farklara değinecek olursak;

1.Kamu alacağıın bir tarafı olan kamu alacaklısını; devlet, diğer kamu tüzel kişileri ile il özel idareleri, belediyeler gibi yerel yönetimler oluştururken, diğer taraf olan kamu borçlusunu gerçek ve tüzel kişiler oluşturur.

---

<sup>256</sup> Onar, *a.g.e.*, ss.1649.

<sup>257</sup> Çelik, *a.g.e.*, ss.24.

<sup>258</sup> Gülseven, M., 1999. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin Yayınevi, ss.19-20.

2.Özel hukuk anlamıyla borcun kaynakları, hukuki muameleler, sözleşmeler ve haksız fiildir. Kamu hukuku anlamıyla borcun kaynağı ise kanundur.

3.Kamu alacağı için toplanan fonlar, kamu hizmetinin ifasında kullanıldıkları için bunlar imtiyazlı alacak olarak sayılmaktadırlar. Bu sebeple bu tür alacakların tahsiline öncelik tanınmıştır. Bu tür alacaklar rüçhanlı alacaklar arasındadır.

4.Özel hukuk münasebetlerinden kaynaklanan alacakların tahsilinde İcra ve İflas Kanunu geçerliyken, kamu hukuku münasebetlerinden doğan kamu alacaklarının tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun uygulanacaktır.

5.Kamu tüzel kişinin gerçekleştirmiş olduğu özel hukuk münasebetlerinden doğan alacaklarının tahsiline de İcra ve İflas Kanunu uygulanır.

6. Kamu alacaklarının tahsili bizzat kamu idareleri tarafından görevlendiriler tahsil daireleri tarafından yapılır.<sup>259</sup>

Özel hukuk alacaklarının tahsilinde ise İcra ve İflas Kanununa uygun şekilde kurulmuş olan İcra Daireleri görevlidir. Yani bu durumda kamu alacaklarının tahsili ilk elden alacaklı tarafından yapılmakta iken özel hukuk alacaklarının tahsilinde alacaklı tahsilatı bizzat yapmamakta, tahsilat icra daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir

## **cc. Kamu Alacaklarına İlişkin Ayrım**

### **aaa.Asli Nitelikteki Kamu Alacakları**

AATUHK' un 1. maddesinin ilk fıkrasına göre, asli ve fer'i kamu alacaklarının neler olduğunu sayılmıştır. Bu hükme göre asli nitelikteki kamu alacakları;

- Vergi, resim ve harçlar,
- Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları,
- Vergi cezaları ve para cezalarıdır.<sup>260</sup>

---

<sup>259</sup> Bu hususu AATUHK madde 3'te görmekteyiz. Maddede; “.....Tahsil dairesi terimi: Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini memur veya memurlarını, ..... ifade eder.” denmektedir.

<sup>260</sup> Danıştay 6.Daire, 29.04.1986, E:1986/325, K:1986/414, 6785 Sayılı Kanun'un 20. maddesine göre verilen para cezalarının nitelik olarak bir mali yüküm olduğu hk. “Para cezaları, nitelik olarak bir mali yüküm olduğundan alacağın aslının dava konusu edilmiş olması halinde bunların tahsiline

Asli kamu alacakları, bir yandan kamu hizmetlerinin niteliğine ve gereklerine dayanırken, diğer yandan cezalar gibi doğrudan doğruya kamu hizmetine ilişkin olmakla beraber kamu gücüne dayanmaktadır.<sup>261</sup>

Kanunkoyucu, maddede asli nitelikteki kamu alacaklarını sayarken, "... vergi, resim harç...gibi" ibaresini kullanmıştır. Fıkradaki, "gibi" sözcüğünün, asli alacakların çeşitlerini çoğaltmak için değil, bu alacakların tadadı olduğuna işaret etmek amacıyla cümle tekniği dolayısıyla kullanıldığı kabul edilmektedir. "Gibi" sözcüğünün bu anlayışı, vergi benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel değildir.<sup>262</sup>

Maddenin 2. fıkrasında, Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini mahfuz tutulmuştur. Bu yüzden; Türk Ceza Kanunu'nda, tahsil şekli gösterilen para cezaları, 1. madde kapsamında değildir. Bu cezalar hakkında, mükerrer 35. madde hükmü uygulanmaz.

### **bbb. Fer'i Nitelikteki Kamu Alacakları**

Fer'i kamu alacakları<sup>263</sup> asli kamu alacaklarının geç ödenmesinden yahut hiç ödenmemesinden kaynaklanan alacaklardır.<sup>264</sup>

Buna göre; AATUHK.' nun 48. maddesindeki tecil faizi, 51. maddesindeki gecikme zammı<sup>265</sup>, 58. maddesinde belirtilen kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin ödeme emrine itirazı tamamen veya kısmen haksız bulunduğu ödeyeceği zam, VUK' un 112. maddesinin 3. bendinde yer alan hükme göre dava konusu yapılan vergi uyuşmazlığını kaybedenlerden alınacak gecikme faizi ve VUK.' un 371. maddesinde belirtilen pişmanlık zammı fer'i kamu alacaklarıdır.<sup>266</sup>

---

*geçmeden önce yargı organının kararının beklenmesi gerektiği...*" LegalBank İçtihat Yayınları (Son Erişim Tarihi:30.01.2013)

<sup>261</sup> Onar, *a.g.e.*, ss.1650.

<sup>262</sup> Candan, T., 1996. Kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. Ankara. (39)

<sup>263</sup> Bu hususlar aşağıda "Vergiye Bağlı Alacaklar" kısmında detaylı olarak incelenecektir.

<sup>264</sup> Üstündağ, Saim; "**İcra Hukukunun Esasları**", 8. Bası, İstanbul, 2004, s.s20.

<sup>265</sup> Danıştay 3.Daire, 20.11.1991, E:1990/3421, K:1991/2918;

Danıştay 4.Daire, 13.1.1987, E:1986/4783, K:1987/143  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (Son Erişim Tarihi:30.01.2013)

<sup>266</sup> Sonsuzoglu, E., 2001. *Türk vergi hukukunda fer'i borç ve alacak olarak faiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.24.

### ccc. Diğer Kamu Alacakları

Kanunkoyucu, diğer kamu alacaklarını; Devlet, özel idare ve belediyelerin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan alacaklar olarak tanımlamıştır. Bu tanıma göre; Devlet'e il özel idarelerine ve belediyelere ait olan ve fıkra da asli ve fer'i alacak olarak tanımlananlar dışında kalan alacakların kamu alacağı olarak nitelendirilebilmeleri, iki koşulla olanaklıdır.

1. Alacak, Kamu Hizmeti Tatbikatından Doğmuş Olmalıdır: Kamu hizmeti, devlet ve diğer kamu idareleri tarafından, kamu hukuku kurallarına göre yürütülen ve idare edilenlerin ortak yararına olan hizmettir. Bu tür hizmetin yürütümünden doğan bir alacak, Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait ise, 6183 Sayılı Kanun'un kapsamına girer ve kamu alacağı olarak nitelendirilirler.<sup>267</sup>

2. Kamu Hizmeti Tatbikatından Doğan Alacağın, Akitten, Haksız Fiilden ve Haksız İktisaptan Doğmamış Olması Gereklidir: Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin, akitten (sözleşmeden)<sup>268</sup>, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacakları hakkında, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uygulanmaz. Bu alacaklar özel hukuk hükümlerine göre takip edilirler. Dolayısıyla, kamu alacağı sayılmayan bualacakla kanuni temsilcilerin takibi olanaklı değildir.

---

<sup>267</sup> Danıştay 10.Daire, 11.06.1985, E:1982/4992, K:1985/1219: Kamu Alacağı Olan Kur Farklarının, Taksitlendirilerek Tahsili Nedeniyle İdarece 6183 Sayılı Yasanın 48.Maddesine Göre İlgiliden Tecil Faizi Alınmasında İsabetsizlik Görülmediği Hk.; 270 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği: 27.12.1937 Tarih ve 3293 Sayılı Kanun'un 1. maddesi uyarınca müessese ve şirketlerden alınacak yetiştirme ücretlerinin, kamu hizmeti tatbikatından doğduğu, 6183 Sayılı Kanun'un uygulanacağı hk. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (Son Erişim Tarihi: 30.01.2013)

<sup>268</sup> Danıştay 9.Dairesi, 26.9.1988, E:1987/1904, K:1988/2891: İdarenin kiraaklinden doğan alacakları için 6183 Sayılı Kanun'a göre ödeme emri düzenlenemeyeceği hk. "6183 sayılı Yasanın 1.maddesine göre "akit'ten doğan alacaklar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı, bu nedenle kira bedelinin tahsilinde 6183 sayılı kanun hükümlerine göre tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinde yasal isabet görülmediği gerekçesi..."



Danıştay 9. Daire'nin<sup>269</sup> bir kararına bakılacak olursa;

*"İdarenin kira akdine dayanan alacakları için 6183 sayılı Yasaya göre ödeme emri düzenlenemez: Borçlar Kanununun 248 inci maddesinde "adı icar, bir akittir ki, mucir onunla müstecire ücret mukabilinde bir şeyin kullanılmasının terk etmeyi iltizam eder" hükmü ile kiranın bir akit olduğunun vurgulandığı, 6183 sayılı Yasanın 1 inci maddesine göre "akitten doğan alacaklar hakkında bu Kanun hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı, bu nedenle kira bedelinin tahsilinde 6183 sayılı Kanunun hükümlerine göre tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinde yasal isabet görülmediği gerekçesi ile kabul eden Vergi Mahkemesinin 10.2.1987 gün ve 1987/60 sayılı kararının; kovuşturma yolunun yanlış olsa bile paranın tahsil edildiği, bu nedenle davanın konusunun kalmadığı ileri sürülerek bozulması isteminden ibarettir. Temyiz Vergi Mahkemesi kararında ..... temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi."*

### **ddd. Takip Masrafları**

Birinci maddede sayılan asli ve fer'i kamu alacakları ile diğer kamu alacaklarının tahsilleri amacıyla yapılan takiplere ait masraflar hakkında da, 6183 Sayılı Kanun hükümleri uygulanır. 6183 Sayılı Kanun'un 3. maddesindeki tanıma göre, takibat gideri; cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza gibi her türlü giderdir. Bunlar hakkında da, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilir.

Kamu alacağı takip masraflarını da kamu alacağı sayarak asıl kamu alacakları ile aynı takip rejimine tabi tutmak , alacaklı kamu idaresinin aynı borçlu hakkında ayrı icra mercilerinde takip yapmasının mahzurlarını önlemektir.<sup>270</sup>

### **b) 6183 Sayılı Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları**

Anonim ve limited ortaklıkların tamamen ya da kısmen ödenmemiş vergisel borçlarından dolayı 6183 Sayılı Kanun hükmüne göre vergi idaresince kanuni temsilcilere gidilmesi mümkündür.

---

<sup>269</sup> Danıştay 9.Dairesi, 26.9.1988, E:1987/1904, K:1988/2891, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (Son Erişim Tarihi:30.01.2013)

<sup>270</sup> Çelik, a.g.e., ss.29.

Kanun lafzından da açıkça anlaşılacağı üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun mükerrer madde 35' e göre kanuni temsilcinin sorumluluğu için bu kanun kapsamına giren alacakların asıl borçludan kısmen yada tamamen tahsil olunamaması veya olunamayacak olması gerekmektedir.

Mükerrer madde 35' de bu koşuldaki şu şekilde bahsedilmektedir; “..... malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan .....”.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu ile ilgili olarak AATUHK mükerrer madde 35'te alacaklı kamu idaresi lehine olacak şekilde bir düzenleme yapıldığını daha önceki konularda belirtmiştik.<sup>271</sup> Mükerrer 35. madde hükmü gereği kanuni temsilcilerin ödevlerini yapmış olmaları, onları sorumluluktan kurtarmayacaktır. Zira mükerrer 35. madde ile öngörülen sorumluluk kanuni temsilcilere yüklenen böyle bir görevin sonucu değil, salt kanuni temsilci olma sıfatından kaynaklanmaktadır.

Mükerrer madde 35' i VUK madde 10' dan ayıran bir diğer fark da kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için asıl borçluya karşı açılmış olan takibin sonuçlanmasının gerekmemesidir. Kanaatimizce bu yönleriyle mükerrer madde 35 VUK madde 10' dan daha aleyhe bir düzenlemedir. Bu kanaatin sebebi, VUK madde 10'a göre kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için iki koşullu bir yapı öngörülmüşken, AATUHK mükerrer madde 35 ile sadece tek bir koşulun gerçekleşmiş olması yeterli görülmüştür.<sup>272</sup>

Bu durumda mükerrer madde 35 hükmünce şirketin kanuni temsilcilerine başvurmak için tek bir koşulun var olduğu benimsenmelidir. Bu koşul kamu alacağının, asıl borçlusu olan şirketin mal varlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Bu iki durumdan birinin gerçekleşmiş olması koşuluyla madde, alacaklı kamu idaresine kanuni temsilcinin kişisel mal varlığına müracaat olanağı tanımaktadır.<sup>273</sup>

---

<sup>271</sup> Başlık: 1.2. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Bakımından Hukuki Niteliğin Değerlendirilmesi

<sup>272</sup> Özbacı, *a.g.e.*, ss.81.

<sup>273</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.52.

06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1. maddesiyle AATUHK madde 3' te yer alan kanundaki terimler kısmına "*Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*" terimleri açıklamaları ile birlikte eklenmiştir. Tanımlamalar şu şekilde yapılmıştır;

*"Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi: Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,*

*Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi: Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını, ..... ifade eder."*

25.05.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile mevzuatımıza giren mükerrer madde 35, kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından tahsil imkânının anlaşılmış olmasını yeterli sayması eleştirileri de beraberinde getirmiştir.

VUK' un 10. maddesinin mükellefin vergisel anlamda güvenliğine hizmet eden yapısının mükerrer madde 35' de korunmamış olması eleştiriye açıktır. Alacağın asıl borçludan tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmek için yeterli sayılacağından, bu husus pratikte tahsil dairesinin asıl borçludan tahsil imkanlarını yeteri kadar araştırmadan kanuni temsilciye yönelmesi imkanını verebilecektir.

Kanaatimizce VUK madde 10 ile vergi alacağı gibi en hayati ve devletin gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan alacaklar için dahi kişi hak ve hürriyetlerini ön planda tutan bir yaklaşım sergilenirken, kanun gerekçesinde dahi mükerrer madde 35'in VUK madde 10' un bir tür yansıması olan fakat vergisel alacaklar dışındaki alacakların akıbetini hüküm altına alan AATUHK mükerrer madde 35' de de aynı hassasiyetin gösterilmesi gerekmektedir.<sup>274</sup>

### 3. VUK Madde 10 İle AATUHK Mükerrer Madde 35' in Karşılaştırılması

İlk olarak şu söylenebilir ki sözkonusu iki maddenin kapsamaları açısından bir fark sözkonusudur. VUK madde 10 vergi, vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezalarını kapsamaktadır. Sorumluluğun kapsamının ne olduğunu daha da açacak olursak, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile sözkonusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da VUK madde 10 ile getirilen sorumluluğun kapsamına dâhil olacaktırlar. Ancak bu bağlamda her türlü vergi alacağının bu sorumluluğa dâhil olduğunu söyleyemeyiz. Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK madde 10 kapsamında değerlendirilemez.<sup>275</sup>

VUK madde 10' un getirmiş olduğu sorumluluk esasının kapsamının darlığına karşın AATUHK mükerrer madde 35 ile getirilen sorumluluk daha geniş kapsamlıdır.<sup>276</sup> 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 alacak bu madde ile öngörülmüş olan sorumluluğun kapsamı içerisinde olacaktır.

---

<sup>274</sup> Benzer görüş için bkz: Barlass, *a.g.t.*, ss.98.

<sup>275</sup> 23/01/2008 kabul tarihli, 08/02/2008 tarih ve 26781 sayılı R.G.de yayımlanan 5728 sayılı Kanunun 271. maddesi ile değiştirilen madde: Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tabi değildir. Sözkonusu değişiklik ile tekel idareleri ibaresi kaldırılmıştır. Ayrıca bkz. Danıştay 7. Daire 27.02.1995, E:1992/8523, K:1995/710. “Gümrük vergi ve resimleri dolayısıyla VUK.nun 10. maddesi hükmüne dayanılarak kanuni temsilcinin takip edilemeyeceği, söz konusu sorumluluğun adli yargı yerlerinde açılacak davaya konu edilebileceği hk.” <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi: 03.03.2013)

<sup>276</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.55.

Diğer bir fark ise sorumluluğun koşullarında görülmektedir. VUK madde 10' da belirtilmiş bulunan sorumluluk esasına dayalı olarak kanuni temsilcilere gidilebilmesi için sözkonusu alacakların tahsilinin yapılamamasının nedeninin birinci fıkra ile kanuni temsilcilere getirilen vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması aranmıştır. Buna karşılık AATUHK mükerrer madde 35' te düzenlenmiş olan sorumluluğun işletilebilmesi için yalnızca sözkonusu alacakların tahsil edilememiş olması yeterli görülmüş buna bağlı bir neden aranmamıştır.

Diğer fark ise yukarıda ilgili başlıkta da belirtmiş olduğumuz üzere VUK madde 10 ile benimsenmiş olan sorumluluk esasına kusura dayalı sorumluluk iken, AATUHK mükerrer madde 35 ile getirilen sorumluluk esasına kusura dayanmayan sorumluluktur.

Son olarak belirtilecek fark ise sorumluluğun sınırı açısından ortaya çıkmaktadır. VUK madde 10 bağlamında öngörülen sorumluluk kanuni temsilci sıfatının devam ettiği müddet boyunca sözkonusu olacaktır. Kanuni temsilcilik sıfatının kazanılmış olduğu tahi ile bu görevin yitirildiği tarih arasındaki dönem bakımından geçerli olacaktır. Bu dönemden önceki veya sonraki zaman dilimlerinde yerine getirilmemiş ödevler bakımından, kanuni temsilcinin sorumlu tutulması olanaksızdır. Mükerrer 35. madde ile getirilen sorumluluk bakımından ise hangi kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidileceği açık olarak düzenlenmemiştir. Bu hususun uygulama bakımından sıkıntılar doğuracağı aşikardır.<sup>277</sup>

Uygulamada aynı konuyu düzenlemiş bulunan bu iki kanun maddesinden hangisinin uygulanacağı hususunda tartışmalar çokça yaşanmaktadır. Kusura dayalı sorumluluk esasını öngören VUK madde 10' a karşın kusura dayanmayan sorumluluk esasını öngören AATUHK mükerrer madde 35 kanuni temsilcilerin aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Doktrinde bu iki esas arasından hangisinin uygulanacağı hususuna getirilen çözüm yolu genel kanun-özel kanun ayrımının yapılmasıdır.

Hükümlerinin mahiyeti itibariyle herkese veya her olaya uygulanması mümkün olan kanunlara genel kanun denilmekteyken, belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara ise özel kanun denmektedir.<sup>278</sup>

---

<sup>277</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.57.

<sup>278</sup> Çağa, T., 1991. Özel hüküm genel hükmü daima bertaraf eder mi?. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (3), s.368.

Söz konusu iki yasanın aynı konuyu düzenleyen hükümleri arasında bir çelişki mevcut değilse sorun doğmaz. Ancak iki yasa aynı konuya ilişkin farklı biçimlerde düzenlemişlerse bu durumda hangi yasanın ilgili konuya uygulanacağı sorunu karşımıza çıkmaktadır.

Aynı olayı düzenleyen iki ayrı kanun, ikisi de genel veya ikisi de özel nitelikte ise bu durumda sonraki kanunun önceki kanunla düzenlenen hususlarda meydana getirdiği değişiklikler çerçevesinde sonraki kanun uygulanmalıdır. Sonraki tarihli kanunla önceki tarihli bir kanunla düzenlenen hükümlerin kaldırıldığı açıkça ifade edilebileceği gibi zımni bir kaldırma da söz konusu olabilmektedir.

Aynı anda aynı konuyu düzenleyen biri genel diğeri özel iki ayrı kanun aynı anda yürürlükte bulunmaları halinde ise, eğer önceki kanun genel sonraki kanun özelse, bu takdirde sözkonusu olaya özel olan yeni kanun hükümleri uygulanmalıdır. Şayet, önceki kanun özel yeni kanun genel ise bu durumda da kanun koyucunun genel yasayı çıkarırken hangi amacı taşıdığına bakmak gerekir. Yasa koyucu önceki tarihli özel kanunla düzenlenen hususlarda yeni bir bakış açısıyla sonraki tarihli genel kanunla bir değişiklik öngördüğü takdirde olaya sonraki tarihli genel kanunun uygulanması gerekir.<sup>279</sup>

Düzenleme alanları itibariyle iki kanun da genel niteliklidirler. Ancak yukarıda da belirtmiş olduğumuz üzere bu iki kanunun kapsamaları tam anlamıyla örtüşmemektedir. VUK madde 10' un düzenleme alanı mükerrer madde 35' e göre daha dar kapsamlıdır. Bu durumda VUK madde 10 özel norm niteliğindedir denilebilir.

AATUHK.'nun mükerrer 35. maddesine göre özel norm konumunda olmasına göre, vergi ve buna bağlı alacaklar açısından öncelikle VUK madde 10' un uygulama alanı bulacağı gözden kaçırılmamalıdır. Nitekim, kanunun gerekçesinde de VUK'un 10. maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35. maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırımı gidilmiş olmaktadır. Kanaatimizce, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için uygulanacak madde özel norm niteliğindeki VUK madde 10 olacaktır.

---

<sup>279</sup> Zevkliler A. & Ertaş, Ş. & Havutçu, A. & Gürpınar, D., 2012. *Medeni hukuk*. Ankara: Turhan Kitabevi, ss.26.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ancak diğer amme alacakları açısından uygulama alanı bulacaktır. Yargı kararları da bu kanaatimizi destekler yöndedir.<sup>280</sup>

Bu noktada Danıştay 3. Daire'nin vermiş olduğu bir karara<sup>281</sup> bakılabilir;

*“Uyuşmazlık, davacının kanuni temsilcisi olduğu anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrinin yerinde olup olmadığına ilişkindir.....Gerekçeden de anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu Kanunun 10.maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır. 6183 sayılı Kanunun tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemiş olması karşısında mükerrer 35. maddenin vergi ve buna bağlı alacaklar için de uygulanabileceği düşünülebilir ise de, Vergi Usul Kanununun 10. maddesi 2. fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulanması olanağı bulunmamaktadır.*

*Nitekim maddenin gerekçesinde Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine yapılan gönderme ile, mükerrer 35. maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle de ayrı ve paralel bir düzenlemeye gidildiği belliedilmiştir. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10. maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi ise ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir.*

---

<sup>280</sup> Danıştay 3.Daire, 21.12.1998, E.1997/5295 K.1998/4660. “Kararın hüküm fıkrasında “ .... Mükerrer 35. maddenin vergi ve buna bağlı alacaklar için de uygulanabileceği düşünülebilir ise de VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulama olanağı bulunmamaktadır” demek suretiyle özel kanun genel kanun ayırımına vurgu yapılmıştır. Benzer görüş: Danıştay 3. Daire, 12.11.1998, 1997/5167 E. , 1998/3958 K. , Danıştay 4. Daire, 29.04.1997, E: 1996/3659, K:1997/3971. Danıştay 4. Daire 27.06.2001, E.2001/2547 K.2001/3219. Danıştay'ın daha yeni bir kararında da bu görüş desteklenmektedir. “6183 Sayılı Kanun, 1 . maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacakları için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin uygulanma olanağı yoktur. Nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırıma gidilmiş olmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde, özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi olup, 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. <http://khyk.kazancihukuk.com/> (Son Erişim Tarihi:03.03.2013)

<sup>281</sup> Danıştay 3.Daire, 12.11.1998,E: 1997/5167 , K: 1998/3958. <http://khyk.kazancihukuk.com/> (Son Erişim Tarihi:03.03.2013)

*Şu halde, kanuni temsilcinin vergi ve buna bağlı alacaklar için 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca takibi mümkün bulunmamaktadır. .... Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ...”*

Tüm bu tartışmalardan sonra kanun koyucu pratikte yaşanan bu sorunu aşmak için AATUHK mükerrer 35. maddenin son fıkrasında 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 4. maddesiyle eklenen ve 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren bir değişiklik ile aşmak istemiştir. Değişiklik “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindedir.

### **Ş3. SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ**

#### **I. Sorumluluğun Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması**

Vergi, kamu hukuku borç ilişkisidir ve tek yanlı ödeme yükümlülüğü getirmesi nedeniyle yasalarla oluşturulur.<sup>282</sup> Sorumlulukta, mükellefiyet gibi kamu hukuku ilişkisinden doğar. Mükellefiyet bakımından geçerli olan durumlar sorumluluk içinde geçerlidir. Yani aynı mükellefiyette olduğu gibi sorumlulukta da sözleşme yoluyla sorumluluk yaratılamaz ya da bu yol ile hiç kimse sorumluluktan kurtulamaz.<sup>283</sup>

Mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili olarak düzenlenmiş olan anlaşmaların geçerli kabul edilmemesinin nedeni, kamu alacağını güvence altına almaktır.<sup>284</sup> Bu şekilde vergi borcunun, ödeme gücüne haiz olmayan kişilere aktarmı engellenmiş olmaktadır. Bu durum aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Vergilerin kanuniliği, gerek maddî, gerek şeklî vergi hukukuna ilişkin kuralları içerir.<sup>285</sup>

Bu bağlamda, “Mükellefin ya da sorumlunun, kendi üzerine düşen yükümlülüklerin devrini veya bu yükümlerinin üçüncü kişilerce yerine getirilmesini öngören sözleşmeler yapabilir mi?” sorusu gündeme gelebilir. Bu soruya Anayasa madde 48 uyarınca bir cevap getirilebilir. Anayasa madde 48 herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahip olduğu hususunu düzenlenmiştir.

---

<sup>282</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.90.

<sup>283</sup> VUK madde 8/III: “*Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*”

<sup>284</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.90.

<sup>285</sup> Çağan, N., 1980. Demokratik sosyal hukuk devletlerinde vergilendirme. Ankara: Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, (1-4), ss.138.



Bu madde ile kişilerin sözleşme yapabilme özgürlükleri güvence altına alınmıştır. Yeni Borçlar Kanunu madde 26' da tarafların, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebileceklerine değinilmiştir.<sup>286</sup> Taraflar kanunda öngörülen sınırlar içerisinde istedikleri gibi sözleşme düzenleyebilirler. Vergilendirme alanı açısından da kamu düzenine ve verginin konulma amacına aykırı olmamak üzere vergi sorumluluğuyla ilgili sözleşmeler geçerli kabul edileceklerdir.

Ancak şunu belirtmek gerekir ki bu tür sözleşmeler geçerli olmakla birlikte sadece iç ilişkilerde hüküm ifade edeceklerdir. Vergi idaresi açısından ise bir etki doğurmayacaktır.<sup>287</sup>

Danıştay 4. Daire' de vermiş olduğu bir kararında, kâr payının özel bir sözleşme ile başkasına devredilmesi, vergi mükellefiyetinin doğması açısından vergi dairesini bağlamayacağına değinmiştir.<sup>288</sup> Diğer bir kararında da Daire, tescil ve ilan edilmeyen kollektif şirketteki ortaklık payı devri sözleşmesinin vergi dairesini bağlamayacağına hükmetmiştir.<sup>289</sup>

Bu genel kuralın bazı istisnaları da mevcuttur. Örneğin; Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 39. maddesindeki devir ve bölünme hallerinde vergilendirme ile ilgili hükümler istisna teşkil eder.

## **II. Sorumluluğun İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi İle Doğması**

Sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile oluşur. Örnek verecek olursak; çalışana işveren tarafından bir ücret ödemesi yapılmadıkça bir vergi doğmaz. Vergi doğmayacağı için vergi kesilmez, muhtasar beyanname düzenlenmek suretiyle vergi dairesine de ödeme görevi de doğmaz.<sup>290</sup> Sorumluluk açısından sorumluluğun bağımlılığı ilkesi sözkonusudur. Bu ilkeye göre; sorumluluk vergi borçluluğu ile doğar ve borcun ifası ile birlikte ortadan kalkar.

---

<sup>286</sup> eBK' da bu husus madde 19 ile şu şekilde düzenlenmişti; “*Bir akdin mevzuu, kanunun gösterdiği hudut dairesinde, serbestçe tayin olunabilir. Kanunun kat'i surette emrelediği hukuki kaidelere veya kanuna muhalefet; ahlaka (adaba) veya umumi intizama yahut şahsi hükümlere müteallik haklara mugayir bulunmadıkça, iki tarafın yaptıkları mukaveleler muteberdir.*” Madde yeni BK' da tek fıkraya indirilmiştir. İkinci fıkra “Kesin Hükümsüzlük” başlığı altın 27. maddede yerini almıştır.

<sup>287</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.91.

<sup>288</sup> Danıştay 4. Daire, 22.01.1976, 1953/216. Kaneti, *a.g.e.*, ss.99.

<sup>289</sup> Danıştay 4. Daire, 12.01.1978, 2738/34.

<sup>290</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.80.

Vergi borcunun ödeme dışındaki hallerde(takas, terkin, zamanaşımı vb.) ortadan kalkması durumunda vergi mükellefine başvurulmadığı gibi vergi sorumlusuna da başvurulamayacaktır.<sup>291</sup>

Sorumluluk doğumu açısından asıl borca bağlı olmakla birlikte aynı zamanda miktarı bakımından da asıl borca bağlıdır.

### **III. Sorumluluğun Fer'i Nitelikte Olması**

Sorumluluk fer'i niteliğe sahiptir. Kural olarak, vergi idaresinin vergi alacağını öncelikle vergi borçlusundan talep etmesi, bu talebin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağının anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurabilmesi gerekir<sup>292</sup>. Sorumluluğun fer'iliği olarak adlandırılan bu nitelik, Türk hukukundaki mevcut yasal düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybetmiş, istisnai hale gelmiştir<sup>293</sup>.

---

<sup>291</sup> Saban, *a.g.e.*, ss.92.

<sup>292</sup> Alman Vergi Usul Kanunu 219. maddesinde, vergi sorumlusuna ancak, vergi borçlusuna karşı borcun tahsiline yönelik takip işlemleri yapıp sonuçsuz kalmasından ya da sonuçsuz kalacağının kabulünden sonra başvurulabileceğini açıkça hükme bağlamaktadır. Türk hukuku bakımından açık bir yasal dayanak bulunmamasıyla birlikte, yargı kararlarında bu ilkenin dikkate alındığı görülmektedir.

<sup>293</sup>Örn.: GVK m.107; KVK m. 27. "Tarhiyatın Muhatabı" başlığı altındaki düzenlemeleriyle sorumluluğun fer'iliği olarak belirtilen genel ilkeden ayrılan hükümler öngörmektedirler. Burada VUK'ndaki yer alan vergi sorumluluğuna ilişkin kuralların, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmadığı, aksi münferit vergi yasalarında öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirlediği hususuna işaret etmek gerekir. Bir başka ifade ile, VUK 8. maddesinin 2. ve 4.fikralarında öngörülen vergi sorumluluğu müessesesinin işleyiş ve kapsamına ilişkin saptamalar, münferit vergi yasalarındaki vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerle anlam kazanacaktır. Münferit vergi yasasında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK dan farklı olması mümkündür.

Sorumluluğun fer'i niteliğine ilişkin Danıştay 7. Dairesi'nin<sup>294</sup> vermiş olduğu bir karara bakılacak olursa;

“..... 213 sayılı yasanın mükellef ve vergi sorumlusu başlığını taşıyan 8.maddesinde, mükellefin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusunun ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tarif edildiği, bu yasa hükümlerinin birlikte incelenip olaya uygulanması halinde, bina inşaat vergisinde asıl mükellefin bina inşaat ruhsatı alan veya binanın kullanım tarzının değiştirilmesi halinde binanın sahibi olan kişi olduğu, verginin tamamen ödenmesinden önce ruhsat veren Belediye fen memurlarının ise "verginin ödenmesi bakımından" sorumlu olduğunun açıkça görüldüğü, buna göre, tarhiyatın asıl mükellef adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu şekilde tarh ve tebliğ edilip kesinleşmiş bir vergi söz konusu olduğunda ve asıl mükellefin bu vergiyi vadesinde ödememesi halinde ödeme emri ile sorumludan istenmesi gerektiği, bu bakımdan, sadece verginin ödenmesi bakımından sorumlu olan Belediye memurunun tarh safhasında muhatap alınmış olmasında, vergi ve cezaya ilişkin ihbarnamelerin sözü edilen Belediye memuru adına düzenlenmesinde yasal isabet görülmediği gerekçesi ile terkin eden ...

Vergi Mahkemesi kararının; bozulması isteminden ibarettir. .... Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verildi.”

#### IV. Sorumluluğun Sınırsız Olması

Vergi sorumluluğunun amacınının vergi borcuna karşı güvenceler sağlamak olduğunu söylemiştik. Vergi hukukunda kişisel sorumluluğunun yanı sıra aynı sorumluluktan da söz edilebilir.<sup>295</sup> Aynı sorumlulukta eşya kendisine sıkı sıkıya bağlı bir vergi borcuna tutunduğu için bu sorumluluk teknik anlamda sorumluluktan çok kişinin kendi borcunun sorumlusu olmasını ifade eden geniş anlamda sorumluluğa özdeştir.<sup>296</sup>

---

<sup>294</sup>Danıştay 7. Dairesi, 23.12.1985, E. 1984/305, K. 1985/3329:” Bina inşaat vergisinde asıl mükellefin bina inşaat ruhsatı olan kişi(yapı sahibi) olduğu, verginin tamamen ödenmesinden önce ruhsat veren belediye fen memurlarının ise "verginin ödenmesi bakımından" sorumlu buldukları buna göre tarhiyatın asıl mükellef adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu şekilde kesinleşen verginin asıl mükellefin bu vergiyi vadesinde ödememesi halinde ödeme emri ile sorumlu belediye memurundan istenilmesi gerektiği hk.”

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (Son Erişim Tarihi: 08.02.2013)

<sup>295</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., ss.80.

<sup>296</sup> Öncel, a.g.m., ss. 51.

Bunun yanı sıra sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı vergi hukukunda bulunmamaktadır. Mükellef gibi sorumlu da bütün malvarlığı ile sorumluluktan doğan borcu yerine getirmek zorundadır. Bunun istisnası AATUHK' nun 35. maddesinde görülmektedir. Limited ortakların kamu borçları hakkındaki bu maddeye göre limited ortakların ödenmeyen ve tahsil olanağı bulunmayan borçlarından dolayı ortaklar sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumludurlar.

#### **V. Sorumluluğun Süresiz Olmaması**

Sorumlulukta, yükümlülük gibi süresiz değildir. Kamu yararı düşüncesi ile yükümlülüğe zaman yönünden getirilen sınırlamalar, vergi sorumluluğu açısından da geçerlidir.<sup>297</sup>

---

<sup>297</sup>Öncel, *a.g.m.*, s.50.

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**ANONİM ŞİRKET, LİMİTED ŞİRKET Ve SERMAYESİ PAYLARA**  
**BÖLÜNmüş KOMANTİD ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN**  
**VERGİSEL SORUMLULUĞU**

**Ş4. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL**  
**SORUMLULUĞU**

**I. Anonim Şirket**

Anonim şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda madde 329 ile madde 563 arasında düzenlenmiştir.

**1. Tanım ve unsurlar**

Yeni Ticaret Kanunu madde 329' da anonim şirket, “...sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>298</sup>

Anonim şirkete ilişkin bu kanuni tanım dışında doktrinde de bazı tanımlamalar yapılmıştır.

PULAŞLI (2012, 387)<sup>299</sup> “Anonim şirket, bir veya daha çok kişinin iktisadi amaç için belirlibir veya birden fazla konuda faaliyette bulunmak üzere yazılı sözleşme ile kurdukları, esas sermayesi paylara bölünmüş, borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu, tüzel kişiliği hazi bir şirkettir” şeklinde bir tanım yapmıştır.

Ticaret şirketleri şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılırlar. Anonim şirketler bizimde tezimizin ana konusunu oluşturan sermaye şirketlerinin içerisinde yer alır.

Anonim şirkete ilişkin olarak yapılan tanımlardan, anonim şirketin belirleyici unsurlarını çıkarmak mümkündür. Bunlar, şahıs, amaç ve konu, muayyen ve paylara bölünmüş sermaye, şirketin yalnızca malvarlığı ile sorumlu olması, ortakların sadece taahhüt ettikleri paylar ile sorumlu olmaları ve tüzel kişilik unsurlarıdır.

---

<sup>298</sup> Anonim şirket eTTK madde 269' da düzenlenmişti. Yeni düzenlemenin eski düzenlemeden pek bir farkı bulunmamaktadır.

<sup>299</sup> Pulaşlı, a.g.e., ss.387.

eTTK' ya göre anonim şirketin unsurlarını belirlediğimiz zaman bunların içinde “ünvan” unsurunu da katmaktaydık. Gerçekten de bütün ticaret şirketlerinin tanımlarında unvan unsuruna rastlamaktayız. Bu unsur sadece anonim şirketlere özgü değildir. Bu nedenle eTK' nın anonim şirketin tanımını yapan 269. maddesinde “Anonim şirket, bir unvana sahip....” ibaresi yer almakta iken 6102 sayılı YTTK' nın anonim şirketin tanımını yapan 329. maddesinde bu ibareye yer verilmemiştir. Bu değişikliğin gerekçesi olarak da “madde 42 ve devamında bu husus düzenlenmiş olduğundan 329. maddede belirtilmesinin bir tekrardan ibaret olacağı” gösterilmiştir.

Anonim şirketlerde unvan konusunu düzenleyen 43. madde şu şekildedir;

*“Anonim, limited ve kooperatif şirketler, işletme konusu gösterilmek ve 46 ncı madde hükmü saklı kalmak şartıyla, ticaret unvanlarını serbestçe seçebilirler. Ticaret unvanlarında, “anonim şirket”, “limited şirket” ve “kooperatif” kelimelerinin bulunması şarttır. Bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibareler, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılamaz.”*

a. Şahıs: 6102 sayılı YTTK, eTTK'dan bu unsur açısından büyük bir ayrıma gitmiş ve anonim şirketlerin de tek kişi ile kurulabilmelerine zemin hazırlamıştır. YTTK madde 338 ile bir anonim şirketin kurulabilmesi ve faaliyet gösterebilmesi için tek bir pay sahibinin varlığı yeterli görülmüştür.<sup>300</sup>

b. Amaç ve konu: Anonim şirketin amaç ve konusunun ne olacağı hususu, YTTK madde 331'de düzenlenmiştir. YTTK madde 331'e göre, “Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.”. Bu hükme dayanarak şunu söyleyebiliriz ki Yeni Ticaret Kanunu'na göre bir anonim şirketler, kural olarak her türlü amaç ve konuyu seçmekte serbesttirler. Bunun istisnasını kanunen yasaklanmış olan konu ve amaçlar oluşturmaktadır.

---

<sup>300</sup> eTTK Madde 277: “Bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması şarttır.”

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi hukuku açısından amaç ve konu unsurları bakımından hukuka aykırılık önem taşımamaktadır. VUK madde 9/2' ye göre "*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*". 6102 sayılı kanun ile birlikte ultra vires<sup>301</sup> ilkesi kaldırıldığından dolayı, eTTK madde 271<sup>302</sup> ile getirilen "*şirketin konusunun ana sözleşmede açıkça belirtilmesi*" zorunluluğu da kalmış bulunmaktadır.

c. Muayyen ve paylara bölünmüş sermaye: Şahıs şirketlerinin aksine bir sermaye şirketi olan anonim şirkette şu iki husus karşımıza çıkmaktadır; sermayenin belirli olması ve paylara bölünmüş olması.<sup>303</sup> Bu unsur madde 329' da şu şekilde gösterilmiştir: "*...sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan...*"

Sermayenin belirli olması durumu şunu göstermektedir; anonim şirketlerde esas sermaye sistemi şeklinde ifade edilebilir. Sermayenin belirli ve önceden tespit edilmiş olması aranmaktadır.<sup>304</sup> Bu düzenleme alacaklıların haklarının korunması amacıyla getirilmiştir. Şirketin sermayesi ana sözleşmede yazılı bulunan rakam olup, bu rakamın değiştirilmesi için ana sözleşmenin değiştirilmesi gerekmektedir. Sözleşme değişikliği de ağır bir prosedürü beraberinde getirmektedir.

Aynı zamanda anonim şirkette sermaye paylara bölünmüş durumdadır. Ortakların payları hisse senetleri tarafından temsil edilir.

d. Şirketin yalnızca malvarlığı ile sorumlu olması: Şirketin borçlarından dolayı yalnızca sahip olduğu malvarlığı ile sorumlu tutulabileceğini, hükümde yer alan "*...borçlarından dolayı yalnızca malvarlığıyla sorumlu bulunan...*" şeklindeki düzenlemeden anlıyoruz.

---

<sup>301</sup> Ultra vires eTTK madde 137' de düzenlenmekteydi. Hükme göre; "*Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler.*" Ultra vires ilkesi, ticaret şirketlerinin faaliyetlerini şirket mukavelesinde yazılı bulunan konularla sınırlıyordu.

<sup>302</sup> Bu husus eTTK madde 271' de şu şekilde düzenlenmekteydi: "*Anonim şirketler, kanunen yasak olmaları her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler. Şu kadar ki; esas mukavelede şirket mevzuunun hudutlarının açıkça gösterilmiş olması şarttır.*"

<sup>303</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.326.

<sup>304</sup> Poroy & Tekinalp & Çamoglu, *a.g.e.*, ss.240.

Şirket sermayesi, değişmez, itibari bir kıymettir. Buna karşılık şirket malvarlığı, faaliyet sonucu her an değişen bir kıymettir. Şirket malvarlığı değer itibariyle sermayeyi aşıyorsa, alacaklılar sermayeyi aşan kısımlara da başvurabilir; az ise açıkta kalan kısım için ortaklara başvurulmaz. Sorumluluğun sermaye ile değil, malvarlığıyla sınırlı olması bu noktada önem teşkil eder.<sup>305</sup>

e. Ortakların sadece taahhüt ettikleri paylar ile sorumlu olmaları: Bu unsuru madde 329' un ikinci fıkrasında görmekteyiz. Fıkraya göre; “..*Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.*”.

Anonim şirket pay sahibi sınırlı bir sorumluluğa sahiptir ve bu sınır da taahhüt ettiği sermaye payıdır. Oybirliği ile karar alınmadıkça bu sorumluluk artırılamaz. Ancak bazı hallerde, sözleşmede hüküm bulunması kaydıyla ortaklara dönemsel nitelikte, tali yükümlülükler yüklenebilir. Belirtmek gerekir ki, ödenmeyen sermaye taahhüdünden dolayı ortak, şirket alacaklılarına değil, şirkete karşı sorumludur.<sup>306</sup>

f. Tüzel kişilik: YTTK madde 125' e göre ticaret şirketleri tüzel kişiliğe haizdirler.<sup>307</sup>

## 2. Organlar

Organ kavramını Medeni Kanun' un 49. ve 50. maddelerinde görmekteyiz.

Medeni Kanun'un 49. maddesine göre, “...*tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.*” Anonim şirket tüzel kişiliği de organları yoluyla eylemler ve işlemler gerçekleştirir, fiil ehliyetini kullanır. Ancak, kanunlar, organ kavramının tanımını yapmamışlardır. Bununla birlikte, doktrin ve mahkeme kararlarında tüzel kişinin iradesinin oluşması ve ifade edilmesinde kesin rol oynayan herkes organ olarak nitelenmektedir.<sup>308</sup>

---

<sup>305</sup> Özdiler, E., 2010. Sermaye şirketlerinde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu. *Yüksek lisans tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi. ss. 74.

<sup>306</sup> Karahan, a.g.e., ss.337.

<sup>307</sup> eTTK madde 137' de “...*şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla...*” cümlesi yer almaktaydı. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi bu ibare ultra vires kuralının kanundan çıkartılmasıyla kaldırıldı.

<sup>308</sup> Yıldız, a.g.e., ss.771.



MK madde 50<sup>309</sup> anlamında organ, tüzel kişinin ayrılmaz bir parçası olup onun iradesini oluşturan, açıklayan ve uygulayan kurullar ve kişilerdir.<sup>310</sup>

eTTK bir sermaye şirketi olan anonim şirkette irade ve karar organı olarak genel kurulun, idare ve temsil organı olarak yönetim kurulunun, denetim organı olarak da denetçilerin bulunmasını kanuni bir zorunluluk olarak görmüştür. eTTK madde 435 uyarınca bu organlardan birinin olmaması veya toplanamaması ortaklığın fesih sebepleri arasında sayılmıştır.

Adliye Encümeni eTTK m. 321 hakkındaki gerekçesinde “...*temsil salâhiyeti olmadığı halde, kendilerine yalnız idare salâhiyeti bırakılmış veya verilmiş olan idare meclisi azası veya müdürlerin uzuv vasfı bakidir*” demek suretiyle üyelerin de organ niteliğini kabul etmiştir.<sup>311</sup>

6102 sayılı YTTK anonim şirketin üç zorunlu organından bir olan denetim organını kaldırmış ve yerine bağımsız denetimi getirmiştir. YTTK’ ya göre artık anonim şirketin yönetim kurulu ve genel kurul olmak üzere iki tane zorunlu organı bulunmaktadır. Anonim şirketin örgütsel yapısı içerisinde mutlak anlamda zorunlu bu organların yanı sıra nispi anlamda zorunlu organlar, tasfiye memurları ve kayımlar ile fiili organlar da oluşabilir. Kurumsal yönetim öğretisinin gereği olarak bazı anonim şirketlerde ek kanuni organlar öngörülmüştür. Bu tür organlar nispi anlamda zorunlu organlardır. Örneğin, YTTK madde 378<sup>312</sup>, de bu tür bir organ olan; şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurulabileceği düzenlenmiştir. Yeni Ticaret Kanunu’ nun yanı sıra Bankacılık Kanunu’nda düzenlenen iç denetim organları da bu tür organlar arasındadır.<sup>313</sup>

---

<sup>309</sup> MK madde 50: “Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar.”

<sup>310</sup> Tekinalp, Ü., 2012. *Yeni anonim ve limited ortaklıklar hukuku ile tek kişi ortaklığın esasları*”. İstanbul: Vedat Kitapçılık, ss.105.

<sup>311</sup> Özdiler, a.g.t., ss.76.

<sup>312</sup> Madde 378- “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”

<sup>313</sup> Bankacılık Kanunu Madde 24 – “Bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur.

Anonim şirketin tasfiye haline geçmesi durumunda devreye giren tasfiye memurları da anonim şirketin organları arasında sayılabilir. Yönetim kurulunun tasfiye memuru olarak görev yapması durumunda yönetim kurulu iki tane organı bünyesinde barındıran bir konuma geçer. Yönetim kurulunun çalışmaması veya bir takım menfaat çatışmalarının oluşması halinde mahkemelerce atanan kayyım da yine anonim şirketin organları arasındadır.<sup>314</sup>

Fiili organı ise TEKİNALP, Ü. (2012, 109) şu şekilde tanımlamıştır; *“kanunda veya esas sözleşmede organ olarak öngörülmedi halde anonim ortaklığın iradesini fiilen oluşturup açıklayan kişileri ifade eder”*. Yargıtay’ ın fiili organa ilişkin herhangi bir kararı mevcut değildir. Ancak bu konu İsviçre Federal Mahkemesi tarafından çok defa tartışılmıştır. Mahkemece yapılan bu tartışmalar neticesinde fiili organ İsviçre’ deki hâkim görüşe uygun şekilde, *“gerçek organlar için öngörülmüş bulunan kararların alınmasına, oy hakları bulunmasa bile dolaylı bir şekilde katılan ve/veya böyle kararların oluşmasında etkili olan kişiler”* olarak tanımlanmıştır.

Pratikte çoğu zaman yönetim kurulu üyelerinin özgürce hareket etmedikleri, kendilerini kurula seçtiren hâkim pay sahiplerinin talimatlarının etkisinde kaldıkları görülmektedir. Bu durum, yönetim kurulu üyesi olmadığı hâlde yönetim kurulu kararlarını doğrudan etkileyerek şirket iradesinin oluşmasında belirleyici olan kişilerin fiilen organ gibi hareket etmeleri nedeniyle “organ kabul edilerek” hukuken sorumlu tutulup tutulamayacağı tartışmasına yol açmıştır. Doktrinde “fiilî organ”, “gölge organ”, “fonksiyonel organ”, “fiilî yönetim kurulu üyeleri”, “örtülü yönetim kurulu üyeleri” olarak da adlandırılan bu kişilerin, tıpkı seçilmiş yönetim kurulu üyeleri gibi sorumluluğuna gitmeye imkân tanıyan bir düzenlemeye YTTK’da yer verilmiş değildir. Dolayısıyla kural olarak şirket yönetimine doğrudan etkide bulunsa dahi organ üyesi olmayan kişilerin, bilhassa anonim şirketler hukuku bakımından hukuken sorumlu tutulmaları mümkün değildir.<sup>315</sup>

---

*Denetim komitesi en az iki üyeden oluşur. Denetim komitesi üyeleri icrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Türkiye’de şube olarak faaliyet gösteren bankalarda ise kendisine bağlı icrai mahiyette faaliyet gösteren bir birim bulunmayan müdürler kurulu üyelerinden biri görevlendirilir.”*

<sup>314</sup> Tekinalp, a.g.e., ss.108.

<sup>315</sup> <http://www.karsiliksizcek.net/2010/07/5941-sayl-cek-kanunu-serhi.html> (Son Erişim Tarihi: 08.02.2013)

Anonim şirketler de YK tarafından ihtiyari organlar oluşturulabilmesine olanak sağlanmıştır. Bu husus görev dağılımı yan başlıklı YTTK madde 366' da "...yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir." demek suretiyle düzenlenmiştir.

### 3. Kanuni temsilci

Anonim şirketlerde kanuni temsilci sıfatı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.<sup>316</sup>

Bir görüşe göre, vergi kanunlarında sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kim olduğu konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.<sup>317</sup>

Ancak, 264 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>318</sup> ve 390 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği<sup>319</sup> birlikte değerlendirildiğinde, anonim şirket kanuni temsilcilerinin, anonim şirketlerin hukuki yapısının düzenlendiği Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerine göre belirleneceği sonucuna varılmaktadır. Ticaret Kanunu'ndaki bu hükümlere bakıldığı zaman, anonim şirketlerde kanuni temsil yetkisi, kural olarak yönetim kuruluna ait olduğu görülmektedir. Yönetim kurulu tarafından temsil yetkisi YTTK madde 367' nin ikinci fıkrasına uygun olacak şekilde devredilmediği sürece, kanuni temsilci yönetim kuruludur.<sup>320</sup> VUK madde 10 kapsamında da kanuni temsilci, yönetim kurulu üyelerinin tamamıdır. Ancak yönetim kurulu temsil yetkisini devrettiğinde kanuni temsilci, temsil yetkisini devralanlar olup, VUK madde 10 anlamında da kanuni temsilci, temsil yetkisini devralan kişiler olacaktır.<sup>321</sup>

YTTK madde 365' de anonim şirketi temsil yetkisinin kime ait olduğuna ilişkin düzenleme şu şekildedir; "*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.*"

---

<sup>316</sup> Özdiler, *a.g.t.*, ss.81.

<sup>317</sup> Ancak vergi hukuku-özel hukuk ilişkileri çerçevesinde 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği birlikte değerlendirildiğinde, anonim şirket kanuni temsilcilerinin, anonim şirketlerin hukuki yapısının düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddelerine göre belirleneceği açıktır.

<sup>318</sup> 28.03.1998 tarih ve 23300 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>319</sup> 17.01.1996 tarih ve 22526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>320</sup> Devir gerçekleşse bile yönetim kurulunun denetim ve gözetim açısından bir sorumluluğu devam etmektedir diyebiliriz. Bu hususu YTTK madde 407/2' den çıkartmaktayız. Hükme göre, murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunmaları şarttır.

<sup>321</sup> Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2003. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-II. *Yaklaşım Dergisi.*(131), ss.130.

YTTK madde 367' nin ilk fıkrasında ise yönetim kurulunun esas sözleşmeye konulacak bir hükümlle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretme yetkisine sahip olabileceği düzenlenmiştir.

İkinci görüşe göre<sup>322</sup>, VUK madde 10 açıkça, vergisel anlamda sorumlu tutulacak kişilerin kanuni temsilciler olacağı belirtilmiştir. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler, YTTK madde 365 uyarınca yönetim kuruludur. YTTK madde 367' nin ilk fıkrasında yer bulan yönetim kurulunun esas sözleşmeye konulacak bir hükümlle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretme işlemi “*iradi bir tasarruftur*”. Bu işlem sonucu elde edilen temsil yetkisi, iradi temsile yönelik bir yetkidir. Bu nedenle yönetim kurulunca temsil yetkisinin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, VUK madde 10'a göre kanuni temsilci anonim şirket yönetim kuruludur.<sup>323</sup>

Yukarıda açıklanmış olan iki görüşün ortak noktaları anonim şirketlerde kanuni temsilcinin Ticaret Kanunu hükümlerine göre tespit edileceğidir.<sup>324</sup> Bununla birlikte, temsil yetkisini YTTK madde 367'ye göre devralanların kanuni temsilci sıfatları farklı değerlendirilmektedir. Birinci görüşü savunanlar, YTTK madde 367 kapsamında temsil yetkisini devralanların da kanuni temsilci olduklarını, zira devir işleminin bir kanun maddesine dayandığını ileri sürmektedirler. İkinci görüşü savunanlar ise temsil yetkisini devralanların kanuni temsilci değil iradi temsilci olduklarını, çünkü söz konusu kişilerin temsil yetkisini kanundan değil, iradi bir tasarruf olan devir işleminden aldığını, bu nedenle VUK madde 10 kapsamında kanuni temsilci sayılamayacaklarını belirtmektedirler.<sup>325</sup> 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği, birinci görüşü desteklemektedir.

---

<sup>322</sup> Bağdınlı, H., 1998. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler ile ortakların vergisel sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*. (119).

<sup>323</sup> Bağdınlı, a.g.m., ss. 130.

<sup>324</sup> Gürgür & Yeşilyurt, a.g.m., ss.130.

<sup>325</sup> Gürgür & Yeşilyurt, a.g.m., ss.130.

Nitekim 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde, "Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil selâhiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığına anlaşılması halinde, kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir" denilerek, yetki devri işleminin, yetkiyi devralanları iradi temsilci değil, kanuni temsilci statüsüne soktuğu ve dolayısıyla bu statünün gerektirdiği sorumluluklarla donattığı ifade edilmiştir.<sup>326</sup>

264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de "...vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile yönetim kurulu ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişilerden olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuna dayanan temsil yetkisine haiz bulunan kişiler vergi numarası alacaklardır..." denilerek YTTK madde 367 kapsamında yetki devrinde bulunulan kişiler de kanuni temsilci sayılmıştır.

Danıştay 4. Dairesi, eski Türk Ticaret Kanunu' nun yürürlükte olduğu dönemde vermiş olduğu bir kararında;

*"Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesi, anonim şirketlerde yasal temsilcilerin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden, vergi hukuku yönünden sorumluluk murahhas azada değil, yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulundadır. Murahhas aza yönetim kurulu adına muayyen işlemleri yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğün doğal sonucu olarak bazı yetkileri vardır. Bu yetkilerin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise yönetim kurulundur. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları üyelik sıfatıyla beraber doğar, bu sıfatın kaybı ile de sona erer. Aksi halde büyük sermayelerin toplandığı ve büyük sorumlulukların olduğu anonim şirketlerde yönetim yetkisinin bir kişinin uhdesinde toplanmasıyla yönetim kurulları işlevlerini yitirecekleri gibi, organlık sıfatlarını da uygulamada kaybetmiş duruma düşerler..."*<sup>327</sup>

ifadelerine yer vererek, anonim şirkette kanuni temsilci tartışmasında farklı bir yaklaşım getirmiştir.

---

<sup>326</sup> Özdiğer, a.g.t., ss.83.

<sup>327</sup> Danıştay 4. Daire, E:1977/2272, K:1978/503 (Ünal, M., 1996. Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. (47), ss. 60.)

Buna göre, anonim şirketlerde büyük sermayeler ve büyük sorumluluklar söz konusu olduğu için, yönetim yetkisinin bir tek kişide toplanması, yönetim kurullarının işlevlerini yitirmesine yol açacağından, kanuni temsilci sadece yönetim kurulu olmalıdır.

#### i. Yönetim Kurulunun Ortaklıktaki Konumu

YTTK madde 329 anonim şirketi, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan bir şirket olarak tanımlamıştır. Bu teknik tanım yanında, anonim ortaklıklar, küçük tasarruf sahiplerine, sermayelerini nemalandırma imkânı veren ve bu surette toplanan büyük meblağlarla iş sahalarında yatırımlara girişen ortaklıklar olarak karakterize olunurlar.<sup>328</sup>

YTTK madde 365’de, “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur.*” denilmek suretiyle, yönetim kurulunun anonim ortaklıktaki konumu belirlenmiştir.<sup>329</sup> Buna göre, yönetim kurulu, anonim ortaklığın kanuni temsilcisi olup, ortaklığın yönetim ve temsilde işletme sahibi gibi görev görür. Kural olarak, tüzel kişiliğin kazanılmasından başlayarak sona ermesine kadar şirketin yönetim ve temsili yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulunun kurul olarak görev ve yetkileri kanundan veya esas sözleşmeden doğar.<sup>330</sup>

Yönetim kurulu, bu niteliği gereği, genel kurulun aksine, daimi bir organdır. Anonim ortaklığın tüzel kişiliği tescille kazandığı andan, feshedilip tasfiyeye girdiği, hatta sınırlı olmakla beraber tasfiye süresince dahi ortaklığı yönetir, temsil eder, ortaklığın, ortaklık alacaklılarının ve pay sahiplerinin hak ve çıkarları üzerinde etkili olur.

#### ii. Müdürlerin Ortaklıktaki Konumu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’ nun 342. maddesinde yer alan müdürlere ilişkin hüküm Yeni Ticaret Kanunu’ na alınmamıştır. Buna karşılık madde 368 ile yönetim kuruluna ticari mümessil ve ticari vekil atama yetkisi verilmiştir. 6102 sayılı kanunda müdür kavramına yönetim kurulunun devredilmez görev ve yetkilerinden bahseden 375. maddenin (d) bendinde rastlamaktayız.

---

<sup>328</sup> Öz diler, *a.g.t.*, ss.88.

<sup>329</sup> eTTK madde 269’ un aynısı olarak kaleme alınmış olan bu madde yönetim kurulunun eski Türk Ticaret Kanunu döneminde sahip olduğu konumunu aynen korumuştur.

<sup>330</sup> Yıldız, *a.g.m.*, ss.771, 772.

Bende göre; “Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları...” yönetim kurulunun görev ve yetkileri arasındadır.

## **II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu**

### **1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk**

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerin üzerine düşen vergisel yükümlülüklerin “kanuni temsilcileri” tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıda da bahsetmiş olduğumuz üzere Yeni Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olan anonim şirkette kanuni temsilci, yönetim kuruludur.

Holding biçimindeki anonim şirketlerde ana şirket kanuni temsilcisi yönetim kurulu, yavru şirket kanuni temsilcisi ise tüzel kişiliğe sahip bu şirketin kendi yönetim kuruludur.<sup>331</sup> Bununla birlikte, yavru şirketin, ana şirkete tâbi olmak ve ana şirket çıkarlarını ön planda tutmak zorunlulukları göz önünde bulundurulduğunda, yavru şirket yönetim kurulunun kusurlu olmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulma imkanı saklı tutulmalıdır. Anonim şirket şeklinde kurulan sigorta şirketlerinde ve kamu tüzel kişiliğini haiz anonim şirketlerde kanuni temsilci yine yönetim kuruludur. Dolayısıyla anonim şirketin vergi ödevleri bunlar tarafından yerine getirilecektir. Yönetim kurulu, VUK'nun 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrası gereğince ödediği vergi borçlarını şirketten geri isteyebileceği halde, cezalar için rüçû imkanı bulunmamaktadır.<sup>332</sup>

---

<sup>331</sup> Holdingler diğer bir ifadeyle şirketler topluluğu kavram olarak mevzuatımıza 6201 sayılı kanun ile girmiştir. Burada hâkim şirket ve yavru şirket olmak üzere iki tür şirket bulunmaktadır. Hâkim şirketin sorumluluğu YTTK madde 202'de düzenlenmiştir. Bu hükme göre hâkim şirket, hâkimiyetini bağlı şirketi kayba uğratacak şekilde kullanamaz.

<sup>332</sup> Özdiler, *a.g.t.*, ss.105.

## 2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından sorumluluk

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilir. Dolayısıyla, anonim şirketin vergi dışındaki kamu alacakları tahsil edilemediği takdirde yönetim kuruluna başvurulabilir. Yönetim kurulu, ödediği kamu alacakları için şirkete rücu edebilir.<sup>333</sup>

## §5. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

### I. Limited Şirket

Limited şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda madde 573 ile madde 644 arasında düzenlenmiştir.

#### 1. Tanım ve unsurlar

Öncelikle belirtilmelidir ki limited şirket bir sermaye şirkettir. Limited şirketin sermaye şirketi olduğu hususunu YTTK madde 124/2' de görmekteyiz. Bu hüküm yeni olup öğretilerde yerleşmiş bulunan, klasikleşmiş bir ayrımı yansıtmaktadır. Bu ayrımın kanunî anlamı ve değeri de vardır. YTTK' nın 133, 137 ve 160. maddeleri gibi hükümlerde bu ayrıma gönderme yapılmıştır.<sup>334</sup>

YTTK' nın 573.<sup>335</sup> maddesi limited şirketi, "*Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.*" şeklinde tanımlamaktadır. YTTK' nın 573. maddesi 6762 sayılı Kanunun 503. maddesinden üç noktada farklılık göstermektedir.

---

<sup>333</sup> Özdiler, *a.g.t.*, ss.106.

<sup>334</sup> Doğrusöz, B. & Töralp Tunçel, F. & Onat, Ö., 2011. *Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: TOBB.

<sup>335</sup> 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 503. maddesinde limited şirket şu şekilde düzenlenmekteydi; "*İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limitet şirket denir. Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirkette olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz.*"



Bu yasal tanımda dikkatimizi ilk çekecek olan farklılık limited şirketinde artık bir kişiyle kurulabiliyor olmasıdır.<sup>336</sup> İkincisi ise ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin açıkça kanuna alınmış olmasıdır. Diğer değişikliklerin başında eski metinde öngörülen ve esas sermaye paylarının senede bağlanamayacağına dair hükmün yer açısından daha uygun olan 593. maddeye taşınmış olması ve paylar için nama yazılı senet çıkarılabileceğinin belirtilmesidir.<sup>337</sup>

573. maddenin ikinci fıkrasında ortakların sorumluluğuna ilişkin şu şekilde düzenlenmiştir; *“Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.”*<sup>338</sup> Bu hükümden anlaşıldığı üzere, limited şirketlerde ortaklar bakımından “sınırlı sorumluluk” ilkesi esastır. Buna karşın bir hukuk süjesi niteliği ile limited şirket, alacaklılarına karşı bütün malvarlığıyla sınırsız sorumludur. Alacaklılar, şirketten alacaklarını alamadıkları takdirde ve belli koşullar çerçevesinde ortaklara veya kanuni temsilcilere başvurabileceklerdir.<sup>339</sup> Örneğin, 6183 sayılı AATUHK’ nın 35. maddesi ile ortaklar için; vergi dışındaki kamu alacakları için aynı Kanun’un mükerrer 35. maddesi ve vergi alacakları bakımından 213 sayılı VUK’un 10. maddesi ile ise kanuni temsilciler için “sınırlı sorumluluk” ilkesine istisna getirilmiştir.<sup>340</sup>

Ortaklığın borçlarından dolayı malvarlığıyla sorumlu olduğunu düzenleyen özel bir madde hükmü getirilmiştir. YTTK madde 602<sup>341</sup>, de bu husus şu şekilde düzenlenmiştir: *“Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur.”*

---

<sup>336</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.770.

<sup>337</sup> Tekinalp, *a.g.e.*, ss.337.

<sup>338</sup> eTTK madde 503’ ün birinci fıkrasında limited şirketin tanımlaması yapılırken sorumlulukta tanım içerisinde yer almıştır. Bu husus şu şekilde belirtilmiştir hükümde: *“...ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen...”*

<sup>339</sup> Bahtiyar, *a.g.e.*,ss.318.

<sup>340</sup> Özdiler, *a.g.t.*, ss.106.

<sup>341</sup> Bazı tereddütleri ortadan kaldırmak ve olası soruları cevaplamak için 573. maddeye rağmen 602. maddeye ihtiyaç bulunduğunu belirtmekte yarar vardır. Çünkü 573 . madde şirketin borç ve yükümlülüklerine karşı sadece mal varlığı ile sorumlu olduğunu açıkça ifade eden bir hüküm içermediği gibi, sermayeyi korumak için ortakları sorumlu kılacak yorumlara karşı bir güvenceye de yer vermemektedir. İşte 602. madde ortaklara bu güvenceyi sağlamakta ve kanuni bir boşluğu doldurmaktadır.

a. Ortaklar: Yeni Ticaret Kanunu'nda limited şirketin asgari ortak sayısında değişikliğe gidilmiş ve bu sayı “en az 2” iken AB yönergelerine uygun şekilde bire indirilmiştir. Bu değişiklik sayesinde tek kişi limited ortaklıkların yolu açılmıştır. Sermaye şirketlerinin sahip oldukları 3 belirtici özelliği tek ortaklı limited şirkette sahiptir. Bu üç özellik, oy, kâr, rüçhan, tasfiye payı, bedelsiz payları edinme hakları kanunen sermayeye katılma ölçüsüne tabidir; ortaklık malvarlığıyla sınırlıdır, limited şirketin borçlarından ötürü ortaklar takip edilemez. Limited şirket esas sözleşmesinde öngörülmüşse ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini tek ortak da yerine getirmeye mecburdur.<sup>342</sup> Seçimli müdür ve müdürler kurulu uygulamalarına tek ortaklı limited şirketlerde de rastlanabilir.

b. Amaç ve konu: Bu unsur YTTK madde 573' ün üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Hükme göre limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir. 6102 sayılı kanun döneminde limited şirketin amacı ve konusu hakkında anonim şirket hükümlerine atıfta bulunulmaktaydı. Ancak 6762 sayılı kanunda limited şirketin tanımını yapan 573. maddede limited şirketin konusunun ekonomik konu ve amaç olması gerektiği emredici olarak hükme alınmıştır.

c. Ticaret Unvanı: Limited şirket amaç ve konusu ne olursa olsun, tüzel kişiliği haiz bir ticaret şirkettir. Bir ticaret şirketi olarak tacir kabul edilen limited şirket, tacirler hakkındaki hükümlere tabidir. Bu nedendir ki limited şirket bir ticaret unvanı seçmeye ve bunu kullanmaya mecburdur. Ticaret unvanı kullanma zorunluluğu YTTK madde 18' de “*Tacir, ...ayrıca kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ....yükümlüdür.*” şeklindeki düzenlemeyle belirtilmiştir.

Ayrıca YTTK madde 46' da belirtildiği üzere, her ticaret unvanına, işletmenin özelliklerini belirten veya unvanda yer alan kişilerin kimliklerini gösteren ya da hayali adlardan ibaret olan ekler yapılabilir.<sup>343</sup>

d. Sermaye: Limited şirkette anonim şirket gibi bir sermaye şirketi olduğundan dolayı, şirketin sermayesinin ve malvarlığının belirli olması ve korunması, ortaklar kadar alacaklıları da ilgilendirir.<sup>344</sup>

---

<sup>342</sup>Tekinalp, *a.g.e.*, s.336.

<sup>343</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.700.

<sup>344</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.775.

Kanun koyucu, bu görüşü benimseyerek sermayenin belirli olmasını ve esas sözleşmede gösterilmesini şart koşturmuştur. Limited şirket sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu hususları düzenleyene YTTK madde 576' nın (c) bendinde bu şart, “...*Esas sermayenin itibari tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibari değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları...*” denilmek suretiyle belirtilmiştir. Esas sermaye, ortak veya ortaklarca taahhüt edilen sermaye paylarının toplamından oluşur.<sup>345</sup> YTTK madde 580' de esas sermayenin 10.000 TL' den az olamayacağı belirlenmiştir. Bu sermaye, esas sözleşme usulüne göre değiştirilmedikçe artırılmaz ya da azaltılmaz.

Bir de esas sermaye payı vardır. esas sermaye payı, ortağın şirketin esas sermayesine katılımının asgari miktarını gösterir ve bu da nakitle ifade edilir. Esas sermaye payları YTTK madde 583' de düzenlenmiştir. Şirket sözleşmesinde esas sermaye paylarının itibari değerleri en az 25 TL olarak belirlenebilir. Şirketin durumunun iyileştirilmesi amacıyla bu değer altına inilebilmesine olanak tanınmıştır. Limited şirket ortaklarının esas sermaye paylarının itibari değerleri farklı olabilir. Ancak, esas sermaye paylarının değerlerinin 25 TL veya bunun katları olması şarttır. Yine YTTK madde 583/3 ile bir ortağın birden fazla sermaye payına sahip olabilmeye imkân tanınmıştır. Bu önemli bir yeniliktir. eTK' ya hâkim olan ilke bir ortağın bir sermaye payına sahip olabilmeydi. Bu ilke terk edilmiştir. 6102 sayılı kanunda benimsenmiş olan bir ortak=bir pay ilkesinin belirli bir yararı bulunmamakta, aksine, payın kısmî devrinde bölünme gibi güçlüklerle yol açmaktadır. Bu değişikliğin bir takım sonuçları vardır. Örneğin; payın devredilmesi ve bir kısmının bağışlanması için bölünmesine gerek yoktur, haciz, rehin, intifa haklarının bir esas sermaye payına yüklenip tüm ortaklığın aynı bir sınırlamaya tabi tutulmasının sakıncaları yok edilebilir, vs.<sup>346</sup>

Limited şirket esas sermaye paylarına ilişkin olan itibari değer kavramı, anonim şirketteki itibarî değerden hem teorik hem de dogmatik düzen yönünden farklıdır.<sup>347</sup> Anonim şirkette itibarî değer, gerçek anlamda paylara bölünmüşlüğü gereği olarak sermayenin serbestçe devredilebilen, hak kaynağı işlevini haiz, bağımsız bir birimini oluştururken; limited şirkette pay bir taraftan konulan sermayeyi gösteren ve bazı hesabi işlemlere temel oluşturan diğer paylarla eşit olması zorunlu bulunmayan esas sermayenin bir parçasını oluşturur.

---

<sup>345</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.701.

<sup>346</sup> Tekinalp, *a.g.e.*, ss.338.

<sup>347</sup> Tekinalp, *a.g.e.*, ss.70.

Anonim şirkette sermaye paylara bölünmüştür, limited şirkette ise esas sermaye payı, bazı hakların belirlenebilmesi ve kullanılabilmesi amacıyla hesabi olarak bölünür.<sup>348</sup> Payın hesaben bölünmesi, payın verdiği oy hakkının hesaplanmasına ve temettünün belirlenmesine ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin uygulanmasına hizmet eder.<sup>349</sup>

Yani kısaca, anonim şirkette itibari değer, gerçek anlamda esas sermayenin paylara bölünmüşlüğüne gereği olarak sermayenin serbestçe devredilebilen, hak kaynağı işlevini haiz, bağımsız bir birimini oluşturmaktayken, limited şirkette pay kavramı, konulan sermayeyi gösteren ve bazı hesabi işlemlere temel oluşturan diğer paylarla eşit olması zorunlu olmayan esas sermayenin bir parçasıdır. Anonim şirkette sermaye paylara bölünmüşken, limited şirkette esas sermaye payı, ortakların bazı haklarının belirlenebilmesi ve bu hakların kullanılabilmesi amacıyla hesabi olarak bölünmüştür.<sup>350</sup>

e.Sınırlı sorumluluk: Limited şirket borçlarından dolayı memelikiyle sınırsız olarak sorumludur. Ancak ortaklığın bu sınırsız sorumluluğunun aksine, ortakların sorumluluğu sınırlıdır. Ortaklar, ortaklığa karşı sadece taahhüt ettikleri sermaye payı ve yalnız limited şirket esas sözleşmesinde taahhüt edilen ek ödemeler ve yan edim yükümlülükleri ile sorumludurlar. Ortakların sınırlı sorumluluğunun tek istisnasını AATUHK madde 35 oluşturmaktadır.

f. Tüzel kişilik: Daha önce de bahsedildiği gibi limited şirketler de diğer ticaret şirketleri gibi tüzel kişiliğe sahiptirler.

## 2. Organlar

Limited şirketin iki adet zorunlu organı vardır. Bunlar genel kurul ve müdürlerdir. Yönetim organı ya tek bir müdürden oluşur ya da bir müdürler kurulu meydana getirilir. YTTK ile hukukumuzda giren bağımsız denetçiler bir organ teşkil etmezler. Zorunlu yani kanuni organlar dışında, limited şirket esas sözleşmesi ile isteğe bağlı organlar oluşturulabileceği gibi fiili ve ihtiyari organlar da oluşturulabilir. Limited şirketler de anonim şirketlerde olduğu gibi nispi anlamda zorunlu kanuni organlar yoktur. YTTK madde 625' in (e) bendinde “...küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması...” müdürlerin devredilemez görevleri arasında sayılmıştır.

---

<sup>348</sup> Bahtiyar, *a.g.e.*, ss.319.

<sup>349</sup> Doğrusöz&Toralp&Onat, *a.g.e.*, ss.757.

<sup>350</sup> Bahtiyar, *a.g.e.*, ss.319. Tekinalp, *a.g.e.*, ss.368.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere orta ve büyük ölçekli limited şirketlerde, şirketin ekonomik durumunun gerektirmesi halinde müdür veya müdürler kurulunca böyle bir komite kurulabilecektir.<sup>351</sup> Gerekli olduğu takdirde oluşan tasfiye memurları ve kayyımları da limited şirketin organları arasında sayabilmek mümkündür.

Çok ortaklı limited şirketin organsal yapısı tek ortaklı limited şirket içinde geçerlidir. Tek ortaklı limited şirkette sözkonusu ortak tek başına genel kurulu meydana getirir. Genel kurul yetkilerini belirten YTTK madde 616' nın üçüncü fıkrasında, "... *Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır.*" denilmek suretiyle bu husus belirtilmiştir.

### **3. Kanuni temsilci**

Limited şirketin yönetim ve temsil organı müdür veya müdürler kuruludur. Bu husus YTTK madde 623'te düzenlenmiştir. Hükme göre; "*Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.*"

Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.

YTTK İsviçre Borçlar Kanunu' nda ve 6762 sayılı eTTK' da benimsenmiş olan özden organ ilkesini terk etmiştir.<sup>352</sup> Bu ilke, Bu ilke tüm ortakların, şirketi birlikte yönetmesi dolayısıyla şirketin yönetiminin ve temsilinin ortaklar için hem hak hem de yüküm niteliği taşıması anlamına gelir. Burada özden ibaresi şirketin özünü oluşturan ortakları yani bünyeyi ifade eder. Yönetim şirketin bünyesinden kaynaklanmaktadır. Bünyeden yönetim ilkesi şirketi "şahıs şirketi" sınıfına sokar.<sup>353</sup> İsviçre kanun koyucusu limited şirketi bir anlamda sınırlı sorumlu bir kollektif şirketmiş gibi mütalâa etmektedir. Bu yaklaşım modern öğretide pek taraftar bulmamakta, limited şirket anonim şirkete nazaran küçük ölçekli bir şirket olarak düşünülmektedir. Bu anlayış Türk Hukukuna göre kurulmuş olan limited şirketler için de geçerliydi.

---

<sup>351</sup> Tekinalp, *a.g.e.*, ss.403.

<sup>352</sup> Doğrusöz&Töralp&Onat, *a.g.e.*, ss.63.

<sup>353</sup> Doğrusöz&Töralp&Onat, *a.g.e.*, ss.797.

Ancak YTTK özden organ ilkesinden ayrılarak 623. maddede seçilmiş yönetim organı sistemi benimsenmiştir. Yapısı sermayeye dayalı olan şirketlerde, bu şirket kişisel ögeler taşısa da, yönetim, ortaklara kanunen bir hak ve yüküm olarak bırakılmaz, seçilmiş ortak olan veya olmayan kişilere ait olmalıdır. Bu sisteme göre yönetim yetkisi seçimle gelen kişiye bırakılacaktır. Seçilmiş yönetim ilkesi, toplu yönetimin yani özden organ konseptinin pratikte zorluklara yol açması ve yönetimin yetkin kişilerden ve profesyonellerden oluşmasının gerekli olduğu düşüncesiyle benimsenmiştir. Bunun dışında 6762 sayılı eTTK'nın 540. maddesindeki esaslar korunmuştur.<sup>354</sup>

Görüldüğü üzere müdürün ortakların içinden seçilme zorunluluğu yoktur. Ortak olmayan kişilerin de müdür olma imkânı vardır. Ancak her durumda en azından bir ortağa, şirketi yönetim hakkı ve temsil yetkisi verilmiş olmalıdır.<sup>355</sup>

6102 sayılı kanun, 6762 sayılı kanunun aksine müdürleri düzenlerken ortak olan müdürler ve ortak olmayan müdürler ayırımına gitmemiştir. Her iki müdürden de 623. maddede bahsetmiştir. Ancak yukarıda da belirttiğimi üzere ortak olmayan bir kişinin tek başına müdür olabilmesi mümkün değildir.

Müdürler kurulu ise, şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde, bu kişiler tarafından bir kurul oluşturulur. YTTK madde 624<sup>356</sup> hükmünde, şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanacağı öngörülmüştür.

Başkan olan müdür veya tek müdürün bulunması halinde bu kişi, genel kurulun toplantıya çağırılması ve genel kurul toplantılarının yürütülmesi konularında olduğu gibi, genel kurul başka yönde bir karar almadığı ya da şirket sözleşmesinde farklı bir düzenleme öngörülmediği takdirde, tüm açıklamaları ve ilanları yapmaya da yetkilidir.<sup>357</sup>

---

<sup>354</sup> 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu madde gerekçeleri. [www.corpus.com](http://www.corpus.com) (Son Erişim Tarihi: 03.02.2013)

<sup>355</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.791.

<sup>356</sup> Müdürler kurulu hukuk sistemimize 6102 sayılı kanun ile girmiştir. 6762 sayılı kanunda bu maddenin karşılığı bulunmamaktadır.

<sup>357</sup> YTTK madde 624.

Birden fazla müdürün varlığı hâlinde, bunlar çoğunlukla karar alırlar. Eşitlik hâlinde başkanın oyu üstün sayılır. Şirket sözleşmesi, müdürlerin karar almaları konusunda değişik bir düzenleme öngörebilir. Bahsedilen bu düzenleme madde 624'ün üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Bu hüküm ile başkanın üstün oyunu tanıyarak bir yeniliğe yer vermiştir. Başkanın üstün oyu, yönetim organındaki kitlenmeyi çözen ve şirketi çalışabilir konumda tutan bir araçtır.<sup>358</sup>

Tek ortaklı limited şirketlerde de müdürler kurulu bulunabilir. Söz konusu limited şirketin tek ortağı olmasına rağmen, müdürlerin ortaklar arasından seçilmesi zorunluluğu bulunmadığı için müdürler kurulu oluşturulabilir.<sup>359</sup>

Müdürler gerçek veya tüzel kişi olabilirler. Müdürün tüzel kişi olması durumunda bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişinin belirlenmesi gerekir.<sup>360</sup> Bu kişinin tüzel kişi ile birlikte tescil edilmesi gereklidir. Müdürlerin ve tüzel kişi müdürün belirlediği gerçek kişinin tam yetkili olması gerekir.<sup>361</sup>

Eğer şirketin faaliyet alanı özel bilgi ve tecrübeleri gerektiriyorsa, profesyonel iş anlayışı gereği, ortak olmayan o konuda uzman olan bir kimsenin müdür olarak atanması yerinde olacaktır.<sup>362</sup> Müdürlerin genel kurulca seçileceği ve bunun genel kurulun devredilemez yetkileri arasında yer aldığı hususu YTTK madde 616' da düzenlenmiştir. Ortak olsun olmasın bütün müdürleri azletme yetkisi genel kurula aittir.

## **II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu**

Limited şirket kanuni temsilcisinin vergisel sorumluluğu “Sorumluluğun Hukuki Temelleri” başlığı altında ayrıntılarıyla aktarıldığından, bu bölümde tekrara düşmemek için ilgili hususlar genel hatlarıyla özetlenecek ve kanuni temsilci bakımından özellik arz eden bazı noktalara değinilecektir.

---

<sup>358</sup> Doğrusöz&Toralp&Onat, *a.g.e.*, ss.798.

<sup>359</sup> Tekinalp, *a.g.e.*, ss.412.

<sup>360</sup> Tüzel kişinin müdür olmasına yani yönetimde yer almasına olanak sağlayan madde 623/2, 6762 sayılı Kanunun 540. maddesi hükmüne ve onun kaynağı olan İsviçre Borçlar Kanunu madde 811'ye hakim olan anlayışa bağlı kalmakta, 03.01.1994 tarihli SAS'ın düzenlemesi ile uyum içinde bulunmaktadır.

<sup>361</sup> Buzdan, İ., 2012. Yeni Türk ticaret kanunu'na göre limited şirketlerde yönetim ve temsil “müdürler kurulu ve sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*. (235).

<sup>362</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.773.

## 1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk

VUK' un 10. maddesi, tüzel kişilerin yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini ve kanuni temsilcilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden bu tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacağını öngörmüştür. Bu hükmün limited şirket bakımından uygulanması, öncelikle vergi idaresine muhatap kanuni temsilcinin belirlenmesini gerektirir. VUK'da kanuni temsilcinin kim olduğu ifade edilmediğinden, limited şirketi düzenleyen Ticaret Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri esas alınmalıdır.

YTTK' nın 623. maddesinin birinci fıkrasında, limited şirketi temsile yetkili olan kişilerin, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabileceği düzenlenmiştir. 6762 sayılı kanuna bakıldığı zaman, limited şirketler temsili düzenleyen 540. maddenin ilk cümlesinde aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi yönetme ve temsile yetkili oldukları kararlaştırılmıştır. İstisna olarak şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla bu yetki ortaklardan birine ya da bir kaçına bırakılabiliyordu.

Aynı kanunun 541. maddesiyle de yine şirket esas sözleşmesi veya genel kurul kararı uyarınca yönetim ve temsil yetkisi ortak olamayan üçüncü kişilere devredilebiliyordu. 6102 sayılı Yeni Ticaret Kanunu bu durum hakkında değişikliğe gitmiş ve tüm bu hususları tek maddede birleştirerek şirket esas sözleşmesi ile şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceğini düzenlemiştir.

Ancak VUK madde 8' in üçüncü fıkrasında, sorumluluğa dair özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmiştir. Şirket esas sözleşmesi ile kararlaştırılacak olan yetki devri ortaklar arasındaki iç ilişkide geçerli olacaktır.<sup>363</sup>

---

<sup>363</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 11.07.2007, E.2007/19 K.2007/250: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun "mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Bu hükümlere göre, bir limited şirket ortağının ortaklık ilişkisinin devam ettiği vergilendirme dönemlerinde doğan ve şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi borcundan sermaye hissesi oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu sorumluluğun hisselerin satışı nedeniyle ortadan kaldırılamayacağı yasa gereğidir." Benzer yönde görüş: Danıştay 3. Daire, 01.02.2010, E.2008/3492 K.2010/218. "Limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler özel hukuk sözleşmesi olduklarından, kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, belirtilen nitelikteki pay



Sonuç olarak, ortaklar ve yetki devrinde bulunulan ortak olmayan üçüncü kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde sorumludurlar.

## 2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından sorumluluk

### a) AATUHK Madde 35 Anlamında Limited Şirketin Ortaklarının Sorumluluğu

Limited şirkete hâkim olan ilkelerden bahsederken, bunlardan bir tanesinin de ortakların sınırlı sorumluluğu ilkesi olduğunu belirtmiştik. Bu sınırlı sorumluluk ile kast edilen ortağın şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye payı oranında sorumluluktur.<sup>364</sup> Ortakların sorumlulukları ise yalnızca ortaklığa karşı olup, bunun sınırını da ortaklığa koymayı taahhüt ettikleri payları teşkil etmektedir.<sup>365</sup> Bu durumun iki istisnası vardır ve bunlardan birisi şirketin kamu borçlarından dolayı ortakların sorumlu tutulmasıdır.

---

devri sözleşmeleriyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır.” <http://khyk.kazancihukuk.com/> (Son Erişim Tarihi: 10.03.2013)

<sup>364</sup> Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 1.12.2009 E.:2008/2927, K.:2009/1223. “Bir sermaye şirketi türü olan limited şirketlerde, ortaklar açısından sınırlı sorumluluk ilkesi geçerlidir. Ortağın asıl borcu, taahhüt ettiği sermayeyi ödemektir. Sermaye borcunu tam olarak yerine getiren ortağın sorumluluğu sona ermektedir. Ortaklar, limited şirketin borçlarından şahsen sorumlu değildirler. Başka bir ifade ile limited şirket, iki veya daha fazla gerçek ve tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, iktisadi konularda faaliyet gösteren, ortaklık borçlarından sadece ortaklığın malvarlığı ile sınırlı olarak sorumlu bulunduğu, esas sermayesi muayyen ve bu sermaye ortakların sermaye paylarının toplamına eşit olan ortaklıktır. Ortakların sorumluluğu sadece ortaklığa karşıdır ve esas sermaye payı ile sınırlıdır. İlke olarak kanun, ortaklarla limited şirket alacaklıları arasında bir ilişki kurmamış, alacaklılara gereğinde ortaklara başvurma imkanını tanımamıştır. Bu ilkenin üç istisnası vardır. Birincisi, TTK.'nin 532/f.3 maddesindeki açığı kapama yükümü, ikincisi selef sıfatıyla sorumluluk (TTK.529, 530 ve 531 maddeleri) ve üçüncüsü ise kamu borçlarından ortakların sorumluluğudur. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 4369 sayılı Yasa ile değişik 35 nci maddesi, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağını ve bu Kanun hükmüne göre takibe tabi tutulacağını hükme bağlamıştır. Ortağın anılan bu borcu, onun limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödediği sermaye borcundan ayrı, bağımsız bir borçtur. Sorumluluk, sermaye payı oranıyla sınırlıdır. Fakat, bahse konu borcun doğabilmesinin ön koşulu, amme borcunun limited şirketten tahsil imkanının bulunmamasıdır. Başka bir anlatımla, amme borcunun, muhatabı olan şirketten tahsili yoluna gidilmesine rağmen, tahsilinin mümkün olmaması halinde ortakların sorumluluğu söz konusu olur. Kamu borcundan dolayı ortakların sorumluluğu, belli koşulların varlığı halinde, sermaye miktarı ile değil, sermaye payları oranında olup, somut olayda şirketin hiçbir mal varlığının bulunmadığının anlaşılması karşısında davacının şirketin ödemiş olduğu amme borcunu davalı diğer ortağa payı oranında yansıtmasında bir usulsüzlük yok ise de; yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bir ortağın şirkete verdiği borcu diğer ortağa payı oranında yansıtmasına hukuken olanak bulunmadığı gibi, tasfiyenin sağlanması için ve sırf bu amaca yönelik olarak yapılan tasfiye memuru ücreti, ticaret odası aidatı ve noter masrafları gibi giderlerin davalıdan tahsilini haklı gösterecek nedenlerin karar yerinde değerlendirilip gerekçelendirilmemiş olması da doğru görülmemiş ve kararın açıklanan nedenle davalı yararına bozulmasına karar vermek gerekmiştir.” <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-573/> (Son Erişim Tarihi:10.03.2013)

<sup>365</sup> Pulaşlı, a.g.e., ss.704.

Ortakların kamu borçlarından dolayı sorumluluğunu düzenleyen 4369 sayılı kanunun 21. maddesiyle değişik AATUHK madde 35<sup>366</sup> şu şekildedir; “*Limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*”

Eski düzenlemede, ortaklığın ödenmeyen veya tahsil imkanı bulunmayan kamu borçlarından dolayı, ortaklığa koymayı taahhüt ettiği sermayeden ayrı olarak, aynı miktarda kamu idaresine karşı sorumluydu.<sup>367</sup>

Sözkonusu madde sadece limited şirket ortakları açısından geçerlidir. Diğer ticaret şirketlerinin ortaklarına uygulanma şansı yoktur. Ayrıca limited şirketin kanuni temsilcilerinin de madde 35 kapsamında sorumlu tutulabilmeleri mümkün değildir. Onların sorumluluğuna gidebilmenin yolu VUK madde 10 ve AATUHK mükerrer madde 35’ den geçmektedir.<sup>368</sup> Ortaklarının hepsinin müdür sıfatına haiz olması durumunda da madde 35’e gidilemeyecektir.<sup>369</sup>

Danıştayın bazı kararlarına göre, AATUHK madde 35 bağlamında kamu alacaklarından dolayı limited şirket ortaklarının sorumlu tutulabiliyor olması bu ortakları vergisel anlamda vergi sorumlusu yapmaz. Bu ortaklar tahsil muhatabı olarak kabul edilmelidirler.<sup>370</sup>

---

<sup>366</sup> Maddenin değişiklikten önceki ilk hali: “*Madde 35 - Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz`ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.*”

<sup>367</sup> Pulaşlı, a.g.e., ss.762.

<sup>368</sup> Yaralı, a.g.e., ss.241.

<sup>369</sup> 6762 sayılı Ticaret Kanunu döneminde çıkarılan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1: “...6762 sayılı Kanunun 540 ıncı maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükmüne bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir....”

<sup>370</sup> Danıştay 7. Daire, 28.04.1969, E.1967/3042 K.1969/914. “*Limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları ile ilgili olarak ortaklar açısından AATUHK madde 35’ de öngörülen bir vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğu değil, bir tahsil sorumluluğudur.*” (Yaralı, a.g.e., s.668.)

Yeni Ticaret Kanunu'nda esas sermaye pay bedellerinin tamamının ödenmesi benimsendiğinden dolayı, ortağın sermaye borcunu ifa etmiş olması, onun kamu idaresine karşı olan sorumluluğunu etkilemez. Çünkü AATUHK madde 35' de limited şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacağının ödenmesinden ortakların sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları öngörülmektedir. Sorumluluğun kapsamı, bütün kamu idarelerine karşı toplam sermaye oranı kadardır, her bir kamu borcu için her bir alacaklı kamu idaresine esas sermaye oranı kadar sorumlu değillerdir. Dolayısıyla buradaki sorumluluk müşterek sorumluluktur. Bir başka deyişle ortakların sorumlu oldukları miktarlar, esas sermayeye katılım oranına göre farklı olacak şekilde müşterek sorumluluktur.<sup>371</sup>

Limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğu fer'i niteliktedir. Kamu idaresi alacağı için önce şirkete başvuracak, şirketten tahsil edemez ise ortaklara başvurabilecektir.<sup>372</sup>

Payını devreden ortağın şirketin kamu borçlarından dolayı sorumluluğuna ilişkin madde 35' in ikinci fıkrasında şu şekilde bir düzenleme mevcuttur; *“Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”*

#### **b) AATUHK Mükerrer Madde 35 Anlamında Limited Şirketin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu**

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilir. Bu halde, limited şirketlerde müdürler ve yetki devrinde bulunan ortaklar dışındaki kimseler, şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarından dolayı malvarlıklarıyla sorumludurlar. Ancak, kendi malvarlıklarından ödedikleri şirket borçları için şirkete ve diğer müdürlere rücu etme imkanları vardır.<sup>373</sup>

---

<sup>371</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.763.

<sup>372</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.764.

<sup>373</sup> Özdiler, *a.g.t.*, ss.119.

## §6. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

### I. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, uygulamada çok az rastlanan bir şirket türü olmakla beraber, bir sermaye şirketi olması sebebi ile tezimizin konusu ile ilgilidir. Bu şirket türü, anonim ve limited şirketten farklı unsurlar içermesi ve farklı düzenlemelere tâbi olmasından dolayı ayrı bir bölüm içinde incelenmesinde yarar görüyoruz.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda madde 564 ile madde 572 arasında düzenlenmiştir.

#### 1. Tanım ve Unsurlar

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, Yeni Ticaret Kanunu'nun 564. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır; *“sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.”*

Doktrinde daha kapsamlı bir tanım yapılmıştır<sup>374</sup>: *“Bir unvan altında kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi mevzular için kurulabilen, sermayesi kabili tedavül paylara bölünmüş ve şirket borçlarından ortaklarının bir veya bir kaç kolektif ortak, diğerleri anonim şirket ortağı gibi mesul bulunan, hükmi şahsiyeti haiz ortaklıklara sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket denir”*.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette ile adi komandit şirketin farklarına bakacak olursak;

i.Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, sermaye paylara bölünmüş olup, komanditerler, bu payları anonim şirket payları gibi serbestçe devredebilirler.

ii.Adi komandit şirkette ise, ne sermaye paylara bölünmüştür ne de komanditer ortak diğer ortakların rızasını almadan payını devredebilir.<sup>375</sup>

---

<sup>374</sup> Arslanlı, H. & Domaniç, H., 1989. Limited şirketler hukuku ve uygulaması, TTK Şerhi-III. İstanbul: Temel Yayınları, ss.4.

<sup>375</sup> Pulaşlı, a.g.e., ss.231.

iii. Adi komandit şirket bir ticari işletme işletmek için amacıyla kurulurken, Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabilir.

iv. Ortak sayısı adi komandit şirkette en az iki iken, paylı komandit şirkette en az beştir.

a. Ticaret Unvanı: YTTK madde 124' de sayılan sermaye şirketleri arasında yer alan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de, diğerleri gibi bir ticaret unvanına sahip olması gerekir.

b. Konu ve amaç: YTTK madde 565' in ikinci fıkrasından anlaşıldığı üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de anonim şirketler gibi kanunen yasak edilmemiş her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.

c. Sermayenin Paylara Bölünmüş Olması: Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten bahsedebilmek için, adından da anlaşılacağı üzere sermayesinin paylara bölünmüş olması gerekmektedir. Sermayesi açıkça paylara bölünmemiş şirket, unvanında "hisseli" olduğu belirtilmiş olsa bile, adi komandit şirket sayılır.

d. Komandite ve Komanditer Ortaklar: Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, şirket borçlarından dolayı sorumluluk bakımından iki tür ortak bulunur. Adi komandit şirketlerde olduğu gibi burada da komandite ortaklar şirket borçlarından sınırsız bir şekilde, komanditer ortaklar ise sermaye iştirakleri oranında sorumludurlar.<sup>376</sup>

Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır. Bu durumda, Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette payların, devir niteliği bakımından anonim şirket ortağının payı gibi olmaları gerekmektedir.

Anonim şirket ortaklarına benzeyen sınırlı sorumlu ortaklara komanditer ortak denilir. Bunlar kendi aralarında bir genel kurul oluştururlar. Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.<sup>377</sup>

---

<sup>376</sup> Özdiğer, *a.g.t.*, ss.121.

<sup>377</sup> Karahan, *a.g.e.*, ss.317.

YTTK madde 565' nin ikinci fıkrasına göre, kanundaki özel hükümler ve komandite ortaklara ilişkin sorunlar dışında aksine hüküm bulunmadıkça, anonim şirkete ilişkin kurallar, Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette içinde uygulanır.

e. Tüzel Kişilik: Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de tüzel kişiliğe sahiptir.

## **2. Kanuni Temsilci**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette biri yönetici konumundaki komandite ortak, diğeri komandite ve komanditer ortaklardan oluşan genel kurul olmak üzere iki adet organ sözkonusudur.<sup>378</sup> Tez konusunu aşmamak adına bu bölüm altında sadece kanuni temsilci konumundaki organ anlatılacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette temsil konusundan Yeni Ticaret Kanunu madde 570 ve 571' de basedilmektedir. YTTK madde 570' e göre, anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerli olacaktır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere anonim şirketi temsil yetkisi yönetim kurulunda idi. Sermayesi paylara bölünmüş şirkette de bu yetki yönetici konumundaki komandite ortaklardadır. Temsil yetkisinden bahseden diğeri bir madde olan 571. madde de bu husustan *“şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar...”* şeklinde bahsedilmektedir.

Ayrıca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete uygulanacak olan hükümler 565. madde de belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre, komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları hususlarına, komandit şirketlerdeki hükümler uygulanacaktır.

Buna göre komandit şirketin tanımını yapan 304. maddeye bakıldığında, sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denileceği görülmektedir.

---

<sup>378</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.233.

Komandite ortaklar için idare ve temsil, hem hak hem görev niteliğindedir. Komandite ortakların idare ve temsil yetki ve sorumlulukları bu sıfatlarına sıkı sıkıya bağlanmıştır. Adi komandit şirketlerde komanditelerin idareci olmaksızın da sınırsız sorumluluklara tâbi olmaları mümkün ve mecburiyken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bir komanditenin idare ve görevden uzaklaştırılması, bu tarihten sonra doğacak şirket borçlarından dolayı şahsi ve sınırsız sorumluluğunu ortadan kaldırır.<sup>379</sup> Başka bir deyişle, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların sınırsız sorumluluğu, ancak idarede buldukları zamanda doğan şirket borçlarını kapsar.<sup>380</sup> Bu komandite ortaklar, idare ve temsil yetkisini kaybetmeleri ve bu durumun tescil ve ilanı ile komanditer ortak haline gelirler. Komandite ortaklar birden fazla iseler, komandite genel kurulu adı altında bir bir kurul teşkil ederler. Bu kurulun görev ve yetkisi, anonim şirketlerde olduğu gibidir.<sup>381</sup>

## II. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Komandite ortakların yönetim kurulunu oluşturduğu düşünülecek olursa, bu şirket türünde bütün komandite ortakların kanuni temsilci olduğu da söylenebilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette özel hukuk ve vergi hukuku bakımından kanuni temsilci sıfatı, komandite ortaklara aittir. Kanuni temsilci, komandite ortaklara ait olduğundan dolayı, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı da komandite ortaklar sorumludur. Buna karşılık komanditer ortaklar vergi borçlarından sorumlu değildir. Aynı şekilde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun bakımından da komandite ortaklar şirkette tahsil edilemeyen kamu borçlarından dolayı sorumludurlar.<sup>382</sup>

---

<sup>379</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.234.

<sup>380</sup> Arslanlı & Domaniç, *a.g.e.*, ss. 11.

<sup>381</sup> Bu hususu YTTK madde 570' den çıkarıyoruz.

<sup>382</sup> Danıştay 9. Daire, 31.03.1993, E:1992/3243, K:1993/1425: "...komanditer ortakların şirketi idareye ve temsile yetkileri bulunmadığından, şirketin vergi borçlarında sorumlu tutulamayacağı hk.", [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi: 20.03.2013)

## **1. Vergi Usul Kanunu bakımından sorumluluk**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kanuni temsilci, komandite ortaklar olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı da komandite ortaklar sorumludur. Buna karşılık komanditer ortaklar vergi borçlarından sorumlu değildir.<sup>383</sup>

## **2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından sorumluluk**

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun bakımından da komandite ortaklar şirkette tahsil edilemeyen kamu borçlarından dolayı sorumludurlar.

---

<sup>383</sup> Danıştay 9. Daire, 31.3.1993, E:1992/3243, K:1993/1425. "...komanditer ortakların şirketi idareye ve temsile yetkileri bulunmadığından, şirketin vergi borçlarında sorumlu tutulamayacağı hk.", [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi: 20.03.2013)



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

#### §7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNUN DÖNEMSELLİK YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

##### I. Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Görev Süresinin Başlaması ve Sona Ermesi

Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borcundan dolayı oluşan sorumluluğunun tam olarak tespitinin yapılabilmesi için kanuni temsilcinin bu sorumluluğunun hangi dönemleri kapsadığı ortaya konmalıdır. Biz de bu başlık altında kanuni temsilcilerin sorumluluklarının görev yaptıkları dönemle nasıl bir ilişki içerisinde olduğunu anlatımını yapacağız. Şu şekilde ifade edecek olursak, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının, şirketin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerden bakımından sorumluluğun hangi dönemi kapsadığı, kanuni temsilcinin bu sorumluluğunun ne zaman başlayıp ne zaman sona erdiği incelenecektir.

##### 1. Anonim Şirket

Anonim şirketlerde yönetim kurulunun kanuni temsilci sıfatına haiz olduğunu daha önceki konularda belirtmiştik.

Anonim şirkette yönetim kurulunun nasıl oluşacağı YTTK madde 359' da "*Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur*" demek suretiyle belirtilmiştir.<sup>384</sup>

---

<sup>384</sup> "eTTK Madde 312 - Anonim şirketlerin esas mukavelesiyle tayin veya umumi heyetçe intihap edilmiş en az üç kişiden ibaret bir idare meclisi bulunur." Yönetim kurulunun en az üç üyeden oluşacağına ilişkin mevcut hüküm terk edilerek bir üyeli yönetim kuruluna olanak tanınmıştır. Bunun sebebi, bir taraftan, sistemde tek paylaşımlı anonim şirkete yer verilerek birçok AB ülkesinin aynı kuralı uygulamakta olması dolayısıyla AB hukuku ile uyum sağlanması, diğer taraftan da, küçük anonim şirketler ile ana şirketlerde, daha kolay yönetme yöntemlerinin uygulanmasına olanak tanınmasıdır. Tek kişilik yönetim kurulu anonim şirketler hukukumuzun kaynağı sayılabilecek İsviçre Borçlar Kanununun 707. maddesinin birinci fıkrasında olduğu gibi Alm.POK'nın 76. paragrafının ikinci fıkrasında da tanınmıştır. Yukarıda da ifade edildiği gibi tek kişilik yönetim kurulları küçük anonim şirketler ile grubu yöneten şirketlere uygun bir araçtır. Tek üyeli yönetim kurulu bir çok komite ve komisyonla birlikte çalışıp bir yönetim örgütü oluşturabilir. İsviçre ve Almanya gibi ekonomilerin gereksinimini duyduğu tek üyeli yönetim kuruluna, Türk ekonomisinin gereksinim duymayacağı söylenemez. Doğrusöz&Toralp&Onat, a.g.e., ss.471.

Esas sözleşme ile atamaya ilişkin olarak; YTTK madde 339-g bendi uyarınca “yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar”ın isimleri esas sözleşmeye yazılmalıdır. Madde 354/1- g uyarınca da “yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, unvanları, yerleşme yerleri ve vatandaşlıkları” ticaret siciline tescil edilirler.<sup>385</sup>

Yönetim kurulunca üye seçimi ise; YTTK madde 363’de düzenlenmiştir. Hükme göre 334 . madde hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması halinde selefinin süresini tamamlar.

Boşalan yönetim kurulu üyeliği, YTTK madde 360/1 anlamında belirli bir pay grubunu temsil ediliyorsa, azınlık veya belirli grup pay sahiplerinden ise, yönetim kurulunun geçici üyeliğine seçilecek kişinin de bu sayılan kategorilerden olması gereklidir.<sup>386</sup>

Sıfatın sona ermesi bakımından kendiliğinden sona erme, istifa ve görevden alma sözkonusu olmaktadır. YTTK madde 363/2’ ye göre yönetim kurulu üyelerinden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erecektir. Bunun yanı sıra görev süresinin dolması durumunda da üyelik sıfatı kendiliğinden sona erecektir.<sup>387</sup>

---

<sup>385</sup> Şirket esas sözleşmesinin tamamı tescil olunur. Ancak, esas sözleşmenin tümünün tescil edilmiş olması, maddelerin tümü için tescilin YTTK madde 36’ nın birinci fıkrası anlamında olumlu etki yaratması sonucunu doğurmaz. Başka bir ifade ile, esas sözleşmenin her hükmü üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez, yani üçüncü kişiler (esas sözleşme tescil ve ilan edildi diye) bu sözleşmedeki her hükmü biliyor sayılamaz. Kısaca: Tescil her hüküm yönünden olumlu işlevi haiz değildir. Tescil edildikleri takdirde bu etkiye sahip bulunan esas sözleşme hükümleri 354.maddede sekiz bent halinde, sınırlı sayı (numerus clausus) olarak gösterilmiştir. Mezkur ayırım 6762 sayılı Kanununun 300. maddesi hükmünden açıkça anlaşılmadığından, 354. maddede bu noktaya vurgulama yapılmasına gereksinim duyulmuştur. Söz konusu sekiz bent şirketin hüviyeti, üçüncü kişilerin hakları ve yönetim organı ile ilgilidir. Anılan hükümler aynı zamanda esas sözleşmede bulunması gerekli asgari kayıtları da gösterir. 354. madde bu yönden 339. maddeden ayrılır. 339.madde hem asgari içeriğe ilişkin olanları hem de esas sözleşmeye girerek bağlayıcılık kazanan hükümleri gösterir. Esas sözleşmenin tümünün tescil ve ilanı ise kamuyu aydınlatma ilkesi yönünden gerekli görülmüştür. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi:18.03.2013)

<sup>386</sup>Pulaşlı, a.g.e., ss.403. Madde 360/1: *Esas sözleşmede öngörülmek şartı ile, belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir.*

<sup>387</sup>Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 24.11.1981, E:1981/4751 K:1981/5019: “...TTK.na göre yönetim kurulu üyeliği, görev süresinin bitmesiyle ( TTK. m.314 ), iflas, hacir altına alınma, üyelik için yasal niteliklerin kaybedilmesi ( TTK, m. 312/2 ) ağır hapis cezası veya sahtekarlık, emniyeti suistimal,hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından doğan mahkumiyet ile ( TTK. m. 315/2 ),azil ile ( TTK. m. 316 ) sona ermektedir. Bunların yanında istifa ( BK. m.396/1 ), üyenin ölümü de ( BK. 397/1 )

YTTK madde 362/I'e göre yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir.

6762 sayılı eTTK' da yer alan ağır hapis cezası veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyetin yönetim kurulu üyeliğini sona erdireceği hükmüne YTTK'da yer verilmemiştir.<sup>388</sup>

Üyelik sıfatını sona erdiren diğer bir hal de, yönetim kurulu üyesinin görevinden istifa etmesidir. Görevden çekilme hakkı her üyeye tanınmış olan bireysel bir haktır. Tek taraflı bozucu yenilik doğuran hak niteliğinde olan istifa veya görevden çekilme, iç ilişkide, bu yöndeki beyanın şirkete ulaşmasıyla hukuki sonuç doğurur.<sup>389</sup> Bu sebeptendir ki istifa yönetim kurulunun veya genel kurulun kabulüne bağlıdır. İstifanın muhatabı yönetim kurulu başkanı ya da başkan vekilidir. Yönetim kurulunun tek kişiden oluşması halinde ya da bütün yönetim kurulunun istifa etmesi halinde muhatap genel kurul olacaktır.

Üyeliği sona erdiren üçüncü hal olan görevden alma yani azil YTTK madde 342/II hükmü hariç olmak üzere genel kurulun münhasır yetkisindedir. YTTK madde 364'e göre yönetim kurulu üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı halinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir. Genel kurul yönetim kurulu üyesini görevden alırsa bu üyenin üyelik sıfatı sona erer. Anonim şirket ile yönetim kurulu arasında esas olarak bir vekalet ilişkisi bulunduğu için ve bu ilişkin karşılıklı güvene dayanması nedeniyle genel kurulun bu ilişkiyi istediği zaman sona erdirme yetkisi mevcuttur.<sup>390</sup>

---

*yönetim kurulu üyeliğini sona erdiren nedenlerdendir.” [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi:18.03.2013)*

<sup>388</sup> eTK madde 315: “ İdare meclisi azalarından biri iflasa tabi kimselerden olup da iflasına karar verilir veya hacir altına alınır yahut azalık için lüzumlu kanuni vasıfları kaydederse, vazifesi sona ermiş olur. **Ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyet halinde dahi hüküm aynıdır.**”

<sup>389</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.405.

<sup>390</sup> YTTK Madde 126 her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medeni Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanacağını söylemektedir. Bu hüküm uyarınca Türk Borçlar Kanunu madde 630'da yer alan vekalet sözleşmesi bu hususta uygulanabilir.

## 2. Limited Şirket

Limited şirketlerde, şirketin yönetim ve temsil organı müdür veya müdürler kuruludur. Bu organ aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisi olarak kabul edilir.

YTTK madde 576/I- d uyarınca müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları esas sözleşmenin ihtiva etmesi gerekli zorunlu kayıtlardandır. Tescil anlamında da anonim şirkete benzer bir durum sözkonusudur. YTTK madde 587/I- h bendi uyarınca müdürlerin ve şirketi temsile yetkili diğer kişilerin adları, soyadları veya unvanları ve yerleşim yerlerinin sicile tescili gerekmektedir.

Müdürlük sıfatının nasıl kazanılacağı konusunda biri şirket sözleşmesi ile diğeri genel kurul kararıyla olmak üzere iki seçenek mevcuttur. Müdürlük sıfatının şirket sözleşmesi ile kazanılması seçeneği YTTK madde 623' de şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir demek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Hükme göre şirket esas sözleşmesi ile şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Maddeden de anlaşılacağı üzere kişinin müdür olabilmesi için ortak olmasına gerek bulunmamaktadır.<sup>391</sup> Aynı zamanda kanun madde 616/I- b bendi ile müdürlerin atanmalarını ve görevden alınmalarını genel kurulunun devredilemez yetkileri arasına koymuştur.

Müdürlük sıfatının sona ermesi halleri YTTK madde 630' da belirlenmiştir. Maddeye göre, genel kurul, müdürü veya müdürleri görevden alabilir, yönetim hakkını ve temsil yetkisini sınırlayabilir. Bunun yanı sıra her ortağa, haklı sebeplerin varlığında, yöneticilerin yönetim hakkının ve temsil yetkilerinin kaldırılmasını veya sınırlandırılmasını mahkmeden isteyebilme hakkı tanınmıştır. Madde bu haklı sebepleri, yöneticinin, özen ve bağlılık yükümü ile diğer kanunlardan ve şirket sözleşmesinden doğan yükümlülüklerini ağır bir şekilde ihlal etmesi veya şirketin iyi yönetimi için gerekli yeteneği kaybetmesi şeklinde saymıştır.

---

<sup>391</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.773.

Bunların yanı sıra müdürlük görevi için bir süre tanımlanmışsa, bu sürenin bitmesiyle birlikte müdürlük görevi de sona erecektir. Ayrıca müdürlerden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erecektir.<sup>392</sup>

### **3. Sermayesi paylara bölünmüş şirket**

Sermayesi paylara bölünmüş şirkette kanuni temsilci sıfatı komandite ortağa aittir. Bu hususu YTTK madde 571' den çıkarmaktayız.

YTTK madde 567' ye göre esas sözleşme, ikinci fıkrasının (f) bendi hariç olmak üzere 339. maddede yer alan tüm kayıtları içermelidir. Bu hüküm ile esas sözleşmede yer alacak hususlarda anonim şirkete ilişkin 339. maddeye atıf yapmaktadır.

Madde 570 yönetim konusunda da anonim şirkete ilişkin ilgili hükümlere atıfta bulunmaktadır. Madde 571'de de yöneticilerin azli düzenlenmiştir. Hükme göre şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar, kollektif şirketin yönetimine ve temsiline görevli ortaklar için kanunda belirlenen hallerde ve öngörülen şartlar uyarınca görevden alınabilirler. Görevden alma kararının tescili ile, görevden alınan ortağın şirketin bu tarihten sonra doğacak borçlarından dolayı kişisel sorumlulukları sona erer. Buna göre, haklı sebeplerin varlığı halinde, ortaklardan birinin istemi üzerine, mahkeme kararıyla yönetim hak ve görevleri sınırlandırılabilir veya geri alınabilir.

## **II. Ticaret Siciline Tescilin Kanuni Temsilcinin Görevine Etkisi**

YTTK' nın 373. maddesi uyarınca bir anonim şirketi temsile ve yönetmeye yetkili kişilerin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. YTTK'nın 587. maddesi, aynı zorunluluğu limited şirketlerin kanuni temsilcileri için de geçerli kılmıştır.<sup>393</sup>

---

<sup>392</sup> Pulaşlı, *a.g.e.*, ss.778.

<sup>393</sup> Madde 373: "Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir". Madde 587: "Şirket sözleşmesinin tamamı, kurucuların imzalarının noterce onaylanmasını izleyen otuz gün içinde, şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur."

YTTK madde 31 gereğince tescil edilmiş hususlarda meydana gelen her türlü değişiklikler de sicile tescil olunacaktır. “Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Görev Süresinin Başlaması ve Sona Ermesi” başlığı altında her bir sermaye şirketi bakımından şirketi yönetim ve temsile yetkili kişilerin isimlerinin ve bir takım özelliklerinin ticaret siciline tescil edilmesi gerektiği hususuna kısaca değinilmiştir.

Söz konusu madde 31 gereğince, sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerin göreve başlamalarında olduğu gibi görevden ayrılımlarında da kural olarak ticaret sicil kaydı esas alınır.<sup>394</sup> Tescilin iki türlü etkisi mevcuttur. Tescil, sadece bir hakkın veya hukuki durumun doğmuş olduğunu bildiriyorsa “bildirici”, bir hakkın, belirli bir durumun ortaya çıkması için yapılıyorsa “kurucu” etkiye sahiptir.<sup>395</sup> Ticaret siciline tescil kural olarak bildirici nitelik taşımaktadır. İstisnai hallerde ise kurucu etkiye sahip olmaktadır.

Bu bağlamda BARLASS, İ. (2005, 143); 213 Sayılı Kanunun “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki 3. maddesinin 3. fıkrası hükmü göz önüne alındığında, vergisel sorumluluğun yükleneceği kanuni temsilcinin salt ticaret sicil kaydı esas alınmak suretiyle belirlenmesi, vergilendirmede yanlış sonuçlar doğurabileceği sonucuna ulaşmış ve ortaklıkların vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsilcilerin sorumluluk dönemlerinin ticaret siciline tescil tarihine göre değil, ticaret siciline tescil için gerekli hukuki işlemlerin tamamlanması tarihine göre belirlenmesinin daha doğru bir yaklaşım olacağını belirtmiştir.

Bu yaklaşımla hareket edilecek olursa; kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının, ticaret siciline tescil tarihi itibarıyla değil, ticaret siciline tescil edilebilir nitelikteki hukuki işlemlerin tamamlandığı tarih itibarıyla belirlenmesi, kanuni temsilciliğin sona ermesi hallerinde daha da önem taşır. Bir sermaye şirketinde, tüzel kişilik ile kanuni temsilci arasındaki ilişki, bir özel hukuk ilişkisi olan vekalet ilişkisidir.<sup>396</sup> Bu vekalet ilişkisinin kuruluşu ve ortadan kaldırılışı Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olacaktır. Bu vekalet ilişkisini sona erdiren hukuki işlemlerden bazıları istifa ve azildir.

---

<sup>394</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.143.

<sup>395</sup> Arkan, S., 2012. *Ticari işletme hukuku*. 17. Baskı. Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, ss.246. Karahan, S., 2012. *Ticari işletme hukuku*. 22. Baskı. Konya: Mimoza Basım, ss.115.

<sup>396</sup> Ansay, *a.g.t.*, ss.85.

Kanaatimizce söz konusu bu ilişkinin vekalet ilişkisi olarak kabul edilmesi nedeniyle yönetim kurulu üyeleri hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın istifa hakkına sahiptir.<sup>397</sup> Yukarıda da bahsedildiği üzere YTTK madde 31 uyarınca istifa eden veya azledilen kanuni temsilcilerin durumunun ticaret siciline tescili gerekmektedir.

Pratikte istifa ve azilin hukuki etkilerinin ne zaman başlayacağı hususunda tartışma mevcuttur. Örneğin; istifanın muhataba ulaştığı veya azil kararın ilgiliye bildirildiği tarih ile bu değişikliğin sicile tescil edildiği tarih arasında zaman farkı bulunabilir veya genel kurulda seçilen yeni yönetim kurulu üyesinin seçilme tarihi ile sicile tescil tarihi farklı olabilir. Bu gibi durumlarda şirketi idare ve temsile yetkisinin, kanuni temsilci sıfatının kimde olduğu ve bu zaman diliminde şirketin vergisel ödevlerinin kimler tarafından yerine getirileceği hususunda karışıklık olmaktadır.<sup>398</sup>

Bu tartışmayla ilgili olarak pratikte üç adet çözüm yolu üretilmiştir.

İlk görüşe göre<sup>399</sup>, istifa ve azlin hüküm ifade edebilmesi için, ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesine ilan zorunludur. Bu görüş, sicile tescili ve gazeteye ilanı istifa ve azlin geçerlik şartı olarak kabul etmektedir. Bu şartlar gerçekleşene kadar mevcut yönetim kurulunun VUK madde 10 anlamında sorumlulukları devam etmektedir.

---

<sup>397</sup> Fidancı, A., 1994. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliğinden istifa şekli ve hukuki sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*.

<sup>398</sup> Candan, a.g.e., ss.125.

<sup>399</sup> Ergenç, Ö., 2000. Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (231), ss.90., Ateşli, E., 2000. Anonim şirketin kanuni temsilcisinin ödenmemiş vergi borçları karşısındaki sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. (94), ss.164. Ürel, G. , 2003. *Güncel vergi usul kanunu uygulaması*. İstanbul: Yaklaşım Yayınları, s. 89 Yazar eserinde “ .. İstifa ve azil suretiyle kanuni temsilcilikten ayrılmış kimselerin sorumluluğunun ortadan kalkabilmesi için azil veya istifanın ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş olması gerekir. Tescil ve ilan yapılmadığı müddetçe azil ve istifa hüküm ifade etmeyecek ve bu kişilerin sorumluluğu sürecektir.” demek suretiyle bizim katılmadığımız görüşünü ifade etmiştir. Sarılı, a.g.e. s.111. Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge, Sayı : B.07.1.GİB.4.34.20.01/294-505: “Kanuni temsilcilerin şirkettüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi borcundan sorumlu oldukları dönemlerin tespitinde ticaret sicili gazetesini bilgilerinin esas alınacağı”

Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararı bu görüşü destekler yönde olmuştur. Karara göre;

“Pay devrinin, devreden ile devralan arasında hüküm ifade etmesi için gerekli koşulların yerine getirilmesinin, şirkete ve üçüncü kişilere yönelik sorumluluğu etkilemeye yeterli olup olmayacağı hususunun Vergi Usul Kanununun, vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar hariç olmak üzere, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı yolundaki kuralın yanındai Türk Ticaret Kanununun bu konudaki düzenlemelerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Türk Ticaret Kanununun 511. maddesinin 4. ve 7. bentlerinde; limited şirket ortak ve müdürlerinin her birinin ad, soyad, ikametgâh ve tabiyetlerinin tescil ve ilan edileceği belirtildikten sonra 515. maddesinde mukavelede yapılan her değişikliğin de tescil ve ilan edileceği, mükavelenin değiştirilmesi hakkında kararların üçüncü şahıslar hakkında, tescil tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği kurala bağlanmışgıf. Türk Ticaret Kanununun 511 ve 515. maddelerine göre ortaklık durumunun değişmesi sonucunu doğuracak şekilde .... tarihinde devir işlemi yapılmıştır. Tescilin yapıldığı tarihe kadar iç işlem niteliği taşıyan hisse devri nedeniyle davacının şirket ortaklığının sona erdiğinden bahsetmek mümkün olmayacağından...”<sup>400</sup>

---

<sup>400</sup> Danıştay 4. Daire, 22.09.2005, E. 2006/1547, K.2007/175. Aynı görüş için bkz; Danıştay 3. Daire, 26.03.1992, E. 1991/1661, K.1992/1218. ““Türk Ticaret Kanununun 300 üncü maddesinin 8 inci bendinde de, idare meclisi ve azalarıyla şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, ikametgahları ve tabiyetlerinin tescil edileceği, aynı kanunun 33 üncü maddesinde de, tescil edilmiş hususlarda vukubulacak her türlü değişikliklerin tescil ve ilan olunacağı, sözü edilen kanunun 38. maddesinde ise, ticaret sicil kayıtlarının nerede bulunurlarsa bulunsunlar üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile tescil ve ilan edildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden, yönetim kurulu üyesi olatak ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş kişinin herhangi bir sebeple yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesinin, tescil ve ilan edilmesine bağlı bulunduğu anlaşılmaktadır.... Bu durumda, davacının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih itibarıyla, yukarıda belirtilen madde hükümleri uyarınca şirketin yönetim kurulu üyesi olarak görevli bulunup bulunmadığının tespiti gerekmektedir.” Danıştay 3. Daire, 11.12.1991, E.1990/3640 K.1991/3106: “Yönetim kurulundan istifası ticaret sicilinde tescil ve ilanedilmeyen kişi şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi alacağından sorumlu olduğu hakkında. Şöyle ki, Türk Ticaret Kanunu'nun 323. maddesinde İdare Meclisinin, şirketi temsile yetkili kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildireceği, temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe onaylı suretinin de sicil memuruna verilmesi gerektiği hükme bağlanmış olup, aynı Kanunu'nun 33. maddesinde, tescil edilmiş hususlarda vukuu bulacak her türlü değişikliklerin de tescil olunacağı, tescilin dayandığı hadise ve muamelelerin tamamen veya kısmen sona ermesi veya ortadan kalkması durumunda sicildeki kaydın da tamamen veya kısmen silineceği belirtilmiştir. Bu hükümler karşısında, yönetim kurulu üyesi olarak ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş bir kişinin yönetim kurulu üyeliğinden istifası, şirket karar defterindeki yönetim kurulu kararı ile kabul edilmiş olsa bile, ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmedikçe üçüncü kişiler bakımından hukuki bir sonuç doğurmaz. Şirketin iç muamelesi olarak kalır ve ortaklar arası hukuki ilişkiyi ilgilendirir. Bu nedenle, istifanın tek taraflı irade beyanı olduğu ve ticaret siciline tescili gerekmediği yolundaki mahkeme kararı gerekçesinde isabet bulunmamaktadır. Öte yandan, davacının şirkette yönetim kurulu üyeliğinde bulunduğu dönemlerde, dava konusu amme alacağının kaynağını oluşturan vergilerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca yapılan ödemelerden kesilen vergilerin süresinde yatırılmamasından kaynaklandığı anlaşıldığından, şirket mamelekini ilgilendirmeyen, yapılan ödemelerden kesilen ve şirkete ait olmayıp sorumlu olarak süresinde vergi dairesine ödenmesi



Söz konusu yönetim kurulu üyesinin istifa veya azil dolayısıyla vergisel ödevlerini yerine getirmiyor veya getiremiyor olması bu görüşe göre VUK madde 10 bağlamında sorumluluğu etkilememektedir.

Görevinden azledilmiş bulunan yönetim kurulu üyesinin, eskiden sahip olduğu yönetim kurulu üyeliğinden kaynaklanan yetkileri mevcut durumu itibarıyla kullanamıyor olması doğaldır. Bu durum limited şirket bakımından azledilen müdür açısından da geçerli olacaktır. Azledilmiş bulunan müdürün, azledilmeden önceki yetkilerini, mevcut durumun tesciline kadar dahi olsa kullanabileceğinin düşünülmesi mümkün değildir. Azledilmiş bulunan şirket müdürünün ya da yönetim kurulu üyesinin mevcut durumunun ticaret siciline tescil ettirilmemiş olması kötünüyete dayalı da olabilmektedir.<sup>401</sup> Sorumluluğun, azlin veya istifanın ticaret siciline tescil ile sona ereceğinin kabulü durumunda, azledilen veya istifa eden yönetim kurulu üyesinin yeni durumunun kötü niyetli olarak sicile tescilinin gerçekleştirilmemesi halinde, söz konusu üyenin şirketin idare ve temsilinde rol almadığı halde VUK madde 10 bağlamında vergisel anlamda sorumlu tutulabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer taraftan Danıştay 3. Dairenin vermiş olduğu bu kararın altında, yönetim kurulundan ayrılmış olan üyenin kötü niyetli olarak yapacağı işlemlerden 3. kişiyi koruma amacı yatmaktadır. Oysa VUK' un 10. maddesinde kanuni temsilci için getirilen sorumluluğun amacı iyiniyetli kişileri bu arada vergi dairelerini korumak değildir. Kanuni temsilcinin ortaklığın varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve bu vergiye bağlı borçlarından sorumlu tutulabilmesi için vergi dairelerinin iyiniyet iddiasında bulunmalarına ihtiyaç yoktur.<sup>402</sup>

---

*gereken vergilerin yatırılmamasındaki kasıt ve ihmalin ayrıca kanıtlanmasına gerek bulunmadığı ortadadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin, kabulüyle, hukuka ve Danıştay bozma kararına uygun bulunmayan mahkeme kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür.” [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi:18.03.2013) Danıştay 7. Daire, 18.04.1990, E.1990/1336 K.1990/1132, “Şirket yönetim kurulunda yapılan değişikliğin tescil ve ilanla hüküm ifade edeceği hk” [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi:18.03.2013). Çamoğlu, E., 2003. Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin ortaklığın kamu borçlarından dolayı sorumluluğu. *Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*. (140), ss.140.*

<sup>401</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.127.

<sup>402</sup> Yanlı, V., 1999. Limited şirketlerin amme borçlarından dolayı ortakların sorumluluğu, *Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı*. İstanbul: Beta Yayınları, ss.756. Yazar çalışmasında “İşletmeye ilişkin bazı hususların tescil ve ilan edilmesi gereğinin amacı, o işletmeyi ve o işletme ile hukuki işlem yapacak iyiniyetli üçüncü kişileri korumaktır. Bu nedenle de ticaret sicili ancak sicildeki kayıtlara güvenerek tacirle ilişkiye girilmesinin söz konusu olduğu hallerde diğer bir ifade ile iradi işlemlerde etkili olabilir. Böylece tacir ile ilişkiye girmek isteyen kişiler tacire ait kayıtlara göre tacirle ilişkiye girip girmemeye karar verecek ya da ona göre gereken tedbirleri alacaklardır. İrade dışı davranış ve işlemlerde ise ticaret sicilinin bir etkisi olmayacağı için bunlarda sicildeki kayıtlara değil gerçek duruma itibar edilir. Bir şirketin amme borcunun doğması ve onun şirketten tahsil

İkinci görüşe göre; istifa ve azil tarihinden sonra, istifa eden ya da azledilen kanuni temsilcinin görevinin gereklerini yerine getirmesinin ve yetkilerini kullanmasının imkansızlaşması nedeniyle VUK madde 10 bağlamında artık kendisine sorumluluk atfedilemeyecektir.

Bu görüşten hareket eden Danıştay 7. Daire bir kararında, yönetim kurulu üyeliğinden istifanın vergi sorumluluğu üzerindeki etkilerini araştırırken, “...adı geçen istifa tarihinden sonra yönetim kurulu üyesi olarak toplantılara katılıp katılmadığı... hususlarının.... incelenmesi” nin gerektiğinin de söylenilmesi, yönetim kurulu üyeliği sıfatının, istifa tarihinden sonraki dönemlere ait vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için yeterli olmadığını, ayrıca, yönetim kurulu üyeliğinden istifa eden üyenin kanuni temsilcilik görevinin gereklerini yerine getirebilecek durumda olmasına olmasına karşın, kusuruyla aksine davranmış olmasının da gerektiğini göstermektedir.<sup>403</sup>

Bu görüş, yukarıda değinilmiş olan Danıştay 3. Dairesinin kanaatlerini yumuşatarak, yönetim kurulu üyeliğinin sona ermiş sayılabilmesi için gerekli işlemlerin yapılmış olması koşunu aramakla birlikte, devam eden yönetim kurulu üyeliğini tek başına VUK madde 10 kapsamında sorumluluğa gidilebilmesi için yeterli görmemiştir. Bu görüşü benimseyen Danıştay 9. Daire vermiş olduğu bir kararda;

*“Olayda, şirket yönetim kurulu üyeliğinden 13.11.1989 tarihli istifanın, tescil ve ilan edilmemiş olması nedeniyle üçüncü kişileri bağlamayacağı ve idare yönünden, halen yükümlünün kanuni temsilcilik sıfatına haiz olduğu gerekçesi ile karar verilmiş ise de; yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmak yönündeki iradesini noter aracılığı ile şirketin ilgili kurullarına bildiren ve 13.11.1969 tarihinden itibaren yönetim kurulu üyeliği yapmasına fiilen imkan kalmayan yükümlünün bu tarihten sonraki dönemlere isabet eden amme alacaklarından sorumlu tutulamayacağı açıktır. Bu durumda, dava konusu ödeme emrinin istifa tarihinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarına ilişkin kısarının iptali gerekirken onanmasında yasal isabet bulunmamaktadır.”<sup>404</sup>*

demek suretiyle bu görüşe netlik kazandırmıştır.

---

*edilememesi dolayısıyla ortağa başvurulması, üçüncü kişi durumunda bulunan alacaklı amme idaresinin iradesi ile giriştiği hukuki bir işlem değildir.” görüşüyle amme borcu ile ticaret siciline kayıt arasında amme alacaklısı tarafından bir bağ kurulamayacağını ifade etmiştir.*

<sup>403</sup> Danıştay 7. Daire, 18.12.1991, E.1987/4324 K.1991/3123. Candan, a.g.e., ss.128.

<sup>404</sup> Danıştay 9. Daire, 27.09.1994, E:1994/1114 K:1994/3639. <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 18.03.2013)

Bu görüş, istifa ve azlin hangi tarihte hüküm ifade edeceğine ilişkin net bir çözüm yolu getirmemekte, sorunu kusursuzluk çerçevesinde ele almaktadır.<sup>405</sup>

Bu noktada Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir karara değinmekte yarar görüyoruz. Karara göre;

*“Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesinde anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Yasanın 300 üncü maddesinin 8 inci bendinde, yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33 üncü maddesinde tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38 inci maddesinde ise ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile ilan edildiği günü takibeden iş gününden itibaren hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır.*

*Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır.*

*Bu nedenle, vergi dairesi başkanlığının temyiz isteminin reddine, 31.3.1995 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”<sup>406</sup>*

---

<sup>405</sup> Candan, a.g.e., ss.129. Danıştay 4. Daire, 19.06.1995, E.1994/4553 K.1995/2978.

<sup>406</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 31.03.1995, E.1995/21 K.1995/116: “İstemin Özeti : Yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketin vergi borcunun tahsili amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine göre davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada İzmir 1. Vergi Mahkemesi 19.3.1992 günlü E:1991/476, K:1992/219 sayılı kararıyla; davacı 13.10.1988 gününde seçtiği yönetim kurulu üyeliğinden 13.1.1989 gününde ayrıldığı, ödeme emriyle istenen borçların vadeleri bu tarihten sonraya ait olduğundan, söz konusu borçtan sorumlu tutulamayacağı, 13.10.1988 günlü yönetim kurulu kararı ve ekindeki imza sirkülerinden yönetim kurulu üyesi olduğu dönemde davacıya şirketi temsil yetkisi verilmemiş olduğu anlaşıldığından, yönetim kurulu üyeliğinden ayrılışının tescil ve ilan edilmesinin zorunlu olmadığı gerekçesiyle, ödeme emrini iptal etmiştir. Vergi dairesi başkanlığının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi 25.10.1993 günlü ve E:1992/5126, K:1993/3696 sayılı kararıyla; Türk Ticaret Kanununun 300. 33 ve 38 inci maddelerinde yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesinin, durumun ticaret siciline tescil ve ilan edilmesine bağlanması ve davacının istifasının tescil ve ilan edilmemesi karşısında, davacının yönetim kurulu üyeliğinin sona erdiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle, vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Bozma kararına uymayan İzmir 1. Vergi Mahkemesi 29.9.1994 günlü ve E:1992/272. K:1994/999 sayılı kararıyla; Türk Ticaret Kanununun 319 uncu maddesi uyarınca görevlerin yönetim kurulu üyeleri arasında paylaştırıldığı hallerde, 317 nci madde uygulanamayacağından, temsil yetkisi bulunmayan davacının şirketin vergi borçlarından sorumlu

Bizim de katıldığımız üçüncü görüşe bakılacak olursa; bu görüş ticaret siciline tescilin ve gazetede ilanın geçerlik şartı olmadığını, tescilin etkisinin bildirici nitelikte olduğunu kabul etmektedir.

Kanuni temsilcilik sıfatını azil, istifa ya da görev süresinin sona ermesi nedeniyle kaybeden bir yönetim kurulu üyesinin, bu olayı ticaret siciline tescil ve ilan ettirebilmek gibi bir yetkisi kalmamaktadır. Bu bildirim yapabilmek, istifa veya azli tescil ve ilan ettirebilmek hak ve yetkisi, yalnızca şirketin mevcut yönetim kuruluna tanınmıştır. Bu nedenle de, salt tescil işleminin yerine getirilmemiş olması dolayısıyla, zaten tescil işlemini gerçekleştirme imkanı hukuken ortadan kalkmış önceki yönetim kurulu üyesini yani kanuni temsilciye VUK madde 10 kapsamında sorumluluk atfetmek hukuka uygun bir çözüm sayılamaz.<sup>407</sup>

Ancak ilk görüşü savunur yönde verilen kararlara konu olan olaylar incelendiğinde, bu kararların yine de VUK'un 3. maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüne dayandığı, salt kanunların yüklediği sorumluluktan kurtulma amacına yönelik azil veya istifaların, kanuni temsilcilikten doğan sorumluluktan kurtulmayı mümkün kılamayacağı sonucuna yönelik olduğu görülmektedir.<sup>408</sup>

---

*tutulamayacağı, vergi kanunları vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğini esas aldığı ve davacı vergi borcunun doğduğu yılda şirketi temsile yetkili olmadığı gibi ortaklıktan da ayrılmış olduğundan şirket borçlarından sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle, davanın kabulü ve ödeme emrinin iptali yolundaki ilk kararında direnmiştir." Aynı görüş için bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 21.02.1997, E.1995/203 K.1997/128 [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr) (Son Erişim Tarihi:18.03.2013)*

<sup>407</sup> Aynı görüş için bkz: Barlass, *a.g.t.*, ss.145.

<sup>408</sup> Danıştay 3. Daire, 11.11.2003, E.4624/2001 K.4931/2001: "Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve hukuki işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınabileceğinden, 1995 yılında baba, oğullar ve dede tarafından kurulan aile şirketi niteliğindeki limited şirketin tüm ortaklarının şirketle ilgisini kesmesi sonucunu doğuracak şekilde gerçekten karar defterinde ve pay devir sözleşmesinde yazılı olduğu gibi iki ayrı kişiye devredilip devredilmediği konusunda beliren uyumsuzluğun, yukarıda değinilen gerçeklik kuralı doğrultusunda ve Vergi Usul Kanununun, vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar ayrık tutularak, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı yolundaki kuralı da göz önüne alınarak çözümlenmesi gerekmektedir. Davacı, şirketteki paylarını devrederek şirketle ilgisini kestiğini ve bu durumu vergi idaresine bildirme ödevini de yerine getirdiğini iddia etmişse de, şirketin davacının da aralarında bulunduğu dört ortağınca adlarına ödeme emri tebliği üzerine dava dilekçesindeki iddialarla vergi dairesi müdürlüğüne yaptıkları başvuru üzerine tarh dosyasındaki belge ve bildirimler incelenerek idarece yazılan ve ilgililerine tebliğ edilen 19.02.2001 tarihli yazıdan, vergi dairesi müdürlüğüne pay devrine ilişkin herhangi bir bildirim yapılmadığının belirlendiği de anlaşılmaktadır. Tüm bu saptamalar karşısında pay devrinin sadece biçimsel ve devrin, devreden ile devralan arasında hüküm ifade etmesi için gerekli koşullarının yerine getirilmesinin, şirkete ve üçüncü kişilere yönelik sorumluluğu etkilemeye yeterli olup olmayacağıının, Türk Ticaret Kanununun bu konudaki düzenlemelerine göre

Kanaatimizce, bizimde katıldığımız son görüş Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun hükümlerine de uygundur. YTTK' da, "Tescil ve ilanın 3. kişilere etkisi" başlığı altında düzenlenen 36. maddeye baktığımızda; *"Ticaret sicili kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilan tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Bu günler, tescilin ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olan sürelerle de başlangıç olur.....Tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir."* denmektedir. Tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir hususun, ilgili konuda bilgileri olduğu ispat edilmiş üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi, sözkonusu hususun ancak tescilden öncede geçerli olduğunun kabulüyle mümkündür. Bu hükümden çıkarılan sonuç tescilin kurucu değil bildirici nitelikte olduğu ve bu nedenle de kanuni temsilcinin istifasının ya da azlinin hükümlerini doğuracağı an bu hukuki işlemlerin gerçekleştiği andır. Tescil ve ilan alacaklı vergi dairesine tek yararı vergi dairesi tarafından söz konusu vergisel alacaklardan dolayı kimi takip edeceğinin bilinebilir olmasıdır.

Sonuç olarak şu söylenebilir ki, bir sermaye şirketinde herhangi bir sebeple görevinden ayrılan kanuni temsilci, bu ayrılmanın gerçekleşmesiyle birlikte artık vergisel anlamda bir sorumluluğa tabi olmayacaktır.

---

*değerlendirilmesi gerekecektir. Türk Ticaret Kanununun, ortakların hak ve borçlarını düzenleyen kurallarından olan ve pay devrinde intikale ilişkin 520'nci maddesinin ilk fıkrasında, bir payın devrinin ancak şirkete bildirilmek ve pay defterine kaydedilmekle hüküm ifade edeceği kurala bağlandıktan sonra son fıkrada, pay devrinin veya devir vaadi hakkındaki sözleşmenin yazılı şekilde yapılmış ve imzası notere onaylatılmış olmadıkça devreden ile devralan arasında dahi hüküm ifade etmeyeceğinin düzenlenmesi karşısında ve aynı Yasanın 511 ve 515'inci maddelerine göre ortaklarının tümü, ortaklık payları, ortak sayısı ile şirketi temsile yetkili olanların da değişmesi sonucunu doğuracak şekilde yapıldığı anlaşılan 4.3.1997 günlü devir işleminin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilerek üçüncü kişilere ve pay defterine kayıt suretiyle şirkete karşı da hüküm ifade edecek şekilde aleniyet kazanıp kazanmadığı saptanmaksızın, sadece taraflar arasındaki ilişkiyi etkileyecek biçimsel koşulları taşıyan ortaklar kurulu kararı ve pay devir sözleşmelerine dayanılarak verilen hüküm hukuka uygun düşmemiştir."* <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 18.03.2013)

### III. Kanuni Temsilcinin Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olmasından Doğan Sorumluluğunun Görev Süresi İtibariyle Sınırları

Gerçek veya tüzel kişilerin ekonomik faaliyetlerine paralel olarak ortaya çıkan işletmelerde dönemsellik kavramı; işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin sürekliliği kavramı uyarınca, sınırsız kabul edilen ömürlerinin, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanabilir.<sup>409</sup>

Kanuni temsilcilerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden asıl yükümlü olan sermaye şirketinin varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin malvarlıklarından sınırsız sorumluluk esasına göre alınacak bir başka deyişle kanuni temsilciler, tüm mal varlıkları ile sorumlu olacaklardır.<sup>410</sup>

Bu kapsamda hangi kanuni temsilcilerin (eski veya yeni kanuni temsilciler), hangi dönemlerde (takvim yılı, geçici vergi dönemi, faaliyet dönemi vs.) sorumlu olabileceği ya da kanuni temsilcilerin herhangi bir dönemde mevcut olmaması halinde, işletmelerin vergisel sorumluluklarını kimin yerine getireceği ve vergi otoritesine karşı kimin sorumlu olacağının tespit edilmesi önemli bir konudur.<sup>411</sup>

Kanuni temsilci, kimi zaman kendi döneminden önce yerine getirilmiş olması gereken vergisel ödevlerden de sorumlu tutulabileceği gibi, kimi zamanda kendi dönemi ile ilgili vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasından ötürü görev süresinin bitiminden sonra da sorumluluğunu muhafaza eder.

---

<sup>409</sup> Aktaş, A., 2010. Limited ve anonim şirket kanuni temsilcilerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde vergisel sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*.

<sup>410</sup> Tekkoyun, İ. & Tekkoyun, M., 2003. Genel olarak ve şirketler hukukunda sorumluluk kavramı. *Vergi Dünyası Dergisi*. (267). Yazarlar makalede Malvarlığı ile Sorumluluk ve Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğunu şöyle tanımlamışlardır; "...Malvarlığı ile sorumluluk, borçlunun, borcunu ifa etmemesi nedeniyle, alacaklının devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına kısmen ya da tamamen el koyması, sattırması ve elde edilen paradan alacağını almasıdır. Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu ise, alacaklının, borcunu ifa edemeyen borçlunun bütün malvarlığını el koyabilmesidir. Kanun Koyucu bu sorumluluk çeşidinin katı şekilde uygulanmasını, bazı sosyal ve ekonomik düşüncelerden hareketle sakıncalı bularak İcra ve İflas Kanunu'nda ve özel kanunlarda bir takım istisnalar getirmiştir. Bu düzenlemelerle ulaşılmak istenen amaç, yaşayabilmesi ve işini yürütebilmesi için gerekli şeyleri, borçluya bırakmaktır. Böylelikle borçlu çalışarak borçlarını ödeme olanağına sahip olacaktır..."

<sup>411</sup> Aktaş, a.g.m..

Diğer yandan ortaklıklarda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen VUK' un 10. maddesi, bu sorumluluğun hangi dönem işlemlerini kapsadığı konusunda, 4. fıkranın çok sınırlı ve yetersiz hükmü dışında herhangi bir açıklama içermediğinden kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının dönemsellik açısından incelenmesinde, 10. maddenin 4. fıkrasının temas ettiği hal dışında, vergi kanunlarının doğrudan bu konuyu düzenleyen herhangi bir hükmünden yararlanabilmek mümkün değildir.<sup>412</sup>

### **1. Kanuni Temsilcinin Kendi Görev Süresi İçerisinde Yerine Getirilmiş Olması Gerekirken Getirmediği Vergisel Ödevlerden Doğan Sorumluluğu**

Kanuni temsilci, kural olarak kendi görev süresi içerisinde yerine getirilmesi gereken vergisel ödevlerden ötürü sorumludur ve bu sorumluluk, yerine getirilmiş olması gereken vergisel ödevle sınırlı olmak kaydıyla, görev süresinin bitiminden sonra da devam eder.<sup>413</sup>

Kanuni temsilcinin görev süresinin bitimi ile birlikte tüzel kişilik adına herhangi bir hukuki işlem yapabilme yetkisinin kalmadığı dikkate alındığında, görev süresi içerisinde yerine getirilmemiş olan vergisel ödevlerden doğan sorumluluğunun görev süresinin bitiminden sonra tek başına mı yoksa yeni kanuni temsilciyle müştereken mi devam ettiğini tayin ve tespit edebilmek için bu vergisel ödevin, gecikilerek de olsa, daha sonraki dönem veya dönemlerde yerine getirilmesinin mümkün olup olmadığı ölçüt alınmalıdır.

Bu ölçüt bağlamında bir değerlendirme yapıldığında; sonraki dönemlerde de yerine getirilmesi mümkün olan vergisel ödevler yönünden önceki ve mevcut kanuni temsilcinin bir arada sorumlu olduklarını, sonraki dönemlerde yerine getirilmesi mümkün olmayan vergisel ödevlere ilişkin sorumluluğun ise sadece önceki kanuni temsilciye ait olduğunu düşünmek gerekir.

---

<sup>412</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss. 150.

<sup>413</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.151.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun hangi dönemleri kapsadığı hususunda 5766 sayılı kanunun 4. maddesi ile 6183 sayılı kanunun “Kanuni temsilcilerin sorumluluğu” başlıklı mükerrer 35. maddesine “...*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*”. ibaresi eklenmiştir.<sup>414</sup>

5766 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile ortaklık ve kanuni temsilcilik konusunda sorumluluk dönemlerinin çerçevesi çizilmiştir. Ayrıca yasa koyucu Geçici Madde 1 ile kanunun yürürlüğe girdiği 06.06.2008 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da bu hükümlerin uygulanacağı belirtilmek suretiyle hali hazırda tahsili gerçekleşmemiş kamu alacakları için de çözüm sunmuştur.

5766 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik ile amme alacağının doğduğu zamandaki, ödenmesi gerektiği zamandaki, vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme sürelerindeki şahısların farklı kişiler olması hallerinde de bu şahısların tamamı amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.<sup>415</sup>

Kamu alacağının doğduğu tarih ile ödenmesi gerektiği tarih arasında kanuni temsilcilerde bir değişiklik olması ve bu zaman sürecinde farklı temsilcilerin görev yapması mümkün olduğundan temsilci sıfatının başladığı ve sona erdiği tarihlerin tespiti büyük önem arz etmektedir.<sup>416</sup>

---

<sup>414</sup> 5766 sayılı Kanunun 4. maddesinin gerekçesinde “...*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamına giren amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı...*” ifade edilmiştir.

<sup>415</sup> Uzunoğlu, M., 2008. [5766 sayılı kanunla 6183 sayılı A.A.T.U.H Kanunda yapılan değişikliklerin değerlendirilmesi](#). Vergi Dünyası Dergisi. (325)

<sup>416</sup> Danıştay 9. Dairesi, 22.07.2007, E. 2007/92, K. 2007/584. Davacının, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra, borçlu şirketin yeni yöneticilerinin defter ve belge ibraz etmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı hk: “...*Dava dilekçesine ekli 18.12.1996 tarih ve 4190 sayılı Ticaret Sicili Gazetesi'nin incelenmesi sonucu şirketin yönetim kurulu başkanı olan davacının 28.11.1996 tarihli yönetim kurulu kararı ile istifa ederek şirket yönetiminden ayrıldığı tespit edilmiş olup, dava konusu ödeme emirleri içeriği vergi borçları ise, asıl borçlu şirketin 1996 yılına ait defter ve belgelerinin davacı, şirket yönetiminden ayrıldıktan sonra yeni yönetim tarafından ibraz edilmemesi nedeniyle yapılmış bulunmaktadır. Bu durumda, ödenmesi istenilen vergi borçlarının büyük bir kısmı her ne kadar davacının yöneticilik yaptığı dönemi kapsamakta ise de, davacının sorumluluğu yöneticiliği döneminde beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu*



Sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu düzenleyen VUK' un 10. maddesi, bu sorumluluğun hangi dönemler itibariyle gerçekleştirilen işlemlerini kapsadığı konusunda, 4. fıkranın çok sınırlı ve yetersiz hükmü dışında herhangi bir açıklama içermediğinden kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının dönemsellik açısından incelenmesinde, 10. maddenin 4. fıkrasının temas ettiği hal dışında, vergi kanunlarının doğrudan bu konuyu düzenleyen herhangi bir hükmünden yararlanabilmek mümkün değildir.

Pratikte, kanuni temsilcilik sıfatının kazanıldığı, başka bir deyişle sorumluluğun başladığı tarihin tespitinde<sup>417</sup> herhangi bir sorunla karşılaşmama ile birlikte bu sorumluluğunu sona erdiği yani temsilcilik sıfatının son bulunduğu tarihin tespiti çoğu zaman sorunlara neden olmaktadır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilik sıfatının doğal sona erme biçimi, kanuni temsilci sıfatına haiz kişinin görev süresinin sona ermesi ve yeniden seçilmemiş veya seçilememiş olmasıdır.

---

*olabileceğinden, davacının, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra görev yapan yöneticilerin defter belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır. Bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca borçlu şirketten alınamayan vergi ve cezaların tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde ve bu ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Kaldı ki, kanuni temsilcilerden şirketin ödenmeyen vergi borçlarının istenilebilmesi için öncelikle şirketten bu borcun alınamadığının kesin olarak ortaya konulması gerekmektedir. Dosyada mevcut şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin alındının incelenmesi sonucu tebliğ zarfının Vergi Usul Kanununun 102. maddesine uygun şekilde düzenlenmediği, tebliğin usulüne uygun şekilde yapılmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda, şirket hakkında tüm takip yollarının tüketildiğinden bahsedilemeyeceğinden, bu yönüyle de davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde ve Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün temyiz isteminde isabet bulunmamaktadır..." <http://www.kazancihukuk.com.tr> (Son Erişim Tarihi:20.03.2013)*

<sup>417</sup> Danıştay 4. Daire, 07.04.2005, E. 2004/1885, K. 2005/572, "...Kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için, bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, kanuni temsilci olmadıkları döneme ilişkin borçlardan dolayı takip edilebilmeleri mümkün değildir. Bu kişilerin sorumluluğu kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlı olduğu açıktır. Dolayısıyla, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayanların, bu borçlardan dolayı sorumlu tutulmalarına ve anılan madde hükmü uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerine olanak yoktur. Olayda, davacı, borçlu ... Boya Kimya Sanayi ve Ticaret Limited şirketine 1.5.1998 tarihli hisse devir sözleşmesi ile devraldığı hisseler sonucu ortak olmuştur. 5.5.1998 günlü ortaklar kurulu toplantısında şirket müdürlüğüne seçilmiş ve bu durum 3.7.1998 günlü Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edilmiştir. Dava konusu ödeme emirleri ile istenilen borçlar 1996-1998/3. dönemine ilişkin olup, borçların tamamı davacının kanuni temsilci olarak göreve başlamasından önceki dönemlere ilişkindir. Bu durumda, kanuni temsilcilik görevine başlamadan önceki dönemlere ait olan vergi ve buna bağlı borçlardan dolayı sorumluluğu bulunmayan davacının kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmesinde ve düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır..." , <http://www.kazancihukuk.com.tr> (Son Erişim Tarihi:20.03.2013)

Keza ölüm, azil, istifa, hacir altına alınma ve kanunda belirtilen suçtan suçlardan hüküm giyme, temsilci sıfatının kaybedilmesi ve istifa<sup>418</sup> halleri de temsilcilik sıfatını sona erdiren nedenlerdir.<sup>419</sup>

Tescilin etkisi konusunda da bahsettiğimiz gibi kanuni temsilcinin, görevden ayrıldığı tarih ile bu durumun sicile tescil ve ilan edildiği tarihler arasındaki dönemlere ait vergi borcundan kanuni temsilcinin, kanuni temsilcilik görevini yerine getirebilecek durumda bulunması koşuluyla sorumlu olarak kabul edileceğine yönelik görüşler de vardır.<sup>420</sup> Biz ise böyle bir sorumlu olma halinin, görevden ayrılma ile temsil yetkisi son bulacağı için hukuken gerçekleşmeyecek olduğunu düşünüyoruz.<sup>421</sup>

Yukarıda da belirtilmiş olduğu gibi, kanuni temsilcilik sıfatının son bulması ticaret siciline bildirimle değil geçerli bir özel hukuk işleminin varlığıyla gerçekleşecektir. Sicile tescil bu durumda bildirici niteliktedir. Söz konusu geçerli hukuk işleminin sonrasında ise keyfiyet sicile islenmiş olsun olmasın artık kanuni temsilcinin bir temsil yetkisi kalmamıştır.

---

<sup>418</sup> Danıştay 4. Daire, 18.05.2000, E. 1999/1276, K. 2000/2257, "...Uyuşmazlık ... A.Ş'nin 1987, 1989 ve 1990 yıllarına ait ödenmeyen muhtelif vergi borçlarının tahsili amacıyla şirketin yönetim kurulu üyesi ve ortağı sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrine ilişkindir.213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa temsilcileri tarafından yerine getirileceği, aynı maddenin 2 nci fıkrasında ise, 1 inci fıkrada sayılanların bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmamış olması gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden, davacının şirketteki hisselerini 1.1.1985 tarihinden geçerli olmak üzere bütün hak ve vecibeleriyle ...'a devrettiği, 1985 tarihli yönetim kurulu kararında da yönetim kurulu üyesi olan davacının üyelikten istifasının kabulüne oybirliğiyle karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, dava konusu amme alacağının tahakkuk ve vade tarihinde şirketi temsil ve ilzam yetkisi bulunmayan davacının söz konusu vergi borcundan sorumlu tutulması mümkün olmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir....", <http://www.kazancihukuk.com.tr> (Son Erişim Tarihi:20.03.2013)

<sup>419</sup> Aslan, M., *Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu*, <http://www.turkvergi.com/yazilar> (Son Erişim Tarihi:20.03.2013)

<sup>420</sup> Ateşli, a.g.m., ss. 168.

<sup>421</sup> Aynı görüş için bkz: Barlass, a.g.t., ss.152.

Bu konuda bir başka görüş de, sermaye şirketinin ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulan kanuni temsilcinin, bir ön şart olarak borcun tahakkuk ettiği dönemde kanuni temsilci olması gerektiğini savunur.<sup>422</sup> Bu yöndeki görüş hiç şüphesiz pratikte ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözüme ulaşmasını sağlamakla birlikte hakkaniyete uygun bir çözüm getirdiğinden tereddüt duyulabilir. Kimi hallerde tahakkukun, önceki dönemlerdeki kanuni temsilcilerin ödevlerini yapmamalarından dolayı kaçınılmaz olarak doğması söz konusu olabilecektir.

Örneğin önceki dönemin kanuni temsilcisinin belge düzenine uymadığını ve bu durumun vergi idaresince tespitinden sonra ortaklığa yönelik cezalı bir tarhiyata girildiğini düşünelim. Söz konusu cezalı tarhiyat, vergi yargısında uyuşmazlık konusu yapılırsa vergi borcu yargılamanın sonuna kadar tahakkuk etmeyecektir. Bu dönem içinde yeni bir kanuni temsilci atanırsa vergi de bu yeni kanuni temsilcinin görev aldığı dönemde tahakkuk edecektir. Bu şartlar altında sırf vergi yeni kanuni temsilcinin döneminde tahakkuk ettiğinden bahisle yeni kanuni temsilcinin sorumluluğuna yönelmek adil olmayacaktır.<sup>423</sup>

Diğer yandan kanuni temsilcilerin değişmesi halinde sorumluluğun belirlenebilmesi için vergilendirme dönemlerinin esas alınmasını söyleyen görüşler de vardır. Bu görüşlere göre, kanuni temsilci konumunda meydana gelen değişiklik vergilendirme dönemi içinde olduğunda, yeni temsilcinin sorumluluğu o dönemin başından başlayacaktır zira temsilcinin ayrıldığı tarihte hesap döneminin kapatılarak sorumluluğun dönem itibariyle eski ve yeni temsilci arasında bölünmesi mümkün değildir.<sup>424</sup>

---

<sup>422</sup> Taşkan, Y. Z., 2000. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesinin istifası ve vergisel sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*. (145).

<sup>423</sup> Barlass, a.g.t., ss.153.

<sup>424</sup> Gürgür & Yeşilyurt, a.g.m. 25.05.1995 tarihli ve 27735 sayılı Bakanlık Muktezası “ *Tüzel kişilikten tahsil edilemeyen kamu alacağının, ilgili bulunduğu vergilendirme döneminde ve ödenmesi gerektiği tarihlerde tüzel kişiliğin yönetiminde görevli olanlardan aranması gerektiği hakkında*” Boy, a.g.e., s.341. Görüldüğü üzere bu mukteza da sorumluluğu sadece vergi dönemlerine bağlı olarak ele almamıştır.

## 2. Kanuni Temsilcinin Kendi Görev Süresinden Önceki Dönemde Yerine Getirilmemiş Vergisel Ödevlerden Doğan Sorumluluğu

Görev süresi sona eren kanuni temsilcinin, yeni görev almış kanuni temsilcinin yerine getirmekle yükümlü olduğu vergisel ödevlerden dolayı sorumlu tutulamayacağı, genel olarak kabul gören bir görüştür.<sup>425</sup>

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenmiş olan sorumluluğun kanuni temsilci sıfatının devamı süresince söz konusu olduğu, bu sıfatın kazanıldığı tarih ile kaybedildiği tarih arasında kalan vergilendirme dönemlerini kapsadığı, bu iki tarih arasındaki zaman süresinin, aynı zamanda sorumluluk sınırlarını da oluşturduğu gerekçesiyle, bu tarihlerden önceki vergilendirme dönemlerine ait olup yerine getirilmemiş vergi ödevlerinden dolayı, o dönemlerde kanuni temsilcilik sıfatı taşımayan kişilerin sorumlu tutulamayacağını benimseyen ve doktrinde taraf bulan görüş<sup>426</sup> genel olarak yargı kararlarıyla desteklenmez.<sup>427</sup> Bununla birlikte bu görüş paralelinde verilmiş kararlara da rastlamak mümkündür.<sup>428</sup>

---

<sup>425</sup> Danıştay 7. Daire, 23.11.2000, E. 2724/2000 K. 3446/2000. Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2004. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-III. *Yaklaşım Dergisi*..(133).

<sup>426</sup> Yıldız, *a.g.m.*, ss.788. Yazar, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu bakımından üyelik sıfatının kazanılması ve kaybedilmesi arasındaki zaman dilimini temel ve belirleyici ölçüt kabul etmiştir., Candan, *a.g.e.*, s.56,57. Sayın, M., 1997. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*. (100), ss.9. Çelik, *a.g.e.*, ss.105, Altmeyden & Roth, *a.g.e.* ss. 617.

<sup>427</sup> Danıştay 4. Daire, 07.04.2005, E. 2004/1885 K. 2005/572. "...*Dava konusu ödeme emirleri ile istenilen borçlar 1996-1998/3. dönemine ilişkin oluş, borçların tamamı davacının kanuni temsilci olarak göreve başlamasından önceki dönemlere ilişkindir. Bu durumda, kanuni temsilcilik görevine başlamadan önceki dönemlere ait olan vergi ve buna bağlı borçlardan dolayı sorumluluğu bulunmayan davacının kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmesinde ve düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isaber bulunmamaktadır.*" Danıştay 4. Daire, 16.04.1993, E. 1992/1559 K. 1993/1613. "*Kanuni temsilcinin VUK 10 kapsamındaki sorumluluğu herhangi bir istifa azil ya da pay satımı gibi bir özel hukuk işlemi ile son bulmaz.*"

<sup>428</sup> Danıştay 4. Daire, 14.12.1993, [E:1993/380 - K:1993/5779](#). "*Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin "bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların" kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, davacının yönetim kurul üyeliğinden ayrılmasından sonra şirketin 1984 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan davada, şirkete tebligat yapılmaması nedeniyle 2577 sayılı Kanununun 26/3 üncü maddesi uyarınca dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmesi üzerine davalı idarece şirket hakkında takibata geçildiği ancak şirketin adresinde bulunmadığı ve alacağı şirketin malvarlığından tahsilinin mümkün olmadığından anlaşıldığı iddiası ile davacı adına ödeme emri düzenlendiği ve buna karşı açılan davanın da, mahkemece sözkonusu vergilerin ödenmemesinde kanuni temsilci durumunda olan davacının tutumunun neden olduğu sonucuna varıldığından, düzenlenen ödeme emrinde yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddedildiği anlaşılmaktadır. Davacının, yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmasından sonra yapılan inceleme üzerine salınan vergilerin şirketten alınamamasından, bu vergilerin tahakkuk ettiği dönemde yönetim kurulu üyesi olmayan davacının tutum ve davranışının etkili olduğu söylenemeyeceği gibi bu tahakkuka karşı dava açması veya*

Kanaatimizce, bir kanuni temsilcinin vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin sorumluluğu, görev süresinin bitiminden sonra da devam edebilir ve aynı zamanda sorumluluğunun kendi görev süresinden önceki dönemlerde yerine getirilmiş olması gereken vergisel ödevleri de kapsayabilir.<sup>429</sup> Bunu şu şekilde izah etmek mümkündür; mücbir sebep nedeniyle zamanında yerine getirilmeyen bir vergisel ödevin, mücbir sebebin doğduğu dönemdeki kanuni temsilci tarafından değil mücbir sebebin ortadan kalktığı dönemde görevli kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi gerekiyorsa, önceki kanuni temsilci tarafından herhangi bir nedenle ya da nedensiz olarak yerine getirilmeyen bir vergi ödevinin de, yeni kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi ya da tamamlanması gerekmektedir.

Yeni kanuni temsilcinin bu sorumluluktan kurtulabilmesi, ancak ya söz konusu ödevin ileriki bir tarihte yerine getirilmeye müsait olmaması ya da VUK' un 3. maddesinin 4. fıkrasında yazılı olan şekilde, vergisel ödevin yerine getirilmemiş olduğunu normal ve mutad bir araştırmayla tespit edemeyeceğini kanıtlamış olması ile mümkün olabilmelidir.

Aksi düşünüldüğü zaman, yeni göreve başlayan ve önceki kanuni temsilcinin eksik bıraktığı bir görevi gören ve hatta bu konuda eski kanuni temsilci tarafından uyarılan bir kanuni temsilcinin dahi herhangi bir sorumluluk üstlenmemesine ve giderek yeni kanuni temsilciye bu durumu istismar etme imkanının tanınmasına neden olur.<sup>430</sup>

---

*işlemden kalkan dosyayı işleme koydurarak varsa şirketin hakkının korunması da hukuken kendisine ait değildir. Davacının yönetim kurulu üyesi olduğu dönemde beyanname vermek, buna göre belirlenen vergileri zamanında ödemek gibi vergi ödevlerini yerine getirmediği ya da şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılmasına neden olan vergi zıyanının davacı tarafından yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklandığı yolunda bir tespit de bulunmamaktadır. Şirkete ait söz konusu borçların ödenmemesinin davacının tutum ve davranışından kaynaklandığından söz edilerek davanın reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 10.04.2013)*

<sup>429</sup> Aynı görüş için bkz: Barlass, *a.g.t.*, ss.158.

<sup>430</sup> Aksi görüş için bkz: Gürgür & Yeşilyurt, *a.g.m.*: “Geçmiş dönemler bakımından ise; tüzel kişiliğe ait vergi ve cezalar için yeni yönetim kurulu muhatap alınmakla birlikte, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmesi söz konusu olduğunda, ilgili dönemdeki yönetim kurulu ( eski temsilci) hakkında takibata geçilir.”

## §8. TASFİYE MEMURLARININ VERGİSEL SORUMLULUĞU

Vergisel alacağının tahsilinin güvence altına alınabilmesi için getirilen bir diğer koruma yolu da, tasfiye halinde bulunan sermaye şirketlerinin tasfiye memurlarına ve tasfiyeyi yürütenlere yüklenmiş olan sorumluluktur.

Tasfiye, kelime anlamı arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatmak anlamındadır. Hukuki anlamda tasfiye ise, ticaret şirketleri bakımından, bir şirketin fesih veya infisahı üzerine şirket alacaklarının, mallarının ve borçlarının tayin ve tespitiyle alacaklar tahsil ve mallar nakde tahvil edilerek borçların ödenmesini sermaye payları geri verildikten sonra, kalanın ortaklara kanun ve nizamname hükümlerine göre verilmesini temin eden muamelelerin bütünüdür.<sup>431</sup> İlgili kurumun ekonomik faaliyet sürecine ve hukuki varlığına son verme işlemi tasfiye işleri olarak adlandırılır.<sup>432</sup> Tasfiye, şirketin kendi isteğiyle olabileceği gibi, şirketin şekil değiştirmesi veya iflâsı nedeniyle de olabilir.<sup>433</sup> Tasfiye dönemi, iflâs dışında infisah eden şirketin, infisahının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren başlar ve tasfiye memurları tarafından ticaret sicilinden sildirilmesiyle sona erer. YTTK madde 536' ya göre; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır.<sup>434</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun yanı sıra Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun'un 32. maddesinde de düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme ile tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları kamu alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçeceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninin ifadesinden de anlaşılacağı üzere tasfiye memurları tasfiye süresince tüzel kişilerin kanuni temsilcileridir.<sup>435</sup>

---

<sup>431</sup>İzmirli, Y., 2001. *Türk ticaret kanununa göre tasfiye memurlarının görev yetki ve sorumlulukları*. Ankara: Gazi Kitabevi, ss. 1.

<sup>432</sup>Edizdoğan, N. & Özker, N. & Ferhatoğlu, E. & Bilge, S., 2003. *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Kitabevi, ss.249.

<sup>433</sup>Sarılı, a.g.e., ss.130.

<sup>434</sup>Anonim şirketlerde tasfiyeyi düzenleyen bu hüküm, kanunun yaptığı atf nedeniyle diğer sermaye şirketleri bakımından da uygulanacaktır.

<sup>435</sup>Sarılı, a.g.e., ss.130.

Tasfiye memuru temsil edilenin tasfiyeye girmiş olması ile beraber kanuni temsilci sıfatını da kazanmaktadır. Kanuni temsilci niteliğinden dolayı VUK 'un 10. maddesi uyarınca kendi dönemi içerisinde kusur ve ihmali ile vergisel ödevlerin yerine getirmemiş olmasından dolayı sorumlu olacaklardır. Sorumluluk açısından KVK 'ya tabi kurumlar bakımından KVK, diğer kurum ve işletmeler bakımından ise AATUHK uygulanır.<sup>436</sup>

VUK' un 162. maddesinde tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili işlemlerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceğini, tasfiye ve iflâs kararları ile bunların kapanmasının vergi dairesine ayrı ayrı bildirileceğini hükme bağlanmıştır. Kanun, bildirimde bulunma ödevini bu hüküm ile açıkça tasfiye memurunun görevi olarak kabul etmiştir.<sup>437</sup>

Tasfiye memurlarının sorumluluğu konusunda ilk olarak AATUHK madde 33'deki düzenlemeye değineceğiz. Madde 33' e bakacak olursak; *“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedен veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde her hangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez. Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.”*

Bu madde hükmünde de önem arz eden hususları şu şekilde belirtebiliriz;

i. Tasfiye sonucunda elde edilenin, amme idarelerinin her türlü alacaklarının ödemedен veya ödemek üzere karşılık ayırmadan dağıtamayacağı ve bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunulamayacağı,

---

<sup>436</sup> Oktar, a.g.e., ss.79.

<sup>437</sup> Deynekli, a.g.e., ss.46.

ii. Amme idarelerinin her türlü alacağı ödenmeden veya ödenmek üzere karşılık ayırmadan tasfiye sonucunda elde edilen dağıtılır veya üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunulursa tasfiye memurunun bundan dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, bu maddede belirtilen sorumluluğun bahse konu edilebilmesi için, tasfiye sonucunda elde edilen bir değer ortaya çıkmış olması ve bu değerden amme idarelerinin her türlü alacağının ödenmemiş veya ödenmek üzere karşılık ayrılmamış olması gerekir.<sup>438</sup>

Söz konusu madde ile yüklenen sorumluluk aynı zamanda sınırlı bir sorumluluk halidir. Nitekim, madde hükmünde bu sınırın yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarı ile sınırlı olacağı belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken, maddedeki sorumluluk halinin kusursuz sorumluluk olarak, yalnızca amme idarelerine olan borçların ödenmeden herhangi bir tasarrufta bulunma fiiline mahsus olması halidir. Bunun dışında kalan ve tasfiye memurunun kusuruna dayanan fiiller hakkında vergisel sorumluluk için 213 sayılı yasanın 10. maddesindeki genel düzenlemeye gidilmesi gereği izahtan varestedir. Bu madde ile düzenlenen mesuliyet tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarını tazammum eder.<sup>439</sup>

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin düzenleme bulabileceğimiz kanunlardan diğeri de Kurumlar Vergisi Kanunu'dur.

Madde 17/2; *“Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.”*

---

<sup>438</sup> Günay, F., *tasfiye memurlarının tasfiye memuru ve kanuni temsilci sıfatlarından doğan vergi ve amme alacağı sorumlulukları*. <http://www.legalisplatform.net/index.asp> , (Son Erişim Tarihi: 14.04.2013)

<sup>439</sup> Özbacı, a.g.e., ss.348.



Madde 17/7; *“Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 09/06/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.*

*b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.”*

KVK madde 17 ile getirilen düzenleme ise sadece kurumlar vergisi ve buna bağlı zam ve cezalara ilişkin olup tahakkuk etmemiş vergilerden sadece itirazlı olanlar için karşılık ayrılmasından bahseden daha dar bir düzenlemedir.<sup>440</sup> Dolayısıyla genel kanun özel kanun çerçevesinde, tasfiye memurlarının Kurumlar Vergisinden kaynaklanan sorumluluklarında KVK'nın 17.maddesi, diğer tüm vergi ve amme alacaklarından kaynaklanan sorumluluklarında ise 6183 sayılı Kanunun 32 ve 33. maddeleri uygulanacaktır.<sup>441</sup>

Bununla birlikte 6183 Sayılı Kanunun yüklediği sorumluluğun KVK'ya göre daha geniş bir çerçevede olması sadece sorumluluğun konusu ile ilgilidir, sorumluluğun miktarı açısından ise 6183 Sayılı Kanunun 33. maddesinde tasfiye memurlarının sorumluluğu yapılan tasarrufun ifade ettiği para tutarıyla sınırlandırıldığı halde KVK'nın 17. maddesinde böyle bir sorumluluk sınırlandırılması öngörülmemiştir.

---

<sup>440</sup> Sarılı, *a.g.e.*, ss. 133, Barlass, *a.g.e.*, ss. 99.

<sup>441</sup> Barlass, *a.g.e.*, ss. 99, Barlass, *a.g.t.*, ss. 124.

## §9. MURAHHAS ÜYELERİN SORUMLULUĞU

Yukarıda da belirtildiği gibi anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. YTTK'nın 365. maddesi ile getirilen genel kural budur. Bu genel kural gereği, yönetim kurulu, yönetim ve temsil yetkisi ile görevini kurul halinde yerine getirir.

Ancak anonim şirketlerde yönetim kurulunun kanuni temsilci olduğu hallerde bazen, bu yönetim kurulunun içinden seçilen birine ya da birilerine ortaklığı, belli konularda ya da tüm alanlarda idare ve temsil yetkisi verilir. Bu yönetim kurulu üyelerine murahhas üye denmektedir.

YTTK'nın, temsil yetkisine ilişkin düzenlemeler getirdiği 370. maddesi hükmüne göre; yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. Yalnız en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

Bu bağlamda, şirketin vergi borcundan dolayı yönetim kurulu üyelerinin mi yoksa murahhas üyenin mi sorumlu olacağına dair yasal bir düzenleme bulunmaması bu konuda pratikte ve doktrinde tartışmalara neden olmaktadır.

### **I. Vergi Usul Kanununun 10. Maddesinin Murahhas Üyenin Sorumluluğu Bakımından İncelenmesi**

Hukukumuzda murahhas üyelerin anonim şirketlerin ödenmemiş vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğu, diğer yönetim kurulu üyelerinkinden daha farklı biçimde değerlendirilmiştir. Yani, bir anonim şirketin temsil ve yönetimi murahhas bir üyeye devredilmiş ise artık diğer murahhas olmayan üyelerin, vergi idaresine karşı ortaklığın ödenmemiş vergisel borçlarından kaynaklanan bir sorumluluğu doğmayacaktır.<sup>442</sup> Yargı kararları da genelde bu görüşü destekler niteliktedir.<sup>443</sup>

---

<sup>442</sup> Bu konuda bkz: Aygün, F., 2004. Anonim şirketlerde temsil yetkisi olmayan yönetim kurulu üyesinin kamu borçlarından dolayı sorumluluk durumu ve konuya ilişkin bir yargı kararı. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*. (194), ss.165. “... Görüleceği üzere şirket yönetim kurulu üyelerinin amme alacağından sorumlu tutulabilmeleri için temsil yetkilerinin bulunması gerekmektedir. Bu kapsamda, temsil yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyesinin amme alacağından sorumlu tutulmaması gerekmektedir. TTK'nın 319. maddesiyle belirlenen kişilere sorumluluk verilmişse bu kişilerin amme alacağından sorumlu tutulmamaları gerekmektedir. 319. madde kapsamında temsil yetkisi verilmeyen yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulmamaları gerekmektedir. Ancak 319. maddenin 1. fıkrasına göre yönetim kurulu üyelerinden en az birinin temsil yetkisi bulunması gerekmektedir”.

<sup>443</sup> Danıştay 9.Daire, 07.10.1997,E.1997/1121,K.1997/2835. “...Anılan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından temsil edileceği ancak temsil

Danıştay 9. Daire vermiş olduğu bir kararında bu görüşe şu şekilde değinmiştir;

*“Türk Ticaret Kanununun 317.maddesinde anonim şirketlerin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı, 319.maddesinde, esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağıınin tesbit olunacağı, idare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil selahiyeti verileceği, esas mukavele ile temsil selahiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisiazası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine selahiyet verilebileceği, bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317 nci madde hükmünün uygulanacağı, aynı yasanın "Temsil Selahiyeti" başlıklı 321.maddesinde temsile selahiyetli olanların, şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan her nev'i işleri ve hukuki oldukları, "mesuliyet" başlıklı336/5.maddesinde, gerek kanunun gerekse esas mukavelelerin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmâl neticesi olarak yapılmaması halinde, idare meclisi azalarının münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklarına karşı müteselsilen mesul oldukları, aynı maddenin son fıkrasında ise, beşinci bentte yazılı vazifelerden birisi 319. madde gereğince idare meclisi azalarından birine bırakılmışsa, mesuliyetin ancak ilgili azaya yükletilmesi lazım gelip, o muameleden dolayı müteselsilen mesuliyetin cari olmayacağı hükme bağlanmıştır.*

---

*yetkisinin 319. madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına bırakılması halinde yetkinin gereği gibi kullanılmamasından dolayı yetkisini devreden ve temsil yetkisi bulunmayan diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulamayacakları anlaşılmaktadır.” <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 11.04.2013)*

*Danıştay 3. Daire, 22.11.2000, E.1999/4599, K.2000/3833 :“213 sayılı Vergi Usul Kanununun, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtildikten sonra, maddenin ikinci fıkrasında da yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür. Bu madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmeleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde buldukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzel kişiliğe ait vergi borcunun da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir.” <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 11.04.2013)*

*Ayrıca 17.1.1996 gün ve 22526 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 390 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinin II. kısmında, amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, tüzelkişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsil cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin incelenerek temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya bir kaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği, şirketi temsil yetkisinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde, kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerektiği açıklanmıştır. Anılan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından temsil edileceği, ancak temsil yetkisini 319 uncu madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinden birine veya bir kaçına bırakılması halinde yetkinin gereği gibi kullanılmamasından dolayı yetkisini devreden ve temsil yetkisi bulunmayan diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulamayacakları anlaşılmaktadır.”*

Yargı kararlarının yanı sıra, vergi idaresinin de değerlendirmesinin bu yönde olduğunu söyleyebiliriz.<sup>444</sup> Öte yandan bir murahhas üyenin varlığına rağmen yönetim kurulunun sorumluluğunun devam edeceğini savunan görüşlere<sup>445</sup> ve yargı kararlarına<sup>446</sup> da rastlamak mümkündür.

---

<sup>444</sup> 08.01.1997 tarihli ve 751 numaralı Bakanlık Muktezası “ A.Ş. yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte şirketi temsil ve ilzama yetkisi olmayan bir şahsın şirket borçlarından dolayı sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı hakkında” Boy, a.g.e. , s.327.

<sup>445</sup> Özsüt, a.g.m., ss.37. Yazar çalışmasında bu görüşü şöyle gerekçelendirmiştir. “Şirketi temsil ile yetkili kılınan yönetim kurulu üyesinin ( murahhas aza) temsilcilik sıfatı kanundan değil sözleşmeden doğmaktadır. VUK’ un 10. maddesinde öngörülen temsilcilik, kanundan doğan temsilcilik olduğundan ve TTK’ nın 317. maddesi kanuni temsilcinin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden; vergi hukuku yönünden sorumluluk murahhas aza da değil, kanuni temsilci durumundaki yönetim kurulundadır. Nitekim murahhas aza yönetim kurulu adına belirli işlemleri yapmakla yükümlü olup, bu yükümlülüğün sonucu olarak bazı yetkilere sahiptir. Bu yetkinin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise yönetim kuruludur.”

<sup>446</sup> Danıştay 10. Daire, 20.05.2004, E. 2002/6074 K.2004/4955. “Öte yandan sermaye şirketlerinde yürütme organı olan yönetim kurulunu oluşturan üyeler şirketlerin kanuni temsilcisi olup, bazı yönetim kurulu üyeleri veya şirket ortağı olan veya olmayan kimselere, şirketi temsil yetkisi tanınması yönetim kurulu üyelerinin kanuni sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır.” <http://www.vergidunyasi.com.tr/> (Son Erişim Tarihi: 11.04.2013)

Murahhas üyenin, anonim şirketin kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergi borçları konusunda diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu ortadan kaldırır nitelikteki sorumluluğunun kaynağı, Maliye Bakanlığı'nın 22526 sayılı ve 17.01.1996 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği veya 23300 sayılı ve 28.03.1998 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği değil, bizatihi VUK'un 10. maddesidir.<sup>447</sup>

Bu hususun gerekçesinde verginin yasallığı ilkesi yatmaktadır. Sorumluluk hali gibi vergi alacağı ilişkisinin önemli bir ögesine ilişkin düzenleme bu ilke uyarınca ancak kanunla yapılabilir.

Anonim şirketten tahsil edilemeyen vergi borçları için diğer şartların da gerçekleşmiş olması durumunda ise kanuni temsilciye gidileceği VUK'un 10. madde hükmüncü bilinen bir husustur. VUK 10. maddenin ilk iki fıkrası şu şekildedir.

*“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”*

Maddeyi incelediğimizde karşımıza bazı sonuçlar çıkar. İlk fıkra değerlendirildiğinde, karşımıza çıkan sonuç; anonim şirkete ait ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğidir. İkinci fıkra değerlendirildiğinde ise iki sonuca ulaşılır. İlki ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilciden, anonim şirketten kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyen vergi alacaklarının talep edileceğidir. İkinci sonuç ise, ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı kendisine talepte bulunulacak kanuni temsilcinin herhangi bir kanuni temsilci olmadığıdır. Fıkranın belirttiği kanuni temsilci “kanuni ödevini yerine getirmeyen” kanuni temsilcidir.

---

<sup>447</sup> Barlass, a.g.t., ss.113.

Madde tüm kanuni temsilcilerin sorumlu olacağını belirtecek olsaydı “ mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerden alınır” derdi. Oysa kanun koyucu “ödevlerini yerine getirmeyenlerden” ifadesini tercih etmiştir.<sup>448</sup>

## II. 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği ile Murahhas Üyelerin Vergisel Sorumluluklarının Açıklanması

Maliye Bakanlığı vergi kanunlarının uygulaması sırasında ortaya çıkacak bir takım güçlüklerin ve karışıklıkların önüne geçmek için her birine bir sıra numarası verdiği tebliğler yayımlar. Bu tebliğlerin esas fonksiyonu vergi kanunlarını açıklamak ve yorumlamaktır.

VUK 10. maddede yer alan murahhas üyelerin vergisel sorumluluğunu açıklamak amacıyla Maliye Bakanlığı'nca yayınlanmış iki adet tebliğ bulunmaktadır. Biz bu başlık altında bu tebliğlerden, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Hakkında yayınlanmış olan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği inceleyeceğiz.

---

<sup>448</sup> Danıştay 3. Daire, 17.12.2002, E. 2001/2015, K. 2002/4199: “Yönetim kurulu üyesi seçildiği yönetim kurulu toplantısında anonim şirketi bütün şirket işlemlerinde temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının yönetim kurulu üyesi seçildiği ve fiilen görevden ayrıldığı tarihler arasında şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu bulunduğundan, ödeme emri ile istenen şirket vergi borcunun doğmasına davacının vergi ile hangi ödevi, ne suretle yerine getirmemesinin sebep olduğunun belirlenmesi ve sorumluluğunun bu suretle değerlendirilmesi gerektiği hk; Davacı adına, yönetim kurulu üyesi olduğu ... Endüstri Anonim Şirketi'nin 1998 E., Ekim dönemlerine ilişkin vergi borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olacağı kalmadığı görüşüyle 213 sayılı Yasa'nın 10'ncu maddesi uyarınca ödeme emri düzenlenmiştir. İncelenen dosyadan, 7.9.1998 tarihli şirket genel kurul toplantısında yönetim kurulu üyeliğine seçilen ve aynı tarihli yönetim kurulu toplantısında kendisine yönetim kurulu başkan yardımcılığı görevi verilerek şirketi bütün işlemlerde temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının 2.10.1998 tarihli dilekçe ile yönetim kurulu üyeliğinden istifa ettiği, 5.10.1998 tarihli yönetim kurulu toplantısında istifa talebinin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda davacının yönetim kurulu üyeliğine seçildiği 7.9.1998 ve fiilen görevden ayrıldığı 2.10.1998 tarihleri arasında şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu bulunduğu açıktır. Ancak, 213 sayılı Yasa'nın 10'ncu maddesinde tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcilerince yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yönünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükmüne yer verilmiş olması karşısında, davacının anılan yasa hükmü uyarınca sorumluluğunun değerlendirilebilmesi için görevde olduğu dönemde şirketin hangi vergi ödevinin ve ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur. Dosyadaki belgelerden, şirketin Eylül-Ekim dönemlerine ilişkin gelir ( stopaj ) vergisi ve buna bağlı alacakların tahsili amacıyla ödeme emri düzenlendiği anlaşılmalı birlikte, söz konusu vergi borcunun hangi ödemelerden yapılan kesintilere ilişkin olduğunun, tevkifata tabi tutulacak olan ödemelerin hangi tarihlerde yapıldığının, verginin ne şekilde tahakkuk ettiğinin, başka bir deyişle söz konusu vergi borcunun doğmasına, davacının, vergi ile ilgili hangi ödevini ve ne suretle yerine getirmemesinin sebep olduğuna dair bilgi ve belge bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle, vergi mahkemesince ilgili şirketin defter ve belgeleri ile belirtilen hususlara ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içeren tarh dosyası getirilerek incelenmesi ve elde edilen bilgilere göre davacının sorumluluğunun değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, belirtilen hususlar incelenmeden verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.” <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 11.04.2013)

Söz konusu bu tebliğ ile kamu alacağının, anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde; anonim şirketin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili yoluna gidilmeden önce ortaklık esas sözleşmesinin incelenmesi, temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya bir kaç üyeye veya ortaklıkta pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi bir zorunluluk olarak getirilmiştir.<sup>449</sup>

Tebliğ, temsil yetkisi kendisine bırakılmış bir murahhas üyenin varlığı tespit edilebiliyorsa diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna yönelik işlemlere girişilmeksizin sadece o murahhas üyenin takip edilmesi gerektiğine işaret etmektedir.<sup>450</sup>

Tebliğde açıklanan hususlara göre murahhas üyenin, diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu devre dışı bırakır bir nitelikle ortaklıktan kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyen vergi alacaklarından sorumlu kabul edilebilmesi için sözkonusu bu murahhas üyenin kanunda belirlenmiş usullere uygun şekilde seçilmiş olması gerekmektedir.

Bu uygunluk tebliğde şu şekilde ifadesini bulmuştur;

*“Öncelikle şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığının tespiti yapılacaktır. Esas sözleşmede şirketi temsile yetkili üye belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula yönetim kurulu üyesi olması şartıyla murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediğine bakılacaktır. Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil salâhiyetinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hususları tescil ve ilan yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak belirlenecektir.”*

---

<sup>449</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.117.

<sup>450</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.118.

Barlass, İ. (2006, 118)' a göre; tebliğin, murahhas üyenin şirket esas sözleşmesinin hükümleri dahilinde belirlenmesi konusunu zorunlu tutmasının altında, böyle bir yaklaşım benimsenmemiş olsaydı murahhas üyelere yönelik düzenlemelerin bir istismar aracı olarak kullanılacağı ve kanuni temsilcilerin kendilerine herhangi bir sorumluluk atfedilmemesi için idare edebilecekleri ve mal varlığı olmayan kişileri murahhas üye olarak seçme ihtimallerinin olması düşüncesi yatmaktadır.<sup>451</sup>

Ancak doktrinde Bozkurt, Barlass'ın bu düşüncesine katılmakla birlikte ek olarak şu görüşü beyan etmiştir;

*“...Oysa ticaret hukuku anlamında murahhas üyeden bahsedebilmek için bu kişinin mutlaka ana sözleşme ile ve ya yönetim kurulu kararı ile atanmış olması gerekir. Ana sözleşmede bu yönde bir hüküm olmadan atanan kişi, murahhas üye değil, ancak genel vekil, ticari vekil, genel temsilci veya ticari mümessil olabilir. Bu yüzden, yazarın belirttiği sakınca ana sözleşmede hüküm olmayan hallerde değil, tersine hüküm olan hallerde de olabilir. Örneğin, ana sözleşmenin verdiği yetki ile kontrol altında tutulan ve malvarlığı olmayan bir üye murahhas olarak tayin edilip vergi borcundan doğan sorumluluk onun üzerinde bırakılabilir...”<sup>452</sup>*

Tüm bunların yanı sıra tebliğin murahhas üyenin isminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanını bir ön şart olarak kabul etmesine doktrinde bazı yazarlar karşı durmuşlardır.

Barlass, İ.(2006, s.119)<sup>453</sup>;

*“Öte yandan tebliğin, sorumluluğun bir şartı olarak, murahhas üyenin isminin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilanını bir ön şart olarak kabul etmesini hukuka uygun bulmuyoruz. Her ne kadar TTK'nın 323. maddesinde, yönetim kurulunun ortaklığı temsile yetkili kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildireceği, temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memuruna verilmesinin şart olduğu hükmüne bağlanmış ise de murahhas üyenin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmesinin kurucu bir işlem olmaması sebebiyle atamanın özüne ilişkin bir boyutu da yoktur. Başka bir deyişle esas sözleşmenin kendisine vermiş olduğu yetkiyle üyelerinden birini murahhas olarak atayan yönetim kurulu bu atamayı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlamazsa bile bu atama hükümsüz kabul edilmemelidir.”*

---

<sup>451</sup> Barlass, a.g.e., ss. 95.

<sup>452</sup> Bozkurt, T., 2009. Vergi yükümlülüğü-vergi sorumluluğu kavramları çerçevesinde anonim şirketlerde tek başına temsil ve ilzama yetkili olanların (özellikle murahhas azaların ) vergisel sorumluluğu. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, Cilt XXIV. (4), ss.252.

<sup>453</sup> Barlass, a.g.t., ss.119.



Biz de Barlass' ın görüşüne katılmaktayız. Yukarıda da bahsedildiği üzere kanuni temsilciler bakımından tescil kurucu değil bildirici niteliktedir.

## 10. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MİRASÇILARININ SORUMLULUĞU

Miras hukuku, mirasbırakan olarak adlandırılan bir kimsenin, ölümü ile sona ermeyen, intikal edilebilir hak ve borçları ile diğer hukuki ilişkilerin akıbetini düzenleyen kuralların tümüdür.<sup>454</sup> VUK'un 12. maddesi “ Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” hükmündedir.<sup>455</sup>

Kanuni temsilcilerin mirasçılarının sorumluluğu alt başlığında ele alacağımız konu, sermaye şirketleri kanuni temsilcilerininin VUK'un 10. maddesi kapsamında doğan vergi borçlarının mirasçılara geçmesi hali ile sınırlı olacaktır. Kanuni temsilcilerin, yüklenmiş oldukları ödevler, kanuni temsilcinin ortaklıkla yapmış olduğu sözleşmenin hizmet ya da vekalet sözleşmesi niteliğinde olması sebebiyle, miras yoluyla üçüncü şahıslara geçmez.<sup>456</sup>

---

<sup>454</sup> Dural, M. & Öz, T., 2006. *Türk özel hukuku Cilt IV miras hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, ss.1.

<sup>455</sup> Doktrinde mirasçılarının sorumluluğunun tam anlamıyla vergi sorumlusu kavramının içine girip girmediğinin tartışması yapılmıştır. Çünkü mirasçı tüm hak ve yükümlülükleriyle birlikte ölenin yerine geçtiğinden sanki kendi borcuna ilişkin bir ödemede bulunduğu sonucu ortaya çıkabilir. Diğer sorumluluk tiplerinde borç ve yükümlü arasında daha keskin bir ayrım görmekteyken burada borç ve yükümlü kavramları diğerlerine oranla daha iç içe geçmiş durumdadır. Mirasçılar tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte ölenin yerine geçmekte, vergi borçlarını kendi malvarlıklarından ödemekte ve fiili imkansızlık nedeniyle asıl borçluya rücu edememektedir. Ancak yükümlü olabilmenin temel şartlarından biri olan vergi doğuran olayın şahsın kişiliğinde gerçekleşmesi gereği mirasçılar açısından sözkonusu olamayacaktır. Bu açıdan kanaatimizce mirasçılarının vergi sorumlusu olarak nitelendirilmesi doğrudur. Öncel, *a.g.m.* , ss.48-49 “*Külli halefiyette mirasçı hak ve yükümlülükleri itibarıyla tümüyle ölenin hukuki durumunu kazanmakta, diğer borçlarıyla birlikte vergi borcunun da borçlusu olmaktadır. Bununla birlikte halefiyet yoluyla ölenin borçlarını üstlenen kanuni ve mansup mirasçılarının üstlendikleri borcun asıl borçlusu mu yoksa sorumlusu mu sayılacakları tartışmaya açıktır. Mirasçı tüm hak ve yükümlülükleriyle birlikte ölenin yerine geçtiğinden, başkasının borcu için ödeme yaptığı fikri, diğer sorumluluk biçimlerinde olduğu kadar kuvvetli değildir. Ancak, mirasçının külli halefiyetle kendisine geçen vergi borcu ile vergiyi doğuran olayı bizzat kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmasından doğan vergi borçları arasındaki farkı gözden kaçırmamak gerekir. Ölenin vergi borçları başlangıçta mirasçı için doğmamış, ölene ait borçlardır bu nedenle halefiyetle gelen borçlulukta vergi yükümlülüğünün belirleyici unsurlarından olan vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmak koşulu eksik kalmaktadır. Vergiyi doğuran olay dolaysız olarak kendi kişiliğinde doğmadığı, dolaylı yoldan kendisine izafe edildiği böylece borçluluk ve sorumluluk sıfatları vergiyi doğuran olay unsuru dışında aynı kişiye birleştiği için mirasçının hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirilmelidir.*”. Danıştay 3. Dairesi 06.03.1996, 1995/4820 E., 1996/630 K. : 213 sayılı *Vergi Usul Kanununun 12. maddesine göre mirasçının vergi borcundan dolayı mirasçılar mirastan aldıkları hisse oranında sorumlu olup ayrı ayrı vergi ceza ihbarnameleri düzenlenmesi gerekir.* <http://www.corpus.com.tr#!/Danistay> (Son Erişim Tarihi:09.02.2013)

<sup>456</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.182.

Bunun temel nedeni, miras bırakanın kişiliğine sıkı biçimde bağlanmış olup parayla ölçülemez kişisel değerlerin, kişi varlığı haklarının, aile hukuku ilişkilerinin ve kişilik haklarının sağlığta da ölümden de el değiştiremeyecek olmasıdır.<sup>457</sup> Şahsa bağlı haklar veraset yoluyla intikal etmez.<sup>458</sup>

Ölümün gerçekleşmesi ile birlikte miras hukuku kuralları devreye girer ve ölene ait malvarlığı ile birlikte şahsına bağlı olmayan hak ve borçlar bütün olarak mirasçılara geçer. Bu bağlamda kanuni temsilcilerin VUK'un 10. ve AATUHK mükerrer 35. maddelerinden kaynaklanan vergi borçları da mirası reddetmemiş mirasçılara geçer.<sup>459</sup>

MK'nın 606. maddesi hükmünce, üç ay içerisinde reddedilmemiş miras kabul edilmiş sayılır. MK'nın kanuni temsilcilerin mirasçılarının vergisel sorumluluklarıyla ilişkili bir diğer maddesi de 605.maddedir. Madde 605' in ikinci fıkrasına göre “*Ölümü tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır*”. Bu hükme göre miras bırakanın terekesinin borca batık olduğu, açıkça belli ya da resmen tespit edilmiş olması halinde miras hükmen reddedilmiş sayılır. Miras bırakanın ölüm anında müflis olması halinde anılan hüküm uyarınca miras reddedilmiş sayılacağından, vergi borçlarından dolayı mirasçılar sorumlu tutulamazlar.<sup>460</sup>

---

<sup>457</sup> Serozan, R., 1999. Mirasçıya geçen ve geçmeyen haklar mirasçının aslından kazandığı haklar ve miras bırakanın ölüm sonrasına uzanan hakları. *Prof. Dr. Nihal Uluocak'a Armağan*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim Ve Yardımlaşma Vakfı Yayınları, ss.311

<sup>458</sup> Berki, Ş., 1975. Türk miras hukukunun esasları. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*.

<sup>459</sup> Danıştay 11. Daire, 21.09.2000, E. 1999/2966 K. 2000/3472: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mirasçılarının sorumluluğu başlıklı 12. maddesinde, ölüm halinde, mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin miras vergi borçlarından mirastaki hissesi oranında sorumlu olacağı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 7. maddesinde de, borçlunun ölümü halinde mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yukarıda yer verilen yasa maddelerinin birlikte incelenmesinden, vefat eden mükellef ya da sorumluların vergi borçlarından sorumlu tutulacak mirasçılarının mirası reddetmemiş olması gerektiği, mirasın reddi halinde miras vergi borçlarından mirasçılarının sorumlu tutulmalarının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Olayda ise, mirasçı olan davacının, mirası olan ...'in terekesinin borca batık olması sebebiyle, ... Asliye Hukuk Mahkemesinin 23.6.1999 gün ve E: 1998/808, K: 1999/518 sayılı kararıyla mirasın hükmen reddedilmiş olduğunun tespitine karar verildiği ve kararın 31.3.2000 gününde kesinleştiği görülmektedir. Bu durumda, borçlu şirketin kanuni temsilcisi olması nedeniyle şirket vergi borçlarından sorumlu tutulan miras ...'in mirasının reddolunduğu mahkeme kararıyla sabit olduğundan, davacı adına mirasçı sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde yasal uyarılık bulunmamaktadır.” . <http://www.corpus.com.tr/#!/Danistay> (Son Erişim Tarihi:14.04.2013)

<sup>460</sup> Deyneki, a.g.e., ss.45-46, Barlass, a.g.e., ss.147. Yargıtay 2. Hukuk Dairesi, 12.11.2003, E.2003/14125 K. 2003/15438: “Dava ve talep terekenin hükmen reddine ilişkindir. Ölümü tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır: Türk Medeni Kanununun 610. maddesinde yazılı aykırılık da bulunmadıkça yani zimnen mirası kabul etmiş duruma düşmüş olmadıkça her zaman mirasın ödemedi aczinin tesbiti istenebilir. Hükmen red isteğinde görev genel hükümlere ve değer esasına göre tesbit edilir. Kabule göre de; hükmen red

Vergi cezaları açısından ise, vergi borçlarından kaynaklanan vergi cezaları, Vergi Usul Kanununun 372. maddesi hükmüncü ölümle ortadan kalkacağı için mirasçılara geçmeyecektir. Bununla birlikte ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği hükme bağlanmış olmakla birlikte vergi kaybı, kendisine miras bırakılan mirasçının fiilinden kaynaklanıyorsa mirasçı, miras payı oranında vergi cezasından sorumlu olabilecektir.<sup>461</sup> Yukarıda da değindiğimiz gibi, ölen kanuni temsilcinin kanuni temsilcilik görevinden kaynaklanan ve mirasçılara geçecek nitelikte bir ödevinin varlığı söz konusu olamayacağından, bu konuda kanuni temsilcilerin mirasçılarının karşılaştıkları bir ceza da söz konusu olmayacaktır.

Miras kurumu Medeni Kanun' da yer almaktadır ve mirasçılar MK'nın 681. maddesi uyarınca murisin bütün borçlarından müteselsilen sorumludurlar.<sup>462</sup> Bununla birlikte vergi borçları bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir. VUK'un 12. maddesi uyarınca mirasçılardan her birinin murisin borçlarından kaynaklanan sorumluluğu kendi miras payı oranındadır. Bu nedenle murisin vergi borcu mirasçılardan miras payları oranında ayrı ayrı istenir.<sup>463</sup>

---

*talebinde dava alacaklı hasım gösterilerek açılır. Hasımsız bir dava şeklinde uyumsuzluğun incelenmesi şekli bakımından usul ve kanuna aykırıdır.”* <http://www.adalet.org> (Son Erişim Tarihi:14.04.2013)

<sup>461</sup> Danıştay 11. Daire, 18.05.1995, E. 1995/2123 K. 1995/1514: Murisnin işine ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibraz edilmemesi nedeniyle beyannamelerde indirim konusu yapılan katma değer vergisi mahsupları kabul edilmeyerek davacı mirasçı adına 1991 yılı Ocak ila Aralık dönemleri için katma değer vergileri salınıp, kaçakçılık cezaları kesilmesine yönelik idari işlemi hukuka uygun bulan alt mahkeme kararı onanmıştır. Bununla birlikte mirasçılar aleyhine yapılan tarhiyatın mirasçılarının veraset ilamından anlaşılan miras payı ile sınırlı tutulması da hükme bağlanmıştır. <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 14.04.2013)

<sup>462</sup> Madde 681: “Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar.”

<sup>463</sup> Danıştay 3. Daire, 28.04.1998, E. 1996/5132 K. 1998/1405: “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12. maddesinde; ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak, mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Açıklanan madde hükmüne göre, mirasçılar ölünün vergi borçlarından, miras hisseleri oranında sorumlu olacaklarından mirasçılarının her birine hisselerine göre ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekmektedir. Dosyada bulunan vergi ve ceza ihbarnamesinin ve tebliğ alındısının incelenmesinden; uyumsuzluğa konu verginin tamamı için ölü ... adına ihbarname düzenlendiği ve oğlu ...'ya tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Olayda yükümlünün 30.1.1991 tarihinde öldüğü ve vergi dairesi bu olaydan ihbarnamenin düzenlendiği tarih itibariyle haberdar olduğu halde vergi borçları için ölü adına ihbarname düzenlenmesinde ve ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır. Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi bu işlemine hukukilik kazandırmayacağı cihetle, mahkemece davanın esasın incelenerek gelir vergisi tarhiyatının kaldırılması yolunda verilen karar sonucu itibariyle yerinde görülmüştür.” <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 14.04.2013)

AATUHK madde 7’de de borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edileceği ve borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunacağı düzenlenmiştir. Ancak terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışında bırakılmıştır.

Bilindiği üzere kanuni temsilcilere, sermaye şirketlerinin vergi borçlarından dolayı sorumluluk yüklenmesi halinde kanuni temsilcilere yönelik tarhiyatın kesinleştiği tarihten, tahsil tarihine kadar vergi borcuna gecikme zammı yürütülecektir.<sup>464</sup>

Miras bırakanın bir kimseye onu mirasçı atamaksızın ölümüne bağlı bir tasarrufla belirli bir mal varlığı menfaati kazandırması mümkündür. Burada tereke üzerinde, tam bir hakimiyet söz konusu değildir, terekeye dâhil münferit şeyler üzerindeki belirli hakların geçişi söz konusudur.<sup>465</sup> Bu durumda belirli mal varlığı değeri söz konusudur. Belirli mal bırakılan kişi vasiyet alacaklısı olarak adlandırılır. Bu kimseler cüz-i halef konumundadırlar ve borçlardan dolayı sorumlulukları yoktur. Zira bu tarzdaki ölümüne bağlı muayyen mal vasiyetlerinde kendisine muayyen bir mal vasiyet edilenin, murisin mal varlığının tamamı veya belli bir kısmı üzerinde bir tasarrufu söz konusu olmaz ve murisin ölümü ile onun külli halefi ve tereke mallarının sahibi durumuna geçemez.<sup>466</sup> Bahsi geçen cüz-i haleflerin sorumlu olmadıkları borçlar arasında vergi borçları da vardır. Dolayısıyla bu kimseler kanuni temsilcilerin sorumluluklarından kaynaklanmış olan vergileri ödemekle yükümlü olmayacaklardır.

---

<sup>464</sup> Barlass, a.g.e., s.150. “Uygulanan bu gecikme zammının ölümle ortadan kalkmaması gerektiği ve borcun tahsil edildiği zamana kadar mirasçılara yönelik uygulanmaya devam etmesi yönündeki görüşümüzü vergi borcu amme borcu ayrımı alt bölümünde açıkladığımız için burada sadece hatırlamakla yetiniyoruz.”

<sup>465</sup> Dural & Öz, a.g.e., ss.15.

<sup>466</sup> SARILI, a.g.e. ss.128.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SUÇ VE CEZALARI KARŞINDAKİ SORUMLULUĞU

#### §11. İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI

##### I. İdari Nitelikli Vergi Suç Ve Cezaları

İnsanlar toplum adı verilen sosyal bir çevrede doğarlar, büyürler ve ölürlür. İnsan denilen varlık tek başına geçicidir. Ancak insanlar bir bütün halinde bir arada yaşayarak toplumu oluştururlar ve bu toplum süreklilik halindedir. İşte, insanların bir arada yaşamaya başlamalarıyla ortaya çıkan devlet kuramı, toplumsal hayatın devamını sağlayabilmek adına iki şeye ihtiyaç duymuştur. Bunlardan ilki, bireyler üzerinde gerektiğinde onları cezalandıracak kamusal otoritenin kurulması, ikincisi ise bireylerin ihtiyacını karşılamak üzere maddi bir takım fonların toplanmasıdır. İnsanların toplu halde yaşamaları, aralarında belirli bir disiplin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Söz konusu bu sosyal disiplin genellikle bir dış müdahaleye gerek olmaksızın kendiliğinden oluşur çünkü her sosyal sistem kendi düzenini korumak, bireylerini sosyal normlara uygun biçimde eylemlerde bulunmaya yöneltmek için sosyal kontrol mekanizmalarına sahiptir.<sup>467</sup> Toplumlar genişledikçe sosyal disiplinin kendiliğinden ortaya çıkan yapısına ek olarak üstün bir otoritenin uyguladığı bir yaptırımlar düzeninin kurulması zorunlu olmuştur.<sup>468</sup>

Vergi suçu da devletin uyguladığı sosyal disiplin müeyyidelerden biridir. Genel anlamıyla suçun tanımına ceza kanunlarında rastlanmamaktadır. Aynı şekilde vergi suçunun tanımına da vergi ceza hukukunun temel kaynağı olan Vergi Usul Kanunu' nun içerisinde yer verilmemiştir. Vergi suçunun tanımına 213 sayılı kanundan önce yürürlükte bulunan 5432 sayılı kanunun gerekçesinde şu şekilde rastlamaktayız; “Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesidir”.<sup>469</sup>

---

<sup>467</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.126.

<sup>468</sup> Dönmezer & Erman, ss.1.

<sup>469</sup> 5432 Sayılı VUK'nun gerekçesi IV/3. bölümü.

Doktrine bakıldığı zaman vergi suçu ile ilgili birçok tanıma rastlanır. Çoğu yazar vergi suçunu, bu suçun unsurlarından birini veya bir kaçını öne çıkararak tanım yapmaktadırlar.

CANDAN, T. (1995, 17)<sup>470</sup>, vergi suçunu “*vergi mükellef ve sorumluları ile bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanunu’nda tanımı yapılan davranış biçimi ile vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir*” şeklinde tanımlamıştır.

MUTLUER, K. (1979, s.38)<sup>471</sup> ise vergi suçunu dar ve geniş anlamda olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutarak tanımlamıştır. Yazara göre geniş anlamda vergi suçu, vergi kaybına sebep olma, vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel kurallara uymama ve sahtekârlığı kapsayan bir kavramdır. Dar anlamda vergi suçu ise, yalnızca vergi kaybına sebebiyet verme durumudur.

Doktrinde yapılmış olan vergi suçuna ilişkin tanımlar ortak bir payda da buluşturuldukları zaman vergi suçunun aşağıdaki nitelikleri ortaya çıkar;

- Vergi suçlarının ekonomik bir suç olması,
- Vergi suçlarını vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergilendirme işlemlerinde görevli kişilerin iştiraki sonucunda işlenmesi,
- Söz konusu suçların vergi yasaları uyarınca belirtilen bir takım biçimsel ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucunda ortaya çıkması,
- Devleti vergi kaybına uğratan bir değer olması, şeklinde özetlenebilir.

Sonuç olarak vergi suçu, “vergi kanunlarına göre vergi ilişkisi içerisinde bulunan kimselerin yine vergi kanunlarında belirtilen görev ve ödevleri<sup>472</sup>, cezalandırılmayı gerektirecek ve devleti vergi kaybına uğratacak şekilde yerine getirmemeleri” olarak tanımlanabilir.

---

<sup>470</sup> Candan, T., 2010. *Vergi suçları ve cezaları*. 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss.17.

<sup>471</sup> Mutluer, K., 1979. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği. *Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*. XV (2) , ss.38.

<sup>472</sup> Vergi kanunlarındaki “mükellef”i yükümlü, “vazife”yi görev, “mecburiyeti” de ödev olarak karşılayabiliriz. Bazı maliyecilerin mükellef yerine ödevli demeleri kanımca yanlıştır. Çünkü her mükellef aynı zamanda ödevlidir. Ancak her ödevli mükellef değildir.

Vergi ceza hukukuna ilişkin temel kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Dördüncü Kitapta düzenlenmiştir.VUK madde 331; “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.” demek suretiyle vergi ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerin bu bölüm altında işlendiğini belirtmektedir. Bu düzenlemeler yapılırken vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra ceza hukuku ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur.

## 1. İdari Vergi Suçu Kavramı

213 sayılı VUK' dan önce yürürlükte olan 5432 sayılı VUK'un ilk halinde vergi cezaları sadece idare tarafından kesilen mali cezalardan ibaretti. Bu durumda “vergi suçu” ve “vergi cezası” kavramları yeterliydi. Ancak 1951 yılında 5815 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu değişikliğe uğradı ve belirli hallerde ceza mahkemeleri tarafından yargılanma ve bunun neticesinde hapis cezası getirildi. Kanun bu suça “hileli vergi suçu”<sup>473</sup> adını verdi.<sup>474</sup> Vergi Usul Kanunu'na ceza hukuku anlamında vergi suçları eklenince cezası idare tarafından verilen suçlar ile cezasına adli mahkemelerce hükmedilen suçları ayırmak ihtiyacı doğdu.<sup>475</sup>

Cezası vergi dairesi tarafından “kesilecek” suçlar ile, cezaya adli mahkemede “hükmedilecek” suçların her ikisine birden “vergi suçu” demek uygun değildir. Çünkü iki ayrı kurum söz konusudur. İkisi içinde farklı kavramlara ihtiyaç vardır. Bu konuda bir kısım yazarlar, ihtiyacı çeşitli kavramlarla gidermeye çalışmışlardır.<sup>476</sup>

---

<sup>473</sup> “Hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında usul: Yapılan incelemeler sonunda hileli vergi suçundan zanlı” olduğu anlaşılacak mükelleflerin suçları, vergi ihtilâflarını incelemeye yetkili makam ve mercilerin nihai kararları ile kısmen olsun kesinleştiği takdirde, dosyanın bir sureti ilgili vergi dairesi tarafından, âmme dâvası açılması talebi ile, o yer Cumhuriyet savcılığına gönderilir. Cumhuriyet savcısı dâvayı açmaya mecburdur. Vergi ihtilâflarını incelemeye yetkili makam ve mercilerin kararları ceza yargıcını bağlamaz.” <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/> (Son Erişim Tarihi:11.03.2013)

<sup>474</sup> Hileli vergi suçu 1980 yılında 2365 sayılı kanunun 81. maddesi ile yürürlükten kaldırıldı.

<sup>475</sup> Böyle bir ihtiyacın sonucu olarak 2004 tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 52. md.sinin başlığı “adli para cezası”dır. Maddenin gerekçesinde “söz konusu yaptırım adli para cezası olarak ifade edilmiştir. Bu suretle söz konusu yaptırımın idari nitelikteki para cezası”ndan farklılığına işaret edilmek istenmiştir.

<sup>476</sup> Bunlardan bazıları, “vergi cezalarını gerektiren fiiller”, “dar anlamda vergi suçları” Erman, S.,1988. *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, s.13, “Mali Nitelikteki Suçlar”, “Ceza Hukuku Anlamında Suçlar”. Öncel&Kumrulu&Çağan, a.g.e., s.210.

Kanaatimizce bu iki suçü kategorize edilirken, “idari vergi suçları” ve “adli vergi suçları” kavramları tercih edilmelidir.<sup>477</sup> “İdari vergi suçü” ve “adli vergi suçü” kavramları, her iki suç türünün mahiyetleri arasındaki farkı belirttiğı için kullanılmalı yerindedir. Bu iki suç arasındaki fark, esas itibariyle cezayı veren organ bakımından karşımıza çıkmaktadır.

## 2. İdari Vergi Suçunun Unsurları

Ceza hukukunda bir suçun varlığından bahsedilmek için, yapılan davranışın suçun unsurları adı verilen belirli şartları taşıması gerekmektedir. Suç olanı olmayandan ayıran unsurların, öğelerin ortaya koyulması gerekir.<sup>478</sup> Unsur, suçun tam olarak mevcut olması için gerekli şarttır.<sup>479</sup> Vergi ceza hukukunda da hem adli hem de idari vergi suçundan bahsedebilmek için ceza hukuku anlamında ki suçun unsurları olarak bilinen kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurunun birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurundan herhangi biri mevcut değilse o zaman vergi suçunun varlığından söz etmek mümkün olmayacaktır.

5432 sayılı VUK’nun gerekçesinde, idari vergi suçları için, suçun objektif ve subjektif unsurlarından söz edilmektedir.<sup>480</sup> Vergi hukuku doktrinde vergi suçları, unsurları itibariyle incelenmektedir.<sup>481</sup> Danıştay da bir çok kararında, “*cezai yaptırımı bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan....*” ifadeleri ile bu hususa işaret etmektedir.<sup>482</sup>

---

<sup>477</sup> Aynı deyimini tercih eden bir eser için bkz. Şenyüz, *a.g.e.*, ss.14.

<sup>478</sup> Baykara, B. 2005. İdari vergi suçunun unsurları. *Yaklaşım Dergisi*. (146).

<sup>479</sup> Erem, F., 1976. Türk ceza hukuku, genel hükümler. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.20

<sup>480</sup> “... Halbuki vergi cezasını tayin ederken objektif bakımdan vergi suçü unsurlarından maada, subjektif bakımdan mükellefin içinde bulunduğu şartları da göz önünde tutmak bugünün vergi ve vergi cezası telakkilerine prensip olarak girmiştir.” (5432 sayılı VUK’un gerekçesi bölüm IV/6).

<sup>481</sup> Mutluer, K., 1979. *Vergi ceza hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İTİA Yayınları, ss.115, Candan, *a.g.e.*, ss.63, Bayraklı, H., 2003. *Vergi ceza hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, ss.67.

<sup>482</sup> Örneğın; Danıştay 3.Daire, 20.04.2000, E. 1999/238, K.2000/1616, “...her bir belge için bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının benette belirlenmiş olan oranı ölçüsünde özel usulsüzlük cezası kesileceğİ öngörölmüş ise de; cezai yaptırımı bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi idari cezalar için de geçerli olduğundan...”



i.Kanunilik Unsuru: Kanunilik, eylemin kanunda yazılı tanıma uygun olmasıdır. Ceza hukukunda kanunilik ilkesinin neticesinde biri “kanunsuz suç olmaz”, diğeri “kanunsuz ceza olmaz” olmak üzere iki alt ilke ortaya çıkmıştır.<sup>483</sup> Bazı yazarlar kanunilik yerine tipiklik demektedir bazı yazarlar da suç kalıbına uygunluk olarak ifade etmektedirler.<sup>484</sup> Bir fiil, kanunda tanımlanmış suç kalıbına uymazsa, o fiilden dolayı kişi bir cezai yaptırıma maruz kalmaz.

Kanunilik ilkesi, kıyas veya yorum yoluyla bir fiilin suç sayılamayacağını ve suç olarak kabul edilen bir fiil için kanunlarda belirlenmiş cezalardan daha ağır bir ceza verilemeyeceğini ifade etmektedir.<sup>485</sup> Bu anlatımdan da anlaşılacağı üzere kanunilik ilkesi kıyas yasağını ve bunun yanı sıra ceza kanunlarının dar yorumlanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Vergi ceza hukukunda, kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabılmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan eylemlere uygun olmasına<sup>486</sup>, cezalandırılabilmesinin de, cezasının kanunda gösterilmiş obulunmasına bağlı olduğu anlamına gelir.<sup>487</sup>

Danıştay’a ait bir İçtihadı Birleştirme Kararı<sup>488</sup>,nda mahkeme;

*“...ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise: kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini gerektirdiğinden, “cezada kanunilik” ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur.”.*

demek suretiyle vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesine değinmiştir.

---

<sup>483</sup> Güneş, a.g.e., ss.9.

<sup>484</sup> Yüce, T. T., 1985. *Ceza Hukukunun Temel kavramları*. Ankara: Turhan Kitabevi, ss.50.

<sup>485</sup> Erem, F., 1995. *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss.35.

<sup>486</sup> Danıştay 3.Daire, 06.11.1990, E.1988/1940, K.1990/3042: “*Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116’ncı maddesi uyarınca hayat standardı temel göstergeleri uygulanarak bulunan matrah farkı, Vergi Usul Kanununun 341’inci maddesi anlamında, vergi ziyayı olmadığından; bu Kanunda öngörülen ve vergi ziyasına bağlı bulunan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının uygulanamayacağı hk.”* <http://turgutcandan.com/> (Son Erişim Tarihi: 24.04.2013)

<sup>487</sup> Candan, *Vergi suç ve cezaları*, ss.12.

<sup>488</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 16.2.1989, E:1988/1, K:1989/1. <http://turgutcandan.com/> (Son Erişim Tarihi: 24.04.2013)

Örneğin VUK 353. madde 4008 sayılı kanunla değişmeden önce, düzenlenmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecek belgeler teker teker sayılmıştı. Bunlar arasında “adisyon fişi” bulunmamaktaydı.<sup>489</sup> Bu nedenle Danıştay vermiş olduğu bir kararda, “*Vergi Usul Kanununun 353 üncü ve 354 üncü maddelerine göre düzenlenmesi zorunlu bulunan belge kapsamında olmayan adisyonun düzenlenmediğinden bahisle işyerikapatma cezası uygulanmaz.*” demek suretiyle adisyon fişi düzenlememe dolayısıyla verilen cezayı kaldırmıştır.<sup>490</sup>

Ancak, kanunilik ilkesi, Vergi Ceza Hukuku’nda, vergi cezaları bakımından, kanunla idareye kimi yetkiler verilmesinde bir engel olarak görülmemektedir. Örnek verecek olursak, VUK mükerrer madde 414’ün 3. fıkrasında;

*“Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.”*

denmek suretiyle Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bu madde ile kanunilik ilkesi, vergi cezalarının miktarlarının kanunda yazılı hadler arasında belirlenmesiyle ilgili olarak yumuşatılmıştır. Bu düzenleme Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına benzer nitelikte olmasına rağmen madde 73 ile cezaların parasal tutarlarında değişiklik yapma yetkisinin yasa ile Bakanlar Kuruluna verilebileceği öngörülmüş değildir.<sup>491</sup>

---

<sup>489</sup> Daha sonraki değişikliklerde de adisyon fişi yoktur. Ancak maddeye “...Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; cümlesi eklenmiştir.

<sup>490</sup> Danıştay 4. Daire, 29.06.1992, E. 1991/1559, K. 1992/3337.

<sup>491</sup> Candan, *Vergi suç ve cezaları*, ss.13.

Bu anayasal durumu kararında belirten Anayasa Mahkemesi, Mükerrer 414. maddenin ilgili fıkrasının, Anayasaya aykırılığı iddiası ile yapılan başvuruları, kamu yararı gerekçesiyle, Anayasanın 73. maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde anayasaya uygunluk denetimine tabi tutarak, reddetme yoluna gitmiştir.<sup>492</sup>

ii. Maddi Unsur: Suçun maddi unsuru insan eylemidir. Daha doğrusu kanunda tanımlanmış suç kalıbına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem, hareket ve bu harekete bağlı yani bu hareket nedeniyle ortaya çıkmış olan dış dünyadaki değişikliği, yani sonucu birlikte ifade eden bir kavramdır.<sup>493</sup>

İdari vergi suçları açısından maddi unsur mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin kanuna aykırı davranışlarını ifade eder. Maddi unsurunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına aykırı bir fiilde bulunulması gerekir. Bir başka deyişle, vergi suçunun maddi unsurunun gerçekleşmiş olduğunun kabulü için, hükmü ihlal edilen kanunun bir vergi kanunu olması ve ihlalin hukuk düzenin de bir sonuç doğurması gerekir.<sup>494</sup>

---

<sup>492</sup> VUK mükerrer madde 414, 4369 sayılı kanun ile 1998 yılında değişikliğe uğramıştır. Anayasa'ya aykırılık iddiası ise bu değişiklikten önce gerçekleşmiştir. Değişiklikten önce sözkonusu bu fıkra "b" bendi olarak maddede yer almaktaydı. Hükmün ifadesi bakımından ise herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi kararına yer vermekte yarar görüyoruz. Anayasa Mahkemesi, 19.3.1987, E:1986/5, K:1987/7, R.G:12.11.1987-19632: "Bu fıkra (AY. md.73/4) vergi cezalarına yer verilmediği açıkça görülmektedir. Ancak Anayasa'nın; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 'Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek' yetkisidir. Bu yetki, herşeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayırma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, önemini ve ceza niteliğini kaybettiği bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü (dördüncü) fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır." <http://turgutcandan.com/> (Son Erişim Tarihi: 24.04.2013)

<sup>493</sup> Baykara, a.g.m., ss.5.

<sup>494</sup> Candan, Vergi suç ve cezaları, ss.60.

İdari vergi suç ve cezalarına, VUK madde 344, 351, 352, 353 ve mükerrer madde 355’ te rastlamaktayız. VUK madde 344/3’ de yapılan yollama dolayısıyla adli vergi suçlarını düzenleyen 359. maddede yer alan fiiler de bu kapsamda değerlendirilecektir. Ancak idari vergi suçlarının maddi unsurunun düzenlendiği maddeler bunlardan ibaret değildir.<sup>495</sup>

Yukarıda sayılan maddelerdeki bazı hükümler, vergi kanunlarında yer alan diğer hükümleri, korumaktadır. Bunun ayrımını şu şekilde yapılabilir; sırf ceza kuralı ve ceza normunun koruduğu kural.<sup>496</sup> Örneğin madde 351’ in ilk fıkrasının 2. bendine göre, “*Bu kanuna göre tutulması mecbur olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması*” birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasını gerektirir. Burada VUK 352/I-2, aynı Kanunun ikinci kitabının ikinci kısmındaki hükümlerini yani mükellefin ödevlerine ilişkin maddeleri korumaktadır. Bu nedenle, VUK 352/I-2 maddeye göre, bir serbest meslek erbabına kesilecek ceza, aynı kanunun 210. maddesinin ihlali nedeniyle kesilmiş olmaktadır. İdari ve adli vergi ceza hukukunda bu duruma çok rastlanmaktadır. Esasen bu durum vergi hukukunun ruhuna da uygundur. Çünkü vergi bir mükellefiyettir ve bu mükellefiyetin yerine getirilmesine yönelik bir dizi ödev ve mecburiyetler sözkonusudur. Vergi suçu da; bu ödev ve mecburiyetlere uyulmaması nedeniyle ceza müeyyidesi ile karşılanan eylemdir. Bu nedenle, vergi suçunun maddi unsuru olarak, tüm ödev ve mecburiyetlerin vergi ceza normunda belirtilmesi düşünülemez.<sup>497</sup>

İdari vergi suçlarında maddi unsur, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı hareketi yapmaktır. Vergi suçlarının çoğu, kanunun yapılmasını emrettiği şeylerin yapılmaması durumunda ortaya çıkarlar. Bu durumda bu tür suçlar aslında ihmale dayalı suçlardır. Örneğin, beyannamelerin verilmemesi, defterlerin tutulmaması, işe başlamanın bildirilmemesi, defterlerin tasdik ettirilmemesi gibi. Bu bağlamda VUK madde 344’ de yer alan vergi ziyai suçu, icrai hareketlerle olduğu haller bulunmakla birlikte, esas itibarıyla ihmali bir suçtur. Örneğin VUK madde 344’ yer alan vergi ziyai suçunun tanımı da bu durumu açıklamaktadır.<sup>498</sup>

---

<sup>495</sup> Baykara, *a.g.m.*, ss.5.

<sup>496</sup> Dönmezer & Erman, *a.g.e.*, ss.210.

<sup>497</sup> Baykara, *a.g.m.*, ss.5.

<sup>498</sup> Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Başka bir deyişle mükellef ve sorumlular, kanun tarafından

Vergi hukukumuzda icrai hareketlerle oluşan idari vergi suçları da bulunmaktadır. Bunlar, düzenlenen belgelere gerçek meblağdan farklı meblağlar yazmak, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer vermek veya gerçeğe aykırı belge düzenlemek gibi fiillerin gerçekleştirilmesiyle oluşurlar.

İdari vergi suçları genellikle tek hareketli suçlardır. Yani tek bir hareket yapılmakla suç oluşur. İdari vergi suçlarında seçimlik hareketli suçlar yanında, bağlı hareketli suçlar da mevcuttur. Örneğin, vergi ziyai suçu seçimlik hareketli suçtur. Herhangi bir hareketle vergi kaybına uğratıldığında suç oluşur. Ancak VUK madde 344'ün üçüncü fıkrasında düzenlenen üç kat ceza gerektiren suçlar, bağlı hareketli suçlardır. Yani üç kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için suçun, aynı kanunun 359. maddesinde belirtildiği şekilde işlenmesi gerekir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren vergi suçları ise bağlı hareketli suçlardır. Yani bu suçlar ancak kanunda yazılı hareketlerin yapılması ile oluşur.

İdari vergi suçlarını netice bakımından, neticeye bağlı ve neticeye bağlı olmayan vergi suçları olarak ikiye ayırabiliriz. Vergi ziyai suçu neticeye bağlı olan bir suçtur. Vergi ziyai yok ise bu suç da oluşmaz. Dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilemez. Örneğin, fatura kesmeme çoğunlukla vergi kaybına da neden olur. Ancak fatura kesilmemesine rağmen, vergi kaybı oluşmamış ise vergi ziyai cezası kesilemez. Çünkü vergi ziyai suçu neticeye bağlı olan bir suçtur ve bu arada zarar meydana gelmemiştir, yani netice yoktur.

Vergi ziyai suçu dışındaki idari vergi suçları neticeye bağlı olmayan daha doğrusu sırf hareket suçlarıdır. Bu suçlarda hareket yapıldığında suç oluşmuş olur. Örneğin; mal tesliminden itibaren yedi günlük süre geçtiği anda, fatura düzenlememe suçu oluşur ve VUK madde 353/I' e göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

---

yapılması istenen ödevleri ve yükümlülükleri zamanında yerine getirmeyerek, eksik yerine getirerek ya da şahsi medeni hallerde yanlış beyanda bulunarak vergi ziyasına sebebiyet verebilirler.

iii. Manevi Unsur: Manevi unsur; eylem sahibinin kusurlu iradesidir.<sup>499</sup> Kusurlu irade olmadan kanuna aykırı eylemin sayılması mümkün değildir. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kasıt ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Kasıt; kanunun suç saydığı eylemi, sonuçlarına bilerek ve isteyerek işlemek demektir.<sup>500</sup> Taksir ise dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.<sup>501</sup>

Vergi hukukunda bir kısım fiiller, kasta bakılmaksızın suç oluşturur.<sup>502</sup> Bu fiillerin yaptırımı, cezai değil parasaldır. Bu nedenle bu fiillerin suç oluşturup oluşturmadığı objektif sorumluluk ilkesine göre belirlenir. ‘Usulsüzlük cezaları’, bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir.<sup>503</sup> Bu tür vergi suçlarında, kanuna aykırı eylem ve yarattığı sonuç, yani vergi ziyayı, esas itibarıyla vergi mükellefinin ve sorumlusunun kusurlu iradesinden kaynaklanmaktadır.<sup>504</sup> Burada amaç, vergi ziyasına sebep olmak olmasa dahi fiil vergi mükellefi tarafından istenerek gerçekleştirilmiştir. Bu sebeple, Ceza Hukukumuzdaki taksirli suçlara benzer nitelik gösteren bu tür vergi suçlarının cezalandırılması için eylemin ve neden olduğu vergi ziyasının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması yeterlidir.<sup>505</sup> Vergi dairesinin bu tür suçlar nedeniyle cezalandırma yetkisini kullanabilmesi için ayrıca kusurlu iradenin varlığının kanıtlanması gerekmez.

Vergi ziyayı suç açısından manevi unsuru değerlendirecek olursak, bu suç “basit vergi ziyayı suç” ve “nitelikli vergi ziyayı suç” olarak ikiye ayırabiliriz. Basit vergi ziyayı suç kastla veya taksirle işlenebilir. Nitelikli vergi ziyayı suç ise ancak kastla işlenebilir.<sup>506</sup>

---

<sup>499</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.69.

<sup>500</sup> Bu kavram TCK madde 21/1’ de tanımlanmıştır.

<sup>501</sup> Bu kavram TCK madde 22/2’ de tanımlanmıştır.

<sup>502</sup> Tezcan, K., *Vergi suç ve cezaların Türk ceza kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi.* [www.muhasabenet.net/](http://www.muhasabenet.net/) (Son Erişim Tarihi: 20.04.2013)

<sup>503</sup> Gülseven, M., 2001. Vergi suçları. *Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni*, ss.3.

<sup>504</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.70.

<sup>505</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.70.

<sup>506</sup> VUK madde 344’ ün ilk fıkrasında “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.” demek suretiyle basit vergi ziyayı suç belirtilmiştir. İkinci fıkrada ise “Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.” demek suretiyle nitelikli vergi ziyayı suç gösterilmiştir. İki madde arasında suçun işleniş sırasındaki gerçekleştirilen fiillere göre suç neticesinde verilecek olan ceza değişmektedir. Bu nedenledir ki ikinci fıkrada belirtilen hale vergi ziyayı suçunun nitelikli hali diyoruz.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilinin oluşumu için manevi unsur şarttır. Yani davranışın kasta veya en azından taksire dayanması gerekir.<sup>507</sup> Ancak nitelikli vergi ziyayı suçundan farklı olarak usulsüzlük fiillerinin taksirle işlenmesi yeterlidir. Bu nedenle mücbir sebep nedeniyle beyanname vermeyen mükellefe usulsüzlük cezası kesilemez. Danıştay bir kararında deprem felaketinden etkilenen mükellefe VUK mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğini belirtmiştir.<sup>508</sup> Kasta dayalı vergi suçlarında ise, kanuna aykırı eylemin yaratacağı sonucun, yani vergi ziyasının, bilerek ve istenerek yapılmış olması esastır. Kanuna aykırı eylemin yapılmasındaki amaç, vergi kaçırmaktır.<sup>509</sup> Bu tür vergi suçlarına örnek olarak VUK madde 359'da düzenlenmiş olan kaçakçılık suçunu verebiliriz.

iv. Hukuka Aykırılık Unsuru: Hukuka aykırılık, kanunda yazılı tanıma uygun, maddi ve manevi unsurları tamam olan bir fiilin ayrıca tüm hukuk düzenine aykırı olmasıdır.<sup>510</sup> Başka bir deyişle, ceza hükmü içeren kanunda yazılı tanıma uygun, maddi ve manevi unsurları tamam bir insan davranışının, başka bir hukuk kuralı tarafından uygun görülmemesidir. Örneğin, bir kişiyi hürriyetinden mahrum etmek suçtur. Ancak herhangi bir kişi bu işi CMK madde 90' a<sup>511</sup> uygun şekilde yaparsa suç olmaz. Çünkü kanun müsaade etmiştir. Diğer bir örnek de, meşru savunma halinde bir kişiyi yaralayan kişinin cezalandırılmayacağıdır.

---

<sup>507</sup> Baykara, a.g.m., ss.5.

<sup>508</sup> Danıştay 3. Daire, 04.07.2001, E. 2000/830, K. 2001/2680: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde mücbirsebepler; vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yersarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gayubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller olarak sayılmış, 15. maddesinde de 13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlenemeyeceği belirtilerek bu hükmün uygulanması için mücbirsebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır. ....konuyla ilgili tespit veya mahkeme kararı bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiş ise de çok sayıda insanın ölmesine ve yaralanmasına neden olan deprem de bir çok binanın yıkıldığı ya da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşadığı, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işleri yapamayacak bir ortamda bulduklarının dikkate alınması durumunda mücbir sebebin malum olduğunun ve davacının defter ve belgelerini ibraz etmesi için tanınan sürenin mücbir sebep nedeniyle işlemediğinin kabulü gerekmektedir. Bu durumda defter ve belgeleri süresi içinde ibraz etmeme fiili gerçekleşmediğinden kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir." <http://www.kararevi.com> (Son Erişim Tarihi: 11.03.2013)

<sup>509</sup> Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, ss.71.

<sup>510</sup> Baykara, a.g.m., ss.7.

<sup>511</sup> CMK madde 90' da belirtilmiş olan hallerde herkes geçici olarak yakalama yapabilir.

### 3. İdari Vergi Suçunun Hukuki Niteliği

Vergi suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Bazı eylemlerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati hazine yararı yani kamu yararı oluşturmaktadır. Vergi suç ve cezalarıyla amaçlanan husus, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun şekilde yerine getirilmesidir.<sup>512</sup> Bu şekilde vergisel alacakların zamanında ve tam olarak tahsilinin sağlanmasıyla bir yandan hazinenin vergi kaybının önüne geçilmekte bir yandan da kamu hizmetlerinin finansmanı için gereken fonlar yeterli miktarda toplanarak en temel amaç olan kamu yararı gerçekleştirilmektedir.

VUK' un dördüncü kitabı kapsamındaki hükümler hem idari nitelikteki cezaları hem de ceza mahkemelerinde yargılanacak cezai nitelikteki eylemleri düzenlemektedir. Bu kapsamda vergi suçlarının idari vergi suçları ve cezai vergi suçları olarak ikiye ayrıldığını söyleyebiliriz.

Anayasa Mahkemesi'nin 25.5.1993, E.1993/3 K. 1993/20<sup>513</sup> sayılı kararında “*Vergi Hukukunda vergi suç ve cezaları, mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Mali ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir.*” demek suretiyle vergi suçları kategorize edilmiş ve ikiye ayrılmıştır.

Vergi suçları için vergi kanunlarında öngörülen yaptırımların hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır. Bu yaptırımların hukuki niteliğinin ne olduğu hususunda çeşitli görüşler savunulmuştur.

---

<sup>512</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.209.

<sup>513</sup> Anayasa Mahkemesi, 25.5.1993 , E.1993/3 K. 1993/20. <http://www.hukukimevzuat.com/> (Son Erişim Tarihi:10.03.2013)



a.Vergi Zammı Görüşü: Bu görüşe göre, vergi cezası aslında bir ceza değil bir vergi zammıdır.<sup>514</sup> Alınmasında ki amaç, vergilerde olduğu gibi devlete gelir sağlamaktadır. Bu görüşe bazı önemli eleştiriler yöneltilmektedir. En önemli eleştiri cezaların kişiselliği yönündedir. Vergi zammı görüşü kabul edildiği takdirde vergi borcunda olduğu gibi bu cezaların mirasçılara intikali gerekecektir. Ancak vergi cezası, suçla ilgisi olmayan mirasçılara intikal etmez.<sup>515</sup> Vergi cezasını gerektiren olayla, vergiyi doğuran olay farklı kavramlardır. Ayrıca Vergi Usul Kanununun düzenlenme biçimi de vergi zammı görüşüne olanak vermemektedir. Önceleri oldukça taraftar toplayan bu görüş günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir.<sup>516</sup>

b.Tazminat Görüşü: Bu görüşe göre, vergi cezası devlet hazinesine verilen zarar nedeniyle hükmedilen parasal bir yaptırımdır. Devletin ekonomik suç ve kabahatleri cezalandırırken temel amacı devlet hazinesinin önemli kaynaklardan mahrum kalmamasını gerektiren ekonomik ve nakdi yarardır. Bu nedenle, mali nitelikli kabahatlere yönelik uygulanan müeyyideler daha çok tazminat niteliğinde görülebilir. Tazminat kabilinden para cezalarının yaratılması da bu amaca erişebilmek için bir araç olarak kullanılabilme olanağının mevcut olmasına bağlanmıştır.<sup>517</sup> Bu görüş de eleştirilere uğramıştır. Cezaların kişiselliği ilkesi burada da ileri sürülmektedir. Zarar verici olay meydana gelmeseydi zarar gören, malvarlığı açısından hangi durumda bulunacak idiyse, o durumun yeniden kurulması amacı güden tazminatlar, kişinin ölümü ile mirasçılara intikal ettiği halde<sup>518</sup> vergi cezaları mirasçılara intikal etmezler ve sona ererler. Vergi cezalarında ehliyetsizlik göz önünde bulundurulduğu halde tazminatlarda bu, söz konusu değildir. Bu görüş de günümüzde önemini yitirmiştir.<sup>519</sup>

---

<sup>514</sup> Karakoç, *a.g.e.*, ss.448; Bahseden bkz: Kartal, Z., 1998. İdari vergi cezalarına vergi organlarının yaklaşımı. *Vergi Dünyası Dergisi*. (207), s.121.

<sup>515</sup> VUK madde 372: “Ölüm halinde vergi cezası düşer.”

<sup>516</sup> Kırbaş, *a.g.e.*, ss.154.

<sup>517</sup> Donay, *a.g.e.*, ss.123.

<sup>518</sup>Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, 12.06.1981, E: 1981/7633 K: 1981/8562: “Manevi tazminat isteme hakkı, kural olarak zarar görene ait bir haktır. Ancak zarar gören ölmeden önce dava açmış veya dava açma iradesini izhar etmiş ise, manevi tazminat isteme hakkı mirasçılara intikal eder.” <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi:11.03.2013)

<sup>519</sup> Donay, S., 1972. Para Cezaları. İstanbul: Beta Yayınları, ss.123 .

c. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü: Bu görüşe göre vergi cezası, ceza kanunları uyarınca yetkili merci tarafından belirlenen bir para tutarının devlet hazinesine ya da idareye ödenmesi sonucunu doğuran ceza niteliğindedir. Vergi kanunlarına aykırı eylemler cezalandırılması gereken fiillerdir. Bu cezalar vergiyi doğuran olaya bağlı ve esas olarak vergi kaybı ile ilgili mali bir ceza niteliğinde olduğu için, “vergi cezası” kavramıyla ifade edilmişlerdir.<sup>520</sup> Bu görüşe karşı bazı eleştiriler yöneltilmiştir. Vergi cezalarında, vergi alacağının güvence altına alınması amacı da güdülmektedir. Para cezasında böyle bir amaç yoktur.

ÖNDER (1992, 557)<sup>521</sup>, e göre, para cezası, suç teşkil eden bir fiil nedeniyle, faile karşı toplumun kınama duygusunu belirten, onu maddî yararlarından yoksun bırakmayı amaçlayan, yargı organınca hüküm altına alınan ve kusur ile orantılı olmakla beraber suçlunun ekonomik durumunu da göz önünde tutarak cezada bulunan amaçları gerçekleştirmek için alınır.

Bu nedenle bazı vergi cezaları açısından, söz konusu olan bazı durumlar, para cezaları bakımından söz konusu olmayacaktır. Örneğin, para cezalarında, tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olmadığı halde vergi cezalarında vardır. Uzlaşma, pişmanlık gibi kurumlar para cezalarında yoktur. Vergi idaresince verilen vergi cezalarında, hürriyeti bağlayıcılık niteliği söz konusu değildir. Ayrıca ödenmeme halinde vergi cezası hapse çevrilemez. Vergi cezaları kural olarak genel af kavramına girmemektedir. Kişinin ceza hukuku yönünden aklanması, vergi cezası ödenmemesi anlamına gelmemektedir.<sup>522</sup>

Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında cezai niteliği sahip olduğunu savunan yazarlar<sup>523</sup> bu savlarına gerekçe olarak bu cezaların yukarıda açıklanan amaçlarını, kanunla konulmuş olmalarını, Devletin vergi kaybının çok üzerinde bulunmalarını, hatta kimi vergi cezaları yönünden bu kayba dahi gerek olmamasını ve ceza muhatabının ölümüyle düşmelerini göstermektedirler.

---

<sup>520</sup> Kocahanoğlu, O. S., 1983. *Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları*. 2. Baskı. İstanbul: Yayıncılık Matbaası, ss.109.

<sup>521</sup> Önder, A., 1992. *Ceza Hukuku Genel Hükümler C. II-III*. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss. 557.

<sup>522</sup> Kırbaş, a.g.e, ss.155.

<sup>523</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.32.

d. İdari Ceza Görüşü: Bu görüşe göre de, dar anlamdaki vergi suçlarında fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Başka bir anlatımla, fiil vergi dairesince suç olarak saptanır ve yine vergi dairesince, yani bir idari merci tarafından ceza kesilir. Bu fiillere ilişkin cezalar parasaldır. Bu tür vergi suçları “İdari suç”, “idari kabahat” olarak nitelenebilir. Bu nedenle, idari müeyyidelerle mali müeyyideleri birbirine benzetmek mantıksız bir iş olmaz. Çünkü her iki müeyyide grubu da, bir kamu hizmetinin iyi işlenmesini güçleştiren engellerin kaldırılmasını amaçlamaktadır. Bu görüş, daha az eleştirilen bir görüştür.<sup>524</sup> Kanaatimizce vergi cezaları, ceza hukukunun birçok ilkesini bünyesinde topladığı bir gerçektir ama bununla birlikte yapısal bakımdan idari cezalara daha fazla benzemektedirler.

Vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza niteliği taşımadığını söyleyen bu görüşü destekleyen yazarlardan bir kısmı<sup>525</sup>, vergi cezalarının idari yaptırım niteliğinde olduğunu savunmaktadır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu’nun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için bir yargısal karara gerek olmadan vergi dairesince ceza kesilir. VUK madde 344’te düzenlenen vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suç ve cezaları bu türe örnektir.

Vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarrufta bulunabilir, örneğin işlemde hata varsa düzeltebilir. Gerçek bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin bu tür yetkileri olamaz. Oysa vergi ceza hukukunda ceza muhatabının bile tasarrufta bulunması mümkündür. VUK madde 376’da, dileyen ceza muhatapları için ceza miktarının ½’si veya 1/3’ü üzerinde söz sahibi olabildikleri otomatik bir indirim mekanizması öngörülmektedir. Bizim de katıldığımız bu görüşün neticesinde şu çıkmaktadır ki; anılan vergi suçları “idari kabahat”, bunlara ilişkin cezalar ise “idari yaptırım” olarak nitelendirilmelidirler.

Vergi Usul Kanununun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız idare hukuku prensipleri içerisinde yer alırlar ve fiil ile yaptırımları idari usullerle belirlenir. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir bu cezalar ise vergi mahkemelerinde yargısal denetime tabi tutulur.

---

<sup>524</sup> Kırbaş, *a.g.e.* ss.156.

<sup>525</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss. 210.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında da suç oluşturmaz; bunların saptanması ve bunlara yaptırım uygulanması ki bu yaptırımlar hürriyeti bağlayıcı nitelikte dahi olabilir, ceza mahkemesinin görev alanına girer.<sup>526</sup> Bu yapıya 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda da rastlamaktayız. Adı geçen kanunun 2. maddesinde karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen fiillerin bu kanuna tabi olacağı belirtilmişken, Ek madde 1' de 04/01/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğunu düzenlenmiştir.<sup>527</sup>

Bu idari yaptırımların yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü bir kısım fiiller ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmazlar ve bunlara uygulanacak yaptırım da ceza hukuku anlamında uygulanacak olan cezalardır. Bu hususa örnek olarak; VUK madde 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları ile 362 ve 363. maddelerinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlünün özel işlerini görme suçları bu tür suçlarını verebiliriz. Bu suçlarda bakımından görevli mahkeme ceza mahkemesidir. Kanaatimizce sonuç olarak, vergi cezalarının bir bölümünü ceza hukuku anlamında ceza, bir kısmını ise idari yaptırım olarak değerlendirmek gerekmektedir. Gerçekten, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezaların tümünü ceza hukuku anlamında ceza olarak adlandırmak, yukarıda açıklanmış bulunan gerekçeler çerçevesinde yerinde olmayacaktır.

#### 4. İdari Vergi Suçları

VUK bünyesinde düzenlenmiş olan ve kanuni temsilcilerin muhatap olacakları suçlar ile cezalar;

- VUK madde 341' de tanımı, madde 344' de ise cezası düzenlenen vergi ziyayı ,
- VUK madde 351' de tanımı, madde 352' de cezası düzenlenen genel usulsüzlük,
- VUK madde 353, 355, Mükerrer madde 355 ve 356' da düzenlenen özel usulsüzlük.

---

<sup>526</sup> Öncel&Kumrulu&Çağan, *a.g.e.*, ss.210.

<sup>527</sup>5325 Sayılı Kabahatler Kanununa 5348 Sayılı Kanunla eklenen 1. Ek Maddenin gerekçesi “*Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyumsuzluklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir.*” ifadeleriyle bu hususu açıklamaktadır.

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss897m.htm> (Son Erişim Tarihi: 13.03.2013)

## a) Vergi Ziyai Suçu

VUK madde 341’de vergi ziyai, “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai kapsamında değerlendirilmiştir.

VUK madde 344’ de ise, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezasının kesileceği belirtilmiştir.

Bu tanımlamadan çıkan sonuca göre, vergi ziyai suçu herşeyden önce yalnızca vergi mükellefleri ve sorumluları tarafından işlenebilecek niteliktedir.<sup>528</sup> Mükellef veya sorumlu olmayanların vergi kanunlarına aykırı davranışları ancak koşulların gerçekleşmesi halinde suça iştirak kapsamında değerlendirilebilir.

Vergi mükellefi ve sorumlusu kavramları açıklanırken de değinildiği üzere, mükellefiyete veya sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler ile vergi cezalarından dolayı sorumluluktan da kurtulmak mümkün değildir.

Suçun unsurları bakımından, vergi ziyai suçunun; ilki kamunun, verginin eksik tahakkuk etmesinden ya da zamanında tahakkuk ettirilmemesi yüzünden kayba uğraması, diğeri bahsi geçen bu kayba, yükümlüler veya sorumlularca ödevlerin yapılmaması suretiyle sebebiyet verilmesi olmak üzere iki tane unsuru vardır.

Vergi ziyai suçundan bahsedebilmek için mutlaka vergi ziyainın oluşması lazımdır. Vergi ziyai bir eylem değildir aksine mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilen bir eylemin sonucudur.<sup>529</sup> Vergi ziyai suçunun maddi unsurunu, VUK madde 341’ de belirtilmiş olan haller oluşturmaktadır.

---

<sup>528</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.104.

<sup>529</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.104.

341. maddeye göre; verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi<sup>530</sup>, zamanında fakat noksan tahakkuk ettirilmesi, zamanında tahakkuk ettirilen verginin haksız olarak geri alınması veya haksız vergi iadesine sebep olunması vergi ziyayı kabul edilir.<sup>531</sup>

Tahakkuk, verginin tarh ve tebliğ edilerek, ödenebilir safhaya gelmesidir. Beyana dayalı vergilerde, beyannamenin yasal süre içerisinde tevdi edilmemesi halinde, verginin tahakkuk edilebilir safhaya gelmesi mümkün olmayacaktır. Ancak pratikte bazen beyanname verilmemesi ya da geç verilmesine karşın verginin belirlenmiş olan yasal süreler içerisinde ödendiği görülmektedir. Bu durumda bir vergi kaybı, bir zarar söz konusu olmayacaktır.

VUK madde 25' e göre, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Yani tahakkuk gerçekleşmedikçe, yapılan ödemeler kanuni anlamda vergi ödemesi olmayacaktır. Bu durumda vergi ziyayı suçunun oluşacağı düşünülebilir. Ancak Danıştay bu gibi durumlarda vergi ziyayı suçunu oluşturmayacağı yönünde kararlar vermektedir.<sup>532</sup>

---

<sup>530</sup> Danıştay 3. Daire, 20.09.1988, E. 1987/2105, K.1988/1228: Verginin daha sonra yapılan zırı ürün teslimatı tevkif edilerek ödenmiş olmasının, avans olarak yapılan ödemeler sırasında gerçekleştirilemeyen tevkifat dolayısıyla doğan vergi ziyasını ortadan kaldırmayacağı hk. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, dipnot.173, ss.105.

<sup>531</sup> Candan, a.g.e., ss.105.

<sup>532</sup> Danıştay 4. Daire, 12.03.1990, E.1987/4476, K.1990/430: "Uyuşmazlık, muhtasar beyannamesini bir gün geç vermekle birlikte vergisini süresinde ödeyen yükümlü şirketin vergi ziyasına sebebiyet verip vermediğihususuna ilişkindir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde, vergi ziyasının,mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanındayerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanındatahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiğişeklinde tanımlanmıştır. Verginin tahakkuku ise aynı Kanununun 22 nci maddesinde, tarh ve tebliğedilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak açıklanmış,verginin tahsilinin de 23 üncü maddede, kanuna uygun surette ödenmesi olduğubelirtilmiştir. Vergi kanunlarının temel amacı tahsilatın sağlanmasını gerçekleştirmektir.Bu nedenledir ki Vergi Usul Kanununda vergi alacağının tayinine ilişkin bölümünde, vergiyi doğuran olayın saptanmasından sonra verginin tarh, vetebliğ tahakkuk ettirileceği belirtilmiş, tüm bu işlemlerin nihai amacı olantahsil ise bu düzen içinde en sonda yer almıştır. Vergiyi doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle veusulü ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birinin yapılmamış veyaeksik yapılmış olması tek başına vergi ziyasına neden olunduğunu göstermeyeyeterli değildir. Vergi ziyayı meydana gelip gelmediği ancak tahsilataşamasının yapıp yapılamaması halinde söz konusu olabilir. Olayda da, muhtasar beyanname bir gün geç verilmeyle birlikte vergizamanında ödendiğine göre, artık bir vergi ziyайдan söz edilmesi mümkündeğildir. Burada beyannamenin geç verilmesi sadece şekli bir noksanlık olup,bu fiilin karşılığı ise, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası değilulsüzlük cezası olup, bu tür cezalar Kanunda ayrıca düzenlenmiştir. Bu durumda vergi ziyasının söz konusu olmadığı bir olayda salt yükümlününtalebi var diyerek ceza kesilmesi yoluna gitmek, gerek vergi kanunlarına gerekse genel ceza hukuku ilkelerine ters düşeceğinden mahkemece şirket adınakesilen cezanın tamamen kaldırılmasında isabetsizlik görülmüştür. Açıklanan nedenlerle, vergi dairesi temyiz isteminin reddine.. karar verilmiştir." <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi: 14.03.2013) Aynı görüş bkz: Danıştay 3. Daire, 05.05.1988, E.1987/1170 K.1988/1392: Bu kararda Danıştay süresinde beyanname verilmemesinin

Tahakkuk esasına dayalı vergilerde ise verginin tahakkuk ettirilmesi için kanunda öngörölmüş sürelerin geçmesi ile vergi ziyayı suçtu oluşacaktır. İkinci unsur bakımından vergi ziyayı cezasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra saptanması anlamına gelmektedir.<sup>533</sup> Dolayısıyla yasa koyucu, vergi ziyayı suçunu cezalandırırken kanuni temsilcinin vergilendirme ilgili ödevlerini yerine getirmemesini veya geç ya da eksik yerine getirmesini esas aldığından tahakkukun sonradan yapılması veya tamamlanması ya da haksız iadenin geri alınması oluşan vergi ziyayı suçunu ortadan kaldırmaz.<sup>534</sup> Zamanında tahakkuk ettirilmiş ancak vadesinde ödenmemiş vergi açısından ise vergi ziyayı suçtu oluşmayacaktır.

VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında ise, vergi ziyayına VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, esasen VUK'un 341. maddesine de giren VUK'un 359. maddesindeki fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi, vergi ziyayı kabahatini oluşturması bakımından aynı hukuksal değerde görölmekle birlikte, barındırdıkları ihlal derecesinin ağırlığı ve failin taşıdığı manevi unsuru nedeniyle cezalandırma açısından bir farklılık öngörölmüştür.<sup>535</sup> Bu ayrımın nedeni, cezakoyucunun vergi ziyayı kabahatinin VUK'un 359. maddesinde sayılan eylemlerle, yani bağlı hareketlerle işlenen daha nitelikli halinin daha ağır şekilde cezalandırma iradesinin yansımasıdır.<sup>536</sup>

---

yanı sıra hesaplanan verginin süresinde fakat yanlış vergi dairesine ödenmesi durumuna da uygulamıştır.

<sup>533</sup> Barlass, *a.g.t.*, ss.133.

<sup>534</sup> Parlar, A. & Demirel, G., 2002. *Açıklamalı-içtihatlı adli-idari vergi suçları*. Ankara: Adil Yayınevi, ss.21. Vergi ziyayı suçunun ağırlaştırılmış halinin düzenlendiği 344. maddenin üçüncü fıkrasının 359. maddeye yapmış olduğu atıf sebebiyle üçüncü fıkrada özelinde kasıt unsurunun var olduğunu kabul etmek gerekir. Aynı görüş için bkz Baykara, *a.g.m.*, s.237. "*Nitelikli vergi ziyayı suçunda kastın varlığının kim tarafından hangi organ tarafından tespit edilip göz önünde bulundurulacağı yukarıda sözünü ettiğimiz yazımızda belirtilmemiştir. Bu husus ayrı bir yazı konusudur. Ancak burada bir cümle ile görüşümüzü belirtmek istiyoruz. Nitelikli vergi ziyayı suçunda kastın varlığı veya yokluğunu idare dikkate alamaz görüşündeyiz. Yani suçun maddi unsuru tamamsa idare üç kat vergi ziyayı cezasını kesecek, mükellef kastının olmadığını vergi mahkemesinde ispat edecektir.*" Kanaatimizce kastın varlığı veya yokluğu hususunun idare tarafından dikkate alınmayacağı görüşü yanlıştır.

<sup>535</sup> Erdem, T., 2009. *Vergisel kabahatler. Doktora tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.226.

<sup>536</sup> Erdem, *a.g.t.*, ss.226.

Vergi ziyayı suçunun, manevi unsuruna bakıldığında, sermaye şirketleri nezdinde vergi ziyayı suçunun oluşabilmesi için kastın yahut kusurun varlığı aranmamıştır.<sup>537</sup> Başka bir ifadeyle vergi borcunu, ödevlerini yapmamak suretiyle hazineye aktarmayan sermaye şirketi, kanuni temsilcilerinin kusurlu hareketlerinin varlığı aranmaksızın bu cezaya muhatap olacaktır. Bu bağlamda, tanımda belirtilen şekilde vergi ziyasına sebep olan kimse, vergi ziyasının oluşumunda herhangi bir kusuru olmadığını kanıtlaya dahi sorumluluktan kurtulamayacaktır, diyebiliriz. Bu durumda vergi ziyasına sebep olan mükellef veya sorumlunun iradesinin kusurlu olup olmamasının bir önemi yoktur. Vergi ziyayı suçunun bir zarar suçu olduğunu söyleyebiliriz. Madde metni sözel olarak yorumlandığı zaman ortaya çıkan durum bu şekildedir.<sup>538</sup> Ancak genel olarak kanun incelendiği zaman görülmektedir ki aslında vergi ziyasına sebep olan kimsenin kusurlu olup olmaması önem arz etmektedir. Bu durumu kusuru ortadan kaldıran hallere ilişkin düzenleme yapan hükümden çıkarmaktayız.

Mücbir sebepler başlığı altında yer alan 373. madde de, VUK’ da yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Kanaatimizce kanunkoyucu vergi ziyayı suçu bakımından kusuru aramasaydı, kusuru ortadan kaldıran bir hal olan mücbir sebebi düzenlemesine gerek olmayacaktı. Çünkü bu durum, vergi cezasının kesilmesine engel olmaktadır. Tüm cezalar açısından ortak düzenlenen bu madde vergi ziyayı suçu ve cezası bakımından da geçerli olacaktır. Bu noktada şunu da belirtmek isteriz ki, vergi ziyayı suçu bakımından kusurun varlığının aranmasının kabulü kusursuzluğun ispatı durumunu da oluşturacaktır. Kaldı ki Danıştay vermiş olduğu bir kararında, verginin zamanında tahakkık ettirilmemiş olmasının davacının tavır ve davranışlarından kaynaklanmadığına ve bu nedenle cezaya muhatap tutulamayacağına hükmetmiştir.<sup>539</sup>

---

<sup>537</sup> Özbacı, *a.g.e.*, ss.814, Özyer, M. A., 2003. *Vergi usul kanunu*. 2.Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, ss. 667: “*Vergi ziyayı suçunun oluşması açısından mükellefin veya sorumlunun kusurunun veya kastının olup olmamasının önemi yoktur.*”

<sup>538</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.189.

<sup>539</sup> Danıştay 4.Daire, 27.1.1994., E:1992/3482, K:1994/390: Olayda, mükellef askerlik görevini yapmakta olduğundan gelir vergisi beyannamesini umumi vekili vasıtasıyla vermek istemiş; ancak, vergi dairesi, bizzat mükellef tarafından imzalanması gerektiğinden bahisle beyannameyi kabul etmeyerek, süresinde beyanda bulunulmadığı gerekçesiyle re’sen vergi salarak kaçakçılık cezası kesmiştir. Açılan davada, Danıştay Dördüncü Dairesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinin davacının tavır ve davranışlarından kaynaklanmadığına; dolayısıyla cezaya muhatap tutulamayacağına karar vererek; olayda kesilen kaçakçılık cezasını yerinde bulmadığı gibi, kusur cezası dahi kesilemeyeceğini söylemiştir. <http://turgutcandan.com/> (Son Erişim Tarihi: 24.04.2013)



VUK madde 359’da yer alan eylemler dolayısıyla oluşan vergi ziyai suçu bakımından manevi unsur değerlendirildiğinde, 4369 sayılı, VUK’ da değişiklik yapan kanundan önce idari vergi suçları manevi unsura göre ayrılmış ve kaçakçılık suçunun da kasten işleneceği hükümde belirtilmişti. Ancak bu durum 4369 sayılı Kanun ile değişmiş, manevi unsura göre oluşturulan suç sistematigi ortadan kaldırılmış, 344. maddede bu konuda herhangi bir ifadeye yer vermemiştir. 4369 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen 344. maddenin gerekçesinde de bu konuda herhangi bir ifade mevcut değildir.<sup>540</sup>

VUK’nun 344 maddesinin ikinci fıkrası ile vergi ziyaya 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat uygulanacağı belirtilerek kanaatimizce “nitelikli vergi ziyai suçu” olarak adlandırılan suç tanımlamıştır. Bizce bu suçun manevi unsuru kasıttır.<sup>541</sup>

## **b) Usulsüzlük Suçu**

Vergilendirme ilişkisi idare ile mükellef arasında sadece parasal bir vergi ödevinin yerine getirilmesiyle sınırlı olmayıp, vergi ilişkisinin unsurlarının tam bir şekilde yürütümü bakımından gerekli şekle ve usule yönelik bir takım ödevleri de içermektedir. Bu çerçevede, maddi vergi kanunlarıyla belirli bir vergi türü bakımından mükelleften tahsil edilecek verginin hangi konu üzerinden ne şekilde hesaplanacağı hükme bağlanırken, usule yönelik maddeler kapsamında da bu ilişkinin ne şekilde kurulacağı düzenlenmektedir. Vergi mükellefi ya da sorumlusu bir yandan vergi ödevini yerine getirmekle yükümlü olmakla birlikte, bu ödevi belirli şekil ve usul kurallarına bağlı olarak gerçekleştirmek durumundadırlar.<sup>542</sup>

---

<sup>540</sup> Baykara, *a.g.m.*, ss.7. “Bilerek” ibaresinin VUK 359. maddenin yeni halinde yer almaması doktrinde tartışmalara neden olmuştur. Bir kısım yazarlar(Kızılot, Ş.) bu ibarenin kaldırılmasını eylemlerin gerçekleşmiş olması halinin kaçakçılık suçunun meydana gelmesi bakımından yeterli saymışlardır. Bir kısım yazarlar ise, bu ibarenin madde metnine konmamış olmasının herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı kanaatindedirler. 4369 Sayılı Kanun çıktıktan sonra naylon fatura suçundan yola çıkılarak, hapis cezasını gerektiren vergi suçlarının oluşumunda manevi unsurun rolü çok tartışılmıştır. Tartışma sonunda 306 no’lu VUK’nu Genel Tebliği ile durulmuştur. Biz baştan beri bu suçlarda manevi unsurun kaldırılmadığı düşüncesinde olduk. Ancak sorun bu suçlarda manevi unsurun olup olmadığı değil, bu unsurun inceleme elemanı veya mahkeme tarafından dikkate alınmasıyla ilgilidir.

<sup>541</sup> Saban, N., 2000. 4369’un suç ve ceza sistemine nasıl bakmalıyız? - 1. *Vergi Sorunları Dergisi*. (144), s.94. Oktar, A., 2002. Sahte fatura kullanılmasında sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*. (167), ss.116-130.

<sup>542</sup> Erdem, *a.g.t.*, ss.242.

Vergi ziyai cezasında ceza muhatabı verginin mükellefi ya da sorumlusu olabilirken, usulsüzlükte ise mükellef ya da sorumlu olma koşulu aranmaksızın vergi kanunlarıyla şekle ve usule yönelik öngörülen hükümlerine riayet etmeyen kişi ceza muhatabı olabilir.

Usulsüzlük suçunu oluşturan, doğrudan devletin vergi gelirlerinde yaratılan olumsuz sonuç değil; bu sonuçlara neden olabilecek eylemlerdir. VUK, usulsüzlük sayılan kanuna aykırı davranışın vergi ziyai oluşturmamasını veya oluşturma olasılığı bulunmasını; örneğin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektirmesini, suça uygulanacak cezayı arttırıcı etken olarak kabul etmiştir. Ancak; vergi ziyai, usulsüzlük suçunun unsuru değildir. Usulsüzlüğe uygulanacak cezanın miktar ve oranını da, vergi ziyama uygulanacak cezaların aksine, ziyaa uğratılan vergiye ve bu verginin miktarına bağlı değildir.<sup>543</sup>

Usulsüzlük suçu VUK madde 351' de düzenlenmektedir. Hükme göre; usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Burada vergi ziyandan farklı olarak ödev ibaresi yerine şekle ve usule müteallik hükümler ifadesi kullanılmıştır. Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri, vergi mükellef ve sorumlularına, yapma, yapmama, bildirme, belge verme, alma, bulundurma ve düzenleme, defter tutma ve tasdik ettirme, beyanda bulunma gibi yükümlülükler getiren ve bu yükümlülüklerin yerine getirilişlerindeki usulleri öngören düzenlemelerdir.<sup>544</sup>

Usulsüzlük suçları, usulsüzlük başlığı altında 351 ile mükerrer 355. maddeler arasında usulsüzlük ve özel usulsüzlükler düzenlenmiştir. Suçlar ve cezalar başlıklı üçüncü bölümde ise dar anlamda suç teşkil eden fiiller ile bunlara verilecek cezalara yer verilmiştir. Bir vergisel kabahat türü olan “usulsüzlük” VUK’un dördüncü kitabının vergi cezalarını düzenleyen ikinci kısmında usulsüzlük başlığı altında ikinci bölümde düzenlenmiştir. 351 ile mükerrer 355. maddelerden oluşan bu bölümün ilk maddesinde usulsüzlüğün tanımı yapılırken, izleyen maddelerde farklı usulsüzlük türleri düzenlenmiştir. VUK’un 352. maddesinde usulsüzlük dereceleri ve cezaları, 353. maddesinde özel usulsüzlükler ve cezaları, 354. maddesinde damga vergisinde usulsüzlük ve son olarak mükerrer 355. maddesinde ise bilgi vermektan çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza düzenlenmiştir.<sup>545</sup>

---

<sup>543</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.156.

<sup>544</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.229.

<sup>545</sup> Erdem, *a.g.t.*, ss.246.

## II. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin görevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle oluşacak cezai sorumlulukları VUK madde 333' de düzenlenmiştir. VUK madde 333 bu hususu “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10. Maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360. Maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*” demek suretiyle düzenlemiştir.

Söz konusu olan bu madde idari ceza niteliğinde ve gerçek anlamda cezai nitelikte olan tüm vergi suçları için uygulanabilir niteliktedir. Çünkü kanunun sistematığına bakıldığı zaman görülecektir ki 333. madde Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümleri adlı dördüncü kitabın Genel Esaslar başlığını taşıyan birinci kısımda düzenlenmiştir. İkinci kısmın başlığı ise Vergi Cezalarıdır.<sup>546</sup> Bu durumda şunu söyleyebiliriz ki kanun her bir suç ve cezaya ilişkin inceleme yapmadan önce bu birinci bölümle tüm vergi suçlarına uygulanacak olan genel esaslar belirleme yoluna gitmiştir. VUK madde 333'ün lafzından da anlaşılacağı üzere, Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları asıl olarak tüzel kişiler adına kesilir ve onların mal varlığından karşılanır.<sup>547</sup> Ancak maddenin ikinci fıkrasının yollamada bulunduğu VUK'nun 10. maddesinin 2. fıkrasına göre, kanuni temsilcilerin ödevlerini kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları, kanuni temsilcilerin mal varlığından alınacağı düzenlendiğinden dolayı, söz konusu bu cezalar karşısında kanuni temsilcilere sorumluluk atfedilebilmesi, özü itibariyle kanuni temsilcilerin vergilerden doğan sorumlulukları ile aynı şartlara bağlanmıştır.<sup>548</sup>

---

<sup>546</sup> Güner, T., 2007. Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. ss.96.

<sup>547</sup> Barlass, *a.g.e.*, ss.130.

<sup>548</sup> Çelik, *a.g.e.*, ss.106. Gültekin, *a.g.m.*

VUK'un 10. maddesi ile 333.maddesinin ilk iki fıkrası bağlamında aralarında bir uyum ve paralellik sözkonusudur. Zira bu iki madde doğrultusunda kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişilerin varlığından alınamayan vergi ve buna bağlı cezalar bunların kanuni temsilcilerinin varlıklarından alınmaktadır.

4369 Sayılı Kanunla VUK'un 333. maddesinde yapılan değişiklik ile maddeye giren *"bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı Maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."* fıkrası kanaatimizce, çelişkili bir yapı oluşturmuştur. Örneğin, madde 344. maddenin 3. fıkrası ile vergi ziyayı suçunun nitelikli hali düzenlenmiştir.

Bu hüküm bağlamında zayi olan vergi ve buna bağlı vergi ziyayı cezası tüzel kişilikten alınamadığı takdirde kanuni temsilcinin mal varlığından alınma yoluna gidilmişken, işlenen bu fiiller dolayısıyla hapis cezasına hükmolunması durumunda ise kanuni temsilcileri bu sorumluluk kapsamı dışında tutup söz konusu fiilleri işleyenleri bu ceza ile cezalandırmak suretiyle bir çelişki yaratmıştır. 4369 Sayılı Kanunla getirilen sözkonusu değişikliğin birer tüzel kişilik olan ticaret şirketlerinde uygulanması özellikle büyük sıkıntılar yaratacaktır. Örnek verecek olursak, Anonim Şirketlerde yasal temsilci yönetim kuruldur. Temsil yetkisi şirket mukavelesi ile yönetim kurulu üyelerinden birine bırakılsa bile bu kişinin yönetim kurulu adına yaptığı muayyen işlemler nedeni ile doğacak sorumluluk yönetim kuruluna aittir. Çünkü yönetim kurulunun temsil yetkisi kanundan doğmaktadır. Bu yetkinin şirket mukavelesi ile idare meclisi üyelerinden birine bırakılması yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır<sup>549</sup>.

Örneğin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması durumunda yönetim kurulu üyelerini kanuni temsilci sıfatı ile hapis cezasına ilişkin cezai sorumluluk kapsamı dışında bırakıp şirket muhasebecisini veya bir çalışanını sorumlu tutup ve hapis cezası ile cezalandırmak tartışılması gereken bir konudur.<sup>550</sup> Bu fıkranın getirilme sebebi ceza hukukunun "cezaların şahsiliği" ilkesinin bir gereği olarak açıklanmaktadır.

---

<sup>549</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.378.

<sup>550</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.398.

Ancak VUK' un 359. maddesinde sayılan nitelikli ve vergi kaçırma maksadı bulunan fiillerin işlenmesinde şirket ortaklarının veya yönetim kurul üyelerinin en azından kasıt ve ihmalleri ile rol almadıklarını kabul etmek ve suç sayılan bir fiille irtibatlarının bulunmadığını düşünmek sanırım pek de gerçekçi değildir.<sup>551</sup>

Dolayısıyla şirket çalışanlarının salt kendilerine maddi bir menfaat elde etmek kastı ile belirtilen fiilleri işledikleri düşünülemez. Şirket ortaklarının veya kanuni temsilcilerinin de bu fiillerin işlenmesine iştirak ettiklerini hususu zımnen de olsa kabul edilmelidir. Böyle bir kabul ise “cezaların şahsiliği” ilkesi gereği kanuni temsilcilerin de hapis cezası ile cezalandırılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda suçu işleyen kişinin sermaye şirketinin bir çalışanı olması durumunda, suçu kendisinin tek başına mı işlediği yoksa sermaye şirketinin kanuni temsilcisinin ya da ortağının bu fiilleri gerçekleştirmesi hususunda kendisine bir emir mi verdiği araştırılmalıdır.

Bu konuda Yargıtay 11. Ceza Dairesi de bir tartışma yapmıştır.<sup>552</sup> Yargıtay' a göre;

*“Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 Sayılı Kanunun 10 ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır....333 maddenin 4369 Sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıklanmıştır. Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumluluğu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye aittir. Tüzel kişilerin Kanuni temsilci dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi üzerinde duyarlılıkla durulması gereken önemli bir konudur. Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır. Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygulurlar.*

---

<sup>551</sup> Karabayır, A., 1998. 4369 sayılı kanun kanuni temsilcilerde hapis cezasını kaldırıyor mu?. *Vergi Dünyası Dergisi*. (205), ss. 112 .

<sup>552</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.09.2001, E.2001/507 K.2001/8710. “Tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerekir.Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir.” <http://khyk.kazancihukuk.com> (Son Erişim Tarihi:14.03.2013)

*Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez.*

*İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçüğü, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır. Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez.”*

CANDAN (2010, 390)<sup>553</sup>, a göre de eğer tüzel kişinin örgütlenme biçim ve yapısı, personel sayısı ve iş yoğunluğu, kanuni temsilcinin her personeli ve alınan belgeleri tek tek denetlemesine olanak vermeyecek ölçüde ise, personelin yapmış olduğu eylemden kanuni temsilcinin sorumlu tutulması söz konusu olmayabilir.

Bizce de, sözkonusu suçlardan dolayı kanuni temsilcinin yargılanmasının gerekip gerekmediğinin tespiti için şirket çalışanın hangi sebeplerle bu suçu işlediğinin araştırılması gerekmektedir.

Yukarıda değinilen usulsüzlük suçuna ilişkin, idari nitelikteki cezaların kanuni temsilcilerden istenebilmesi, tıpkı vergi ziyai suçuna ilişkin cezalarda olduğu gibi söz konusu bu cezaların sermaye şirketi bünyesinden tahsil olunamaması ve bu cezalara kanuni temsilcilerin ödevlerini yapmamak suretiyle sebebiyet vermeleri şartına bağlıdır.

---

<sup>553</sup> Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, ss.390.

Daha açık bir ifade ile usulsüzlük cezasına sebebiyet verilen hallerin gerçekleşmesinin tespiti sonrası anonim ve limited ortaklıklara, kusurlu olup olmadıkları sorgulanmaksızın kanundaki ilgili cezalar verilecektir.

Doktrinde usulsüzlük suçu, Ceza Hukuku'nda yer alan objektif sorumluluk hallerine benzetilmektedir.<sup>554</sup> Usulsüzlük suçunu oluşturan vergi yükümlüsünün ya da sorumlusunun kanunda öngörölmüş olan şekil ve kurallara aykırılıkta bulunmasıdır. Bu nedenle vergi idaresinin, yükümlünün kusurlu olduğunu kanılama mecburiyeti bulunmamaktadır. Vergi idaresi, eylemin varlığını ve muhattap alınan vergi yükümlüsüne veya sorumlusuna ait olduğunu, yani illiyet bağıını usule uygun şekilde kurarak ceza kesme yetkisine sahiptir. Öte yandan verilen bu cezaların kısmen ya da tamamen sermaye şirketinden tahsilinin mümkün olması neticesinde kanuni temsilciye başvurulmasının şartları olumussa, söz konusu ceza ile yüzleşen kanuni temsilcinin kusurlu olmadığını ispat etmek suretiyle cezayı ödemekten kurtulması mümkündür.

### **III. Sermaye Şirketleri Kanuni Temsilcilerinin İdari Vergi Cezalarından Sorumluluklarının Şartları**

#### **1. Vergi Cezalarının Şirketin Malvarlığından Tahsil Olunamaması**

Kanuni temsilcilerin ortaklığa kesilen cezalardan sorumlu olabilmelerin ilk koşulu bu cezaların şirketin malvarlığından tahsil edilememesidir. Yabancı hukuklarda da gözlemlediğimiz bu tercihin sebebi vergi kaybına yol açan kanuni temsilcilerin söz konusu hareketlerinden öncelikle şirketin faydalanmasıdır dolayısıyla vergi cezalarının muhatabı söz konusu sermaye şirketi olmaktadır.<sup>555</sup> Vergi cezalarının tahsilinin kanuni temsilcilerden sağlanması açısından cezanın tahsil olunamayacağıın anlaşılması hususunun yeterli olup olmayacağı değerlendirilebilir.

---

<sup>554</sup> Candan, *a.g.e.*, ss.230.

<sup>555</sup> Barlass, *a.g.e.*, ss.129.

Yukarıda da bahsedildiği üzere AATUHK mükerrer madde 35 kamu alacağının tahsili açısından kanuni temsilciye gidilebilmesi için alacağın tahsil edilemeyecek olduğunun anlaşılmasını yeterli görmüştür. Ancak VUK madde 333 özel bir düzenleme getirmiş ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki VUK madde 10 hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağını söylemiştir. Dolayısıyla yukarıda belirttiğimiz esaslar uyarınca ortaklığa kesilen vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurulabilmesi için şirket nezdindeki takibin sonuçlandırılmış olması gerekmektedir.

## **2. Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemesinin Şirket Adına Vergi Cezası Kesilmesine Sebebiyet Vermesi**

Şirket bünyesinden tahsil edilemeyen idari vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurmanın ikinci temel şartı ise söz konusu cezaların kanuni temsilcilerin ödevlerini yapmaması neticesinde doğmuş olmasıdır. VUK madde 333'den de anlaşılacağı üzere kanun koyucu vergisel alacaklarla vergi cezalarını aynı şekilde konumlandırmakta ve bunlar için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesini aynı şartlara tabi tutmaktadır. Kanun koyucunun böyle bir düzenlemeye gitmiş ve ödevler ve cezalar arasında VUK madde 10' a atıf yapmak yoluyla bir ilişki kurmuş olması, vergi cezaları açısından kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, kendisine yüklenmiş olan ödevleri yapmamış olması gerektiği yönündeki görüşümüzü destekler niteliktedir.<sup>556</sup>

Kanuni temsilcinin vergisel ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle doğan cezai sorumluluğunun hukuki niteliği ise vergi aslında da olduğu gibi kusura dayalı sorumluluktur. Şunu da eklemekte fayda vardır, VUK madde 369'un birinci fıkrasında kanun koyucunun öngördüğü bir kusursuzluk hali düzenlenmiştir. Hükme göre, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

<sup>556</sup> Aynı görüş için bkz: Barlass, *a.g.t.*, ss.130, Barlass, *a.g.e.*, ss. 106.



Bu bağlamda vergi idaresince verilen yazılı özelge ve sirkülerler uyarınca hareket eden şirketler dolayısıyla bunların kanuni temsilcilerinin sonradan doğabilecek cezalardan sorumlu olmayacaklarını söylemek yerinde olacaktır. Yine bir hükmün uygulanış tarzında görüş ve içtihat değişikliği olması durumu da bir kusursuzluk sebebidir ve vergi cezasına hükmedilmeyeceği bir haldir.<sup>557</sup>

---

<sup>557</sup> Danıştay 11. Daire, 03.11.1998, E.1998/881. K. 1998/3608 : “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Yasa ile değişik 369. maddesinin 2. bendinde, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükmeye ait bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, yükümlü derneğin yabancı dil kursu düzenlediği, dil kursu düzenleme şeklindeki faaliyetinin iktisadi işletme sayılmadığına ilişkin 1980-1987 yıllarında Danıştay tarafından verilmiş kararlar bulunduğu, bu kararlar uyarınca yükümlü derneğin ihtilaf yılında mükellefiyet tesis ettirmediği, ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.6.1994 gün ve E: 1992/2, K: 1994/2 sayılı kararı ile derneklerin yabancı dil kursları iktisadi işletme olarak kabul edilmesi üzerine, 13.12.1996 tarihli inceleme raporu ile yükümlü dernek adına 1991 yılı dönemleri için kaçakçılık cezalının tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, vergilendirilen konu hakkında içtihat değişikliği olduğundan yükümlünün yanıldığı kabul edilerek yukarıda anılan kanun maddesi hükmü uyarınca yükümlü dernek adına ceza uygulanamayacağından, mahkemece cezanın kusura çevrilerek onanmasında isabet görülmemiştir” <http://www.kararevi.com/> (Son Erişim Tarihi: 14.03.2013)

## §12. SONUÇ

Vergi hukukumuzda kanunlarca belirtilen ödevlerin mükellefler veya vergi sorumluları tarafından zamanında ve belirtilmiş olunan usullere uygun şekilde yerine getirilmesi esastır. Ancak vergi ehliyetine sahip olmakla birlikte hukuki işlem yapma yeteneği olmayan kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda, kanun koyucu bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini belirtmiştir. Ticaret şirketleri, dolayısıyla sermaye şirketleri, vergisel ödevlerini kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirirler. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi, kanuni temsilcilerin vergisel açıdan sorumlu tutulmaları sonucunu doğurur.

Yapmış olduğumuz bu çalışmanın temel amacı, sermaye şirketlerinden tamamen ya da kısmen tahsil olunamamış vergisel borçlar bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliğini ve şartlarını ortaya koymaktır.

Sermaye şirketlerinden kısmen ya da tamamen tahsili gerçekleştirilememiş vergi ve vergiye bağlı alacaklardan VUK'un 10. maddesi hükmüne göre kendisine yükletilen ödevlerini yapmayan kanuni temsilcilerin sorumlu olacakları üzerinde tartışma bulunmayan bir konudur. Ancak, vergiye bağlı alacak ve ödev kavramlarına yüklenen anlamlarla, kanuni temsilcilere atfedilecek söz konusu sorumluluğun hukuki niteliği ve tabi olduğu şartlar, hakkında fikir birliğine ulaşılamamış, tartışmalı hususlardır.

Çalışmamızın neticesinde ortaya çıkmıştır ki kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu hakkında VUK'un 10. maddesi tek hâkim norm değildir. Bu hususta 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi de gerekli koşulların oluşması durumunda kanuni temsilcilerin sorumluluğun tespitinde etkili olmaktadır.

Konunun anlaşılabilirliği açısından çalışmamızın giriş bölümünde, vergisel sorumluluk kavramı ortaya konulmuş ve vergisel sorumluluk kurumu ile yakın özellikler gösteren bazı kurumlar incelenmiştir. Bu kapsamda şu söylenebilir ki özel hukuk ve ceza hukuku bakımından sorumlu, sorumlu olunan şey ve sorumluluk kavramları birbiriyle iç içe geçmiştir.

Bir başka deyişle kişi her iki sorumlulukta da kendi gerçekleştirmiş olduğu eylemden dolayı sorumlu tutulmaktadır. Vergi sorumluluğunda ise kişi esas olarak başkasına yükletilen yükümlülükler dolayısıyla sorumlu olmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümde ise vergisel sorumluluğa ilişkin hukuki temellendirmeler, hem özel hukuka ilişkin yasalar hem de vergi mevzuatı dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Özel hukuka ilişkin yasaları göz önünde bulundurmamızın sebebi kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğuna ilişkin olarak çıkan sorunların, kanuni temsilci kavramının ne olduğu, kanuni temsilcilerin tespitinin nasıl yapılacağı, kanuni temsil yetkisinin devredilip devredilemeyeceği gibi özel hukukuna ilişkin analizleri gerektirmesidir. Tezimizin yasalar esas alınarak yazılmasının sebebi, vergilerin yasallığı ilkesi, bir kamu hukuku statüsü olan vergi yükümlüsünün ve vergi sorumlusunun yasayla belirlenmesini zorunlu kılmasıdır. Bu çerçevede Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu kanuni temsil ve kanuni temsilci kavramlarının ortaya konmasında belirleyici olurken, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin tespitinde belirleyici olan, Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemelerdir. Vergi mevzuatı bazında yaptığımız incelemeler de, öncelikli olarak vergi sorumluluğunun kapsamının ve şartlarının ortaya konmasını sağlamıştır.

Bu noktada şunu belirtmek isteriz ki vergi sorumluluğun kapsamı husunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bu kanaate varmazının nedeni, hangi alacakların vergiye bağlı alacak kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda doktrinde farklı görüşler mevcut olmasıdır. Bu görüşlere yukarıda ilgili başlık altında değinildiğinden dolayı burada sadece kendi kanaatimizi belirtmeyi uygun görüyoruz. Gecikme faizi, pişmanlık zammı, gecikme zammı ve tecil faizi birbirinden ayırt edilmeksizin vergiye bağlı alacak olarak edilmelidir. Bu kanaatin gerekçesini ise, tüm bu ferî kamu alacaklarının kök olarak bir vergi borcuna bağlı olarak doğması oluşturmaktadır. Vergiye bağlı alacakların tespitinin yapılmasının zorunluluk arz etmesinin sebebi vergi sorumluluğuna dayanak teşkil eden iki farklı yasa düzenlemesinin olmasıdır. Bu nedenledir ki bu tartışmanın çözümü ancak yeni bir ayrıntılı düzenleme ile sağlanabilir.

Genel olarak kabul gören görüşe göre, ki bu görüş bizim de benimsemiş olduğumuz görüştür; VUK madde 10' nun kapsamını vergi ve vergiye bağlı alacaklar oluştururken, AATUHK mükerrer madde 35'in kapsamını kamu alacakları oluşturmaktadır. Bu ayrıma göre sözkonusu herhangi bir alacağın vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi halinde VUK madde 10, kabul edilmemesi halinde ise AATUHK mükerrer madde 35 uygulanacaktır. Bu iki hükmün arasındaki en önemli fark vergi sorumlusunun, takip edilebilmesi için oluşması gereken koşulların değişiklik göstermesidir. VUK 10 bakımından sorumluluğun atfedilebilmesi için verginin asıl yükümlüsüne karşı bütün takip yollarının tüketilmesi ve bunun neticesinde alacağın tahsil edilememiş olması lazımken, AATUHK mükerrer madde 35 açısından tahsilatın mümkün olmayacağını anlaşılmaması yeterli görülmüştür. İşte bu nedenle vergiye bağlı alacakların tespiti önemlidir.

Bu başlık altında tespiti yapılmış olan VUK bağlamında vergisel sorumluluğun şartlarından birinin, vergi alacağının asıl borçlu şirketten alınamamasının sebebinin kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini yerine getirmemiş olması, nedeniyle, söz konusu bu ödevlerin saptanması önemlidir. VUK'un 10. maddesinde yer alan ödevlerinin neler olduğu konusun da tartışma olmasada bazı farklı görüşler mevcuttur. VUK'un ikinci kitabı Mükellefin Ödevler başlığını taşır. Burada yer alan ödevler bakımından farklı herhangi bir görüş yoktur. Farklılık ödevlerin sadece ikinci kitapta yazılı olanlardan ibaret kabul edilemeyeceğinin benimsenmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü kanaatimizce beyanname verme her ne kadar ikinci kitapta yer almasa bile aynı kanunda düzenlendiğinden dolayı açıkça ödev olarak sayılmalıdır. Ancak bazı yazarlar eserlerini, kanunun benimseyerek hazırladıklarından dolayı beyanname verme ödevine değinmemişlerdir.

Bu ana bölüm kapsamında bahsedilmesi gereken diğer bir önemli tartışma da, sermaye şirketleri kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, kusura dayalı sorumluluk rejimine mi yoksa kusura dayalı olmayan sorumluluk rejimine mi dayandırılması gerektiğidir. Kanuni temsilcilere hem VUK'a göre hem de AATUHK' a göre vergisel sorumluluk atfedilebileceğini belirtmiştik.

Bu kapsamda ulaştığımız ilk sonuç VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusura dayalı olduğudur. Söz konusu 10. maddenin ilk halinin yürürlükte olduğu dönemde, madde metninde yer alan “kasıt ve ihmalleriyle” ibaresinden dolayı kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun kusur esasına dayalı sorumluluk olduğu kabul ediliyordu. Bu dönemde yaşanan tartışmalar çoğunlukla kusura ilişkin ispat yükünün hangi tarafa düştüğü yönünde oluyordu. Ancak 3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle VUK 10. maddenin ikinci fıkrasından “...kasıt ve ihmalleriyle...” ibaresi çıkarılmıştır. Bunun neticesinde kanuni temsilcilerin vergisel anlamda sorumluluğunun kusurlu sorumluluk mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususunda doktrinsel ve yargısal boyutta tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalar neticesinde farklı görüşler meydana gelmiştir. Bizim katıldığımız görüşe göre, kanuni temsilcilerin vergisel anlamda sorumluluğuna hâkim olan sorumluluk esaslı kusur sorumluluğudur. Kanaatimizce, 3505 sayılı kanun ile yapılan değişikliğin amacı, sorumluluğun niteliğinden çok ispat hukukuna yönelik olduğudur. Ancak bu hususta yaşanan tartışmaya yargı kararlarında da rastlanmaktadır. Farklı görüşlerin benimsenmiş olması nedeniyle birbirinden farklı kararlar oluşmaktadır. Bu nedenle, bu hususun yeniden belirlenmesi ve tartışmaya yer bırakmayacak şekilde bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde ifadesini bulan kanuni temsilcilerin amme alacaklarından kaynaklan sorumluluğunun, hukuksal niteliği ile ilgili olarak doktrine hâkim olan ve bizim de katıldığımız görüş ise, söz konusu sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayalı olduğu yönündedir. Mükerrer 35. madde herhangi bir ödevin yerine getirilip getirilmediğini değil tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan ya da alınamayacağı anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edileceği öngörülmüştür.

Yine aynı bölümde diğer bir alt başlık altında, vergi sorumluluğunun hukuki niteliğine ilişkin yapılan inceleme neticesinde vergi sorumluluğuna ait ayırıcı bir takım özelliklerin tespiti yapılmıştır. Buna göre ilk olarak şunu belirtmek gerekir ki vergi sorumluluğu, bir kamu ilişkisinin oluşması neticesinde doğar.

Bu özelliğin sonucu olarak, vergi sorumluluğunun sadece yasayla öngörülebileceğini ve yasalarda öngörülen istisnalar dışında vergi sorumluluğuna ilişkin özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamayacağını söyleyebiliriz. Bu durum aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerin, taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edeceğini ve batıl sayılamayacağını kabul etmek gerekir.

İkinci nitelik, sorumluluk sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile oluşur. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe bir vergiden dolayısıyla bir vergi sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

Sorumluluğun üçüncü özelliği, fer'i niteliğe sahip bir sorumluluk olmasıdır. Kural olarak, vergi idaresinin vergi alacağını öncelikle vergi borçlusundan talep etmesi, bu talebin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağını anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurabilmesi gerekir.

Sorumluluğun diğer özelliği de sınırsız ve süresiz olmasıdır.

Çalışmamızın ikinci bölümü Ticaret Kanunu hükümleri de baz alınarak oluşturulmuştur. Bu bölüm kapsamında anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş şirket kanuni temsilcilerinin vergisel sorumlulukları ayrı başlıklar altında değerlendirilmiştir. Bunun sebebi Ticaret Kanunu'muzun her bir sermaye şirketi, her ne kadar kendi aralarında atfa yer vermiş olsa da, ayrı ayrı incelemiş olmasıdır. Tezimizin ikinci en temel kaynağının Ticaret Kanunu olması sebebiyle biz de bu ayrımı dikkate aldık.

Anonim şirketin kanuni temsilcisi yönetim kuruludur. Bu husus tartışmasızdır. Ancak anonim şirket bakımından, temsil yetkisinin devri durumunda kanuni temsilci sıfatının kimde olacağı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bu iki görüşün ortak noktaları anonim şirketlerde kanuni temsilcinin Ticaret Kanunu hükümlerine göre tespit edileceğidir. Bununla birlikte, temsil yetkisini YTTK madde 367'ye göre devralanların kanuni temsilci sıfatları farklı değerlendirilmektedir.

Birinci görüşü savunanlar, YTTK madde 367 kapsamında temsil yetkisini devralanların da kanuni temsilci olduklarını, zira devir işleminin bir kanun maddesine dayandığını ileri sürmektedirler. İkinci görüşü savunanlar ise temsil yetkisini devralanların kanuni temsilci değil iradi temsilci olduklarını, çünkü söz konusu kişilerin temsil yetkisini kanundan değil, iradi bir tasarruf olan devir işleminden aldığını, bu nedenle VUK madde 10 kapsamında kanuni temsilci sayılamayacaklarını belirtmektedirler.

Limited şirketin yönetim ve temsil organı müdür veya müdürler kuruludur. Bu konuda tartışma bulunmamaktadır. Limited şirketlerde temsil yetkisi YTTK madde 623'te düzenlenmiştir. Limited Şirketler bakımından dikkat çeken husus kanunda, limited şirket ortaklarının amme alacaklarından dolayı sorumluluklarının ayrı olarak düzenlenmiş olmasıdır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette temsil konusundan Yeni Ticaret Kanunu madde 570 ve 571' de basedilmektedir. YTTK madde 570' e göre, anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerli olacaktır. Yukarıda da bahsedildiği üzere anonim şirketi temsil yetkisi yönetim kurulunda idi. Semayesi paylara bölünmüş şirkette de bu yetki yönetici komandite ortaklardadır. Temsil yetkisinden bahseden diğer bir madde olan 571. madde de bu husustan "*şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar...*" şeklinde bahsedilmektedir.

Üçüncü bölümde sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğuna ilişkin bazı özel durumlar incelenmiştir. Bu bölüm çerçevesinde ilk ele alınan konu vergisel sorumluluğun dönemsellik yönünden incelenmesidir. Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borcundan dolayı oluşan sorumluluğunun tam olarak tespitinin yapılabilmesi için kanuni temsilcinin bu sorumluluğunun hangi dönemleri kapsadığı ortaya konmalıdır. Bu başlık altında incelenen konular, kanuni temsilcilerin görev süresinin tespiti, sicile tescilin görev süresine etkisi ile kanuni temsilcilerin görev aldıkları dönem sonrası sorumluluklarının devam edip etmediği ve görev aldıkları dönem öncesine dair bir sorumluluklarının mevcut olup olmadığıdır.

Bu konuya ilişkin vergi mevzuatında herhangi bir hükme yer verilmediği için, konunun incelenmesi önem arz etmektedir. Zira bu hususta kanuni bir açıklık olmaması nedeniyle Doktrinde ve Danıştay kararlarında çok kere tartışılmıştır.

Bu konunun en iyi şekilde açıklığa kavuşturulabilmesi için öncelikle her bir serameye şirketi bakımından kanuni temsilcilik sıfatının başlangıç ve bitiş dönemleri ayrı ayrı incelenmiştir. Bu dönemler bakımından bir tartışma bulunmamakla birlikte özellikle sıfatın sona ermesi halinin ticaret siciline etkisi bakımından farklı görüşler mevcuttur. Bizim bu görüşler neticesinde vardığımız kanaat, sicile tescilin, kurucu değil bildirici bir nitelik taşıdığıdır. Bizim burada esas almamız gereken husus göreve başlamayı veya görevden ayrılmayı sonuçlayan özel hukuk tasarrufunun geçerliliğidir. Dolayısıyla söz konusu özel hukuk tasarrufu geçerli ise keyfiyet sicile tescil edilmemiş olsa bile hukuk alanında varlık kazanmıştır ve vergi idaresini karşısında bağlayıcıdır. Bu konuyla ilgili bizim kanaatimizi destekler mahiyetteki yargı kararlarına ve görüşlere de yer verilmiştir.

Sicile tescilin etkisinin ne olacağı konusunda yapılacak bir düzenleme kanaatimizce tüm tartışmaları ortadan kaldıracaktır. Bu hususta çıkan tartışmaların ana sebebi VUK bağlamında sorumluluğu kaldıran anlaşmaların vergi idaresine karşı bir hükmü olmaz iken, YTTK bağlamında gerçekleştirilmiş olan istifa, azil gibi sorumluluğu ortadan kaldıran hukuki işlemlerin üçüncü kişilere karşı belli durumlarda hüküm ifade ediyor olmasıdır. Bu sebeple iki kanun arasındaki çatışmayı sona erdirecek bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Özel durumlara ilişkin diğer husus, tasfiye memurlarının sorumluluğudur. Tasfiye sürecinde tasfiye memurları, şirketin mal varlığını şirketin alacaklıları arasında paylaştırıp elde kalan bakiyeyi de ortaklar arasında payları oranında dağıtmakla görevlidirler. Tasfiye memuru temsil edilenin tasfiyeye girmiş olması ile beraber kanuni temsilci sıfatını da kazanmaktadır. Kanuni temsilci niteliğinden dolayı VUK 'un 10. maddesi uyarınca kendi dönemi içerisinde kusur ve ihmali ile vergisel ödevlerin yerine getirmemiş olmasından dolayı sorumlu olacaklardır. Sorumluluk açısından KVK 'ya tabi kurumlar bakımından KVK, diğer kurum ve işletmeler bakımından ise AATUHK uygulanır.



Değinilen üçüncü durum ise murahhas üyelerin vergisel sorumluluğudur. anonim Şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. YTTK'nın 365. maddesi ile getirilen genel kural budur. Ancak anonim Şirketlerde yönetim kurulunun kanuni temsilci olduğu hallerde bazen, bu yönetim kurulunun içinden seçilen birine ya da birilerine ortaklığı, belli konularda ya da tüm alanlarda idare ve temsil yetkisi verilir. Bu yönetim kurulu üyelerine murahhas üye denmektedir.

Murahhas üyelerin, kanuni temsilci sıfatına haiz yönetim kurulunun vergisel anlamda sorumluluğunu nasıl etkileyeceği tartışmalıdır.

Bu tartışma neticesinde edinilen kanaat murahhas üyenin mevcut olduğu hallerde diğer yönetim kurulu üyelerine anonim Şirketten kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergisel alacaklar bakımından bir sorumluluk atfedilemeyeceği yönündedir. Edinilen bu kanaati açıklarken yargı kararlarından ve doktrinsel görüşlerden de sıkça faydalandık.

Kanaatimizce, murahhas üyenin, anonim Şirketin kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergi borçları konusunda diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu ortadan kaldırır nitelikteki sorumluluğunun kaynağı, Maliye Bakanlığı'nın 22526 sayılı ve 17.01.1996 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği veya 23300 sayılı ve 28.03.1998 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmış olan 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği değil, bizatihi VUK'un 10. maddesidir. Bu hususun gerekçesinde verginin yasallığı ilkesi yatmaktadır. Sorumluluk hali gibi vergi alacağı ilişkisinin önemli bir öğesine ilişkin düzenleme bu ilke uyarınca ancak kanunla yapılabilir.

Dördüncü ve son özel durum da kanuni temsilcilerin mirasçılarının sorumluluğudur. Varılan sonuç Şu olmuştur; kanuni temsilcilerin mirasçıları, kanuni temsilcinin vergisel borçlarından sadece mirastan aldıkları payın oranıyla sorumludurlar oysa bilindiği üzere miras hukukunun da mirası kabul eden mirasçılar murisin tüm borçlarından sınırsız olarak sorumludurlar. Kanuni mirasçılar yanı sıra cüzi haleflerin de, mirasçı olmamaları sebebiyle, kanuni temsilcilerin kanuni temsilcilik dolayısıyla sahibi oldukları borçlardan kaynaklanan bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

Vergi cezaları açısından ise, vergi borçlarından kaynaklanan vergi cezaları, Vergi Usul Kanununun 372. maddesi hükmünce ölümle ortadan kalkacağı için mirasçılara geçmeyecektir.

Dördüncü bölümde sermaye şirketleri kanuni temsilcilerinin vergi cezaları karşısındaki konumları değerlendirilmiştir. Bu bölümde öncelikli olarak vergi suçları bakımından idari vergi suçu ve adli vergi suçu olmak üzere ikili bir ayırım yapılmıştır. Kanuni temsilcilerinin sorumlulukları bu ayırım çerçevesinde değerlendirilmiştir.

İdari nitelikteki vergi suçları ve cezaları bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluklarının düzenlendiği madde VUK 333. maddedir. Bu madde de VUK madde 10'a atıf yapılmaktadır. Bu atıf sebebiyle ulaştığımız kanaat vergi cezalarına yönelik kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, niteliği ve şartları yönünden VUK madde 10' un dikkate alınacağıdır.

Son olarak incelenen konu adli vergi suçları olmuştur. Ancak bu suçlar tezimizin konusunu oluşturmadığı için kısaca değinmekle yetinilmiştir.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

Akdoğan, A., 2011. *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. 10.Bası. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksay, B., 1990. *Ceza Hukukunda Yaş Küçüklüğü Kusur Yeteneği Ve Sorumluluğa Etkisi*. İstanbul.

Aksoy, Ş., 2010. *Vergi hukuku ve türk vergi sistemi*. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Akyol, Ş., 2009. *Türk medeni hukukunda temsil*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Ansay, T., 1968. *Anonim şirketler hukuku*. 2.Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Arkan, S., 2012. *Ticari işletme hukuku*. 17. Baskı. Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Arslan, M., 2011. *Vergi hukuku* . 7. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.

Arslanlı, H. & Domaniç, H., 1989. Limited şirketler hukuku ve uygulaması, TTK Şerhi-III. İstanbul: Temel Yayınları.

Ayhan, R., 1992. *Limited şirketlerde ortakların sorumluluğu*. İstanbul: Kazancı Yayınları.

Bahtiyar, M., 2012. *Ortaklıklar hukuku*. 7. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

Baştuğ, İ., 1974. *Şirketler hukukunun temel ilkeleri*. İzmir: İzmir İTİA.

Barlass, İ., 2006. *Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Bayraklı, H., 2003. *Vergi ceza hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.

- Bilici, N., 2003. *Vergi hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Boy, K., 1997. *100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Candan, T., 2006. *Kanuni temsilcinin vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu*. 3.Baskı. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T., 2010. *Vergi suçları ve cezaları*. 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Centel, N. & Zafer, H. & Çakmut, Ö., 2008. *Türk ceza hukukuna giriş*. 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Çelik, B., 2002. *Kamu alacakların takip ve tahsil hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: İş Bankası Yayınları.
- Deschenaux, H. & Tercier, P., 1983. *Sorumluluk hukuku*, Çev. Salim Özdemir, Ankara: Kadioğlu Matbaası.
- Deryal, Y., 1998. *Ticaret hukuku*. 3. Baskı. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Deynekli, A., 1998. *İflasın vergi alacağına tahsiline etkisi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Doğrusöz, B. & Töralp Tunçel, F. & Onat, Ö., 2011. *Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: TOBB.
- Donay, S., 1972. *Para Cezaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Dönmezer, S. & Erman, S., 1994. *Nazari ve tatbiki ceza hukuku genel kısım c. II*. 10.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Dural, M. & Öz, T., 2006. *Türk özel hukuku Cilt IV miras hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Edizdoğan, N. & Özker, N. & Ferhatoğlu, E. & Bilge, S., 2003. *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erem, F., 1995. *Türk ceza hukuku genel hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Eren, F., 2003. *Borçlar hukuku genel hükümler*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Erginay, A., 1998. *Kamu maliyesi*. 16.Baskı. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erman, S.,1988. *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi.
- Gözler, K., 2003. *İdare hukuku, c. II*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gülseven, M., 1999. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Güneş, G., 2011. *Verginin yasallığı ilkesi*, 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Helvacı, M., 2000. *Borçlar ve ticaret kanunu bakımından para borçlarında faiz kavramı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- İçel, K. & Sokullu Akıncı, F. & Sözüer, A. & Mahmutoğlu, F. S. & Ünver, Y., 2000. *Yaptırım teorisi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- İzmirli, Y., 2001. *Türk ticaret kanununa göre tasfiye memurlarının görev yetki ve sorumlulukları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaneti, S., 1989. *Vergi hukuku*. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karahan, S., 2012. *Şirketler hukuku*. Konya, Mimoza Basım.
- Karahan, S., 2012. *Ticari işletme hukuku*. 22. Baskı. Konya: Mimoza Basım.
- Karahasan, M. R., 2003. *Sorumluluk hukuku*. 6. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Karakoç, Y., 2004. *Genel vergi hukuku*. 3.Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karayalçın, Y., 1988. *Muhasebe hukuku*. Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Enstitüsü.
- Kırbaş, S., 2012. *Vergi hukuku*. 19. Baskı. Ankara: Siyasal Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. & Eyüpgiller, S., 1999. *Şirketler muhasebesi vergilendirilmesi hukuku ve mevzuatı*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Kocahanoğlu, O. S., 1983. *Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve Kurtulma Yolları*. 2. Baskı. İstanbul: Yaylacık Matbaası.
- Kocahanoglu, O. S., 1998. *Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları*. 13.Baskı. İstanbul: Temel Yayınları.
- Kocayusufpaşaoğlu, N., 2006. *Borçlar hukukuna giriş*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Mutluer, K., 1979. *Vergi ceza hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İTİA Yayınları.
- Mutluer, K., 2000. *Türk vergi sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511.
- Mutluer, K., 2011. *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Oğuzman, K. & Öz, T., 2006. *Borçlar hukuku genel hükümler*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ok, N. & Gündel, A., 2002. *Vergi kaçakçılığı suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, A., 2012. *Vergi hukuku*. 8. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Onar, S. S., 1960. *İdare hukukunun umumi esasları*. C. III. 3.Baskı. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Öncel, M., 1988. Vergi hukuku açısından sorumluluk. *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öncel, M. & Kumrulu, A. & Çağan, N., 2012. *Vergi hukuku*. 21. Baskı. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Önder, A., 1992. *Ceza Hukuku Genel Hükümler C. II-III*. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Önen, T., 1996. *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Özbalcı, Y., 2012. *Amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanun yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y., 2012. *Vergi usul kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

- Özer, İ., 1979. *Kamu alacaklarının tahsili teorisi ve Türkiye' de uygulaması*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- Özyer, M. A., 2003. *Vergi usul kanunu*. 2.Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Parlar, A. & Demirel, G., 2002. *Açıklamalı-içtihatlı adli-idari vergi suçları*. Ankara: Adil Yayınevi.
- Pehlivan, O., 2006. *Vergi hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Penezoglu, Y. G., 2005. *Vergi Suçları ve Yeni Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin Vergi Suçlarına Etkisi*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Poroy, R. & Tekinalp, Ü. & Çamoglu, E., 2009. *Ortaklıklar ve kooperatif hukuku*. 12.Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Pulaşlı, H., 2013. *Yeni şirketler hukuku – genel esaslar*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Reisoğlu, S., 2008. *Borçlar hukuku genel hükümler*. 20. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Saban, N., 2009. *Vergi hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sarılı, M. A., 2004. *Türk vergi hukukunda sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Serozan, R., 1999. Mirasçıya geçen ve geçmeyen haklar mirasçının aslından kazandığı haklar ve miras bırakanın ölüm sonrasına uzanan hakları. *Prof. Dr. Nihal Uluocak'a Armağan*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Eğitim Öğretim Ve Yardımlaşma Vakfı Yayınları.
- Sonsuzoglu, E., 2001. *Türk vergi hukukunda fer'i borç ve alacak olarak faiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Şimşek, E., 1996. *Amme alacakları tahsil usulü kanun şerhi*. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Şenyüz, D., 2003. *Vergi ceza hukuku*. 2.Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Tahiroğlu, B., 2000. *Roma borçlar hukuku*. İstanbul: Der Yayınları.

- Tandoğan, H., 1981. *Kusura dayanmayan sözleşme dışı sorumluluk hukuku*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Tekinay, S. S. & Akman, S. & Burcuoğlu, H. & Altop, A., 1993. *Borçlar hukuku*. 7.Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tekinalp, Ü., 2012. *Yeni anonim ve limited ortaklıklar hukuku ile tek kişi ortaklığın esasları*". İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Tuncer, S., 2003. *Vergi hukuku ve uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Turhan, S., 1998. *Vergi teori ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türker, K., 1980. *Türk hukukunda kolektif şirket*. Ankara: Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi.
- Umur, Z.,1999. *Roma hukuku ders notları*. 3. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Üstündağ, S. , 2004. *İcra hukukunun esasları*. 8. Baskı. İstanbul.
- Ürel, G. , 2003. *Güncel vergi usul kanunu uygulaması*. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Uysal A. & Eroğlu N., 2009. *Açıklamalı ve örnekli vergi usul kanunu*. 4. Baskı. Ankara: Sözkesen Matbaacılık.
- Yaltı, B., 2009. 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 Hukuk Fakültesi Yayını.
- Yanlı, V., 1999. Limited şirketlerin amme borçlarından dolayı ortakların sorumluluğu, *Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yaralı, L., 2010. *Limited şirketin kamu borçlarından müdürlerin ve ortakların sorumluluğu*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Yıldız, Ş., 1999. Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu , *Prof. Dr. Erdogan Moroglu'na 65. Yaş Günü Armağanı*. İstanbul: Beta Yayınları.



Zevkliler A. & Ertay, Ő. & Havutçu, A. & Gürpınar, D., 2012. *Medeni hukuk*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Yüce, T. T., 1985. *Ceza Hukukunun Temel kavramları*. Ankara: Turhan Kitabevi.

### ***Sürekli Yayınlar***

Akkaya, M., 1997. Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 46. (1-4).

Akman Solak, İ., 2012. Vergi mahremiyeti suçu. *Yaklaşım Dergisi*. (240)

Aktaş, A., 2010. Limited ve anonim şirket kanuni temsilcilerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde vergisel sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*.

Ateşli, E., 2000. Anonim şirketin kanuni temsilcisinin ödenmemiş vergi borçları karşısındaki sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. (94).

Aygün, F., 2004. Anonim şirketlerde temsil yetkisi olmayan yönetim kurulu üyesinin kamu borçlarından dolayı sorumluluk durumu ve konuya ilişkin bir yargı kararı. *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*. (194).

Bağdınlı, H., 1998. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler ile ortakların vergisel sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*. (119).

Bahar, C. O., 2002. Anonim ve limited şirketlerde temsil yetkisi ve şirkete kayyım atanması. *Vergi Dünyası Dergisi*. (252).

Bahar, C. O., 2005. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği, üyelik görevinin sona ermesi ve sorumluluktan kurtulma halleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. (281)

Baykara, B. 2005. İdari vergi suçunun unsurları. *Yaklaşım Dergisi*. (146).

Berki, Ş., 1975. Türk miras hukukunun esasları. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*.

Bozdoğan, M N., 2004. Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunun incelenmesi ve değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (269).

Bozkurt, T., 2009. Vergi yükümlülüğü-vergi sorumluluğu kavramları çerçevesinde anonim şirketlerde tek başına temsil ve ilzama yetkili olanların (özellikle murahhas azaların ) vergisel sorumluluğu. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, Cilt XXIV. (4).

Buzdan, İ., 2012. Yeni Türk ticaret kanunu'na göre limited şirketlerde yönetim ve temsil "müdürler kurulu ve sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*. (235).

- Candan, T., 1996. Kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. Ankara. (39).
- Çağan, N., 1980. Demokratik sosyal hukuk devletlerinde vergilendirme. *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*. (1-4)
- Çamoğlu, E., 2003. Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin ortaklığın kamu borçlarından dolayı sorumluluğu. *Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*. (140).
- Çelen, Mustafa; “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 273, Mayıs, 2004.
- Çelik, A., 2003. Limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından dolayı ortakların sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. (125).
- Çölgezen, Ö., 2011. Gecikme faizinin niteliği, *Yaklaşım Dergisi*. (356).
- Ergenç, Ö., 2000. Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*. (231).
- Fidancı, A., 1994. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliğinden istifa şekli ve hukuki sonuçları. *Yaklaşım Dergisi*.
- Gerçek, A., 1999. Limited şirketlerde kanuni temsilciler ve ortakların vergi borcundan sorumluluğu, *Yaklaşım Dergisi*, (83)
- Gerçek, A., 2005. Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*.
- Gülseven, M., 2001. Vergi suçları. *Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni*.
- Gültekin, H., 1984. Kanuni temsilcilerin ödevi ve vergi cezaları karşısındaki durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, (30), s.39.
- Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2003. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-I. *Yaklaşım Dergisi*, (130).

- Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2003. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-II. *Yaklaşım Dergisi*..(131).
- Gürgür, Ş. P. & Yeşilyurt, E., 2004. Vergi hukukunda kanuni temsilciler ve sorumlulukları-III. *Yaklaşım Dergisi*.(133).
- Hafizoğulları, Z., 2005. 5237 sayılı Türk ceza kanununda fail, isnat yeteneği, isnat yeteneğini azaltan veya kaldıran nedenler. *Polis Dergisi*. (45).
- Karabayır, A., 1998. 4369 Sayılı Kanun Kanuni Temsilcilerde Hapis Cezasını Kaldırıyor Mu?. *Vergi Dünyası Dergisi*. (205).
- Kartal, Z., 1998. İdari Vergi Cezalarına Vergi Organlarının Yaklaşımı. *Vergi Dünyası Dergisi*. (207).
- Kartal, Z., 2011. Tecil faizinde değişiklik. *Yaklaşım Dergisi*. (221).
- Kuluçlu, E., 2008. Türk hukuk sisteminde normlar hiyerarşisi ve sayıştay denetimine etkileri. *Sayıştay Dergisi*. (71).
- Kumrulu, A., 1988. Vergi davalarında uygulanan gecikme faîzî hakkında düşünceler. *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1988/1-4). s.239-247.
- Maç, M., 2002. Anonim ve limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin, bu şirketlerin özel ve kamu borçlarına ilişkin sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, (118).
- Mavral, Ü., 2002. Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumlulukları. *Vergi Sorunları Dergisi*. (171).
- Mutluer, K., 1979. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği. *Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*. XV (2).
- Oktar, A., 2002. Sahte fatura kullanılmasında sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*. (167).
- Özsüt, T., 1989. 3505 sayılı kanun ile vergi usul kanunun'nda yapılan değişiklikler. *Vergi Dünyası Dergisi*. (90).
- Saban, N., 2000. 4369'un suç ve ceza sistemine nasıl bakmalıyız? - 1. *Vergi Sorunları Dergisi*. (144).

Saraç, O., 2000. Amme Alacağının Korunması Ve Vergisel Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*. (89).

Sayın, M., 1997. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*. (100),.

Taşkan, Y. Z., 2000. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesinin istifası ve vergisel sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*. (145).

Tekkoyun, İ. & Tekkoyun, M., 2003. Genel olarak ve şirketler hukukunda sorumluluk kavramı. *Vergi Dünyası Dergisi*. (267).

Tokat, Y., 2007. Sermaye Şirketlerinde Yönetici Olmanın Zorluğu; Mali Yükümlülüğün Takibi Ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*. (173).

Ünal, M., 1996. Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*. (47)

Uslu, O., 2005. Limited ve anonim şirket ortaklarıyla, kanuni temsilcilerin şirketlerin kamu ve özel borçlarından doğan sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, (28).

Uzunoğlu, M., 2008. 5766 sayılı kanunla 6183 sayılı A.A.T.U.H Kanunda yapılan değişikliklerin değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. (325)

İmre, Zahit; “Hukuki Mesuliyetin Esası Üzerinde Bazı Düşünceler”, Atatürk’e Doğumunun 100. Yılında Armağan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Fakülteler Matbaası,1982.

### ***Diğer Yayınlar***

Aktaş Kulaç, Y., 2008. Türk vergi hukukunda gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergisel sorumlulukları. *Yüksek Lisans Tezi*, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aslan, M., *Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu*, <http://www.turkvergi.com/yazilar> (Son Erişim Tarihi:20.03.2013)

Çelik, Ahmet Ç. *Tüzel kişilerin sorumluluğu*. <http://www.tazminathukuku.com/> (Son Erişim Tarihi:01.04.2013)

Erdem, T., 2009. Vergisel kabahatler. *Doktora tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Günay, F. *Tasfiye memurlarının tasfiye memuru ve kanuni temsilci sıfatlarından doğan vergi ve amme alacağı sorumlulukları*.

<http://www.legalisplatform.net/index.asp> , (Son Erişim Tarihi: 14.04.2013)

Güner, T., 2007. Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İmregün, O., 1961. “Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Sirketlerinin Ehliyeti Ve Temsili” II. Ticaret Ve Banka Hukuku Haftası.

Kocaman, Musa; “Vergi Kanunlarında Sorumluluk Müessesesi”, Sakarya, 2008.

[Http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20sorumluluk.Pdf](http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20sorumluluk.Pdf)

(Son Erişim Tarihi: 03.02.2013)

Ortaç, F. R., 1990. Türk vergi hukukunda sorumluluk. *Doktora Tezi*. Ankara: G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özdiler, E., 2005. Sermaye şirketlerinde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi.

Saban, N., 1991. Vergi hukukunda sorumluluk. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tezcan, K., *Vergi suç ve cezaların Türk ceza kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi*. [www.muhasabenet.net/](http://www.muhasabenet.net/) (Son Erişim Tarihi: 20.04.2013)

Yücel, T., 2010. Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yeniçeri, H., 2004. Beyan esasına dayanan vergilerde vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *19. Türkiye Mali Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*. 10-14 Mayıs 2004 Ankara: Yaklaşım Yayınları.

### ***Yargı Kararları***

Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 21.09.1988, Esas Numarası:1988/7, Karar Numarası:1988/27.

Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 24.06.1993, Esas Numarası: 1992/29, Karar Numarası: 1993/23.

Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 28/04/2011, Esas Numarası: 2009/39, Karar Numarası: 2011/68.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:11.03.1986, Esas Numarası: 1985/656, Karar Numarası:1986/796.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi: 24.12.1987, Esas Numarası:1987/2189, Karar Numarası:1987/2924.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:23.03.1988, Esas Numarası:1987/1454, Karar Numarası:1988/941.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 20.09.1988, Esas Numarası: 1987/2105, Karar Numarası: 1988/1228.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi: 06.11.1990, Esas Numarası:1988/1940, Karar Numarası:1990/3042.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi:20.11.1991, Esas Numarası:1990/3421, Karar Numarası:1991/2918.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi:25.03.1992, Esas Numarası:1991/1273, Karar Numarası:1992/1171.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:26.03.1992, Esas Numarası: 1991/1643, Karar Numarası:1992/1200.



Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi:12.11.1992, Esas Numarası:1992/519, Karar Numarası:1992/3372.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi:17.12.1992, Esas Numarası:1991/3094, Karar Numarası:1992/3927.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 11.04.1995, Esas Numarası:1994/4277, Karar Numarası:1995/1197.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:19.12.1995, Esas Numarası:1995/3181, Karar Numarası:1995/4260.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:06.03.1996, Esas Numarası: 1995/4820, Karar Numarası:1996/630.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi:12.11.1998, Esas Numarası:1997/5167 , Karar Numarası: 1998/3958.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi: 21.12.1998, Esas Numarası:1997/5295, Karar Numarası:1998/4660.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 22.11.2000, Esas Numarası:1999/4599, K. 3833/2000.

Danıştay 3.Daire, Karar Tarihi: 21.11.2001, Esas Numarası:2000/4833, Karar Numarası:2001/4064.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 17.12.2002, Esas Numarası: 2001/2015, Karar Numarası:2002/4199.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 15.09.2005, Esas Numarası:2004/239, Karar Numarası:2005/1905.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 01.02.2011, Esas Numarası: 2009/852, Karar Numarası: 2011/245.

Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi: 18.04.2011, Esas Numarası: 2010/7029, Karar Numarası: 2011/1236.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:01.01.1977, Esas Numarası:1977/2272, Karar Numarası:1978/503.

Danıştay 4.Daire, Karar Tarihi:13.1.1987, Esas Numarası:1986/4783, Karar Numarası:1987/143.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:16.04.1993, Esas Numarası:1992/1559 Karar Numarası:1993/1613.

Danıştay 4.Daire, Karar Tarihi: 27.1.1994., Esas Numarası:1992/3482, Karar Numarası:1994/390.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi: 29.04.1997, Esas Numarası:1996/3659, Karar Numarası:1997/3971.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi: 18.05.2000, Esas Numarası:E. 1999/1276, K. 2000/2257.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:27.06.2001, Esas Numarası:2001/2547, Karar Numarası:2001/3219.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi: 07.04.2005, Esas Numarası:2004/1885, Karar Numarası:2005/572.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi: 22.09.2005, Esas Numarası: 2006/1547, Karar Numarası: 2007/175.

Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi: 20.01.2011, Esas Numarası: 2008/2994, Karar Numarası: 2011/253.

Danıştay 6.Daire, Karar Tarihi:29.04.1986, Esas Numarası:1986/325, Karar Numarası:1986/414.

Danıştay 7. Daire, Karar Tarihi: 28.04.1969, Esas Numarası:1967/3042 Karar Numarası:1969/914.

Danıştay 7. Dairesi, Karar Tarihi: 23.12.1985, Esas Numarası:1984/305, Karar Numarası:1985/3329.

Danıştay 7.Daire, Karar Tarihi: 04.05.1989, Esas Numarası:1986/1183, Karar Numarası:1989/1077.

Danıştay 7. Daire, Karar Tarihi: 27.02.1995, Esas Numarası:1992/8523, Karar Numarası:1995/710.

Danıştay 7. Daire, Karar Tarihi: 23.11.2000, Esas Numarası:2724/2000 Karar Numarası:3446/2000.

Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi: 26.9.1988, Esas Numarası: 1987/1904, Karar Numarası: 1988/2891.

Danıştay 9. Dairesi, Karar Tarihi:17.3.1993, Esas Numarası:1992/3881, Karar Numarası: 1993/1261.

Danıştay 9.Daire, Karar Tarihi: 07.10.1997, Esas Numarası:1997/1121, Karar Numarası:1997/2835.

Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi:17.02.2004, Esas Numarası:2001/1793, Karar Numarası:2004/998.

Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi: 27.09.2006, Esas Numarası: 2005/5205, Karar Numarası:2006/3461.

Danıştay 9. Dairesi, Karar Tarihi: 22.07.2007, Esas Numarası: 2007/92, Karar Numarası:2007/584.

Danıştay 10.Daire, Karar Tarihi:11.06.1985, Esas Numarası:1982/4992, Karar Numarası: 1985/1219.

Danıştay 11. Daire, Karar Tarihi: 22.03.1996, Esas Numarası:1993/1993, Karar Numarası:1996/1227.

Danıştay 11. Daire, Karar Tarihi: 03.11.1998, Esas Numarası:1998/881. Karar Numarası:1998/3608.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi:29.11.1991, Esas Numarası:1991/305 Karar Numarası:1991/128.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi: 01.05.1992, Esas Numarası:1991/421 Karar Numarası:1992/148.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi: 29.11.1991, Esas Numarası: 1991/305 Karar Numarası:1991/128.

Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu, Karar Tarihi:24.09.1993, Esas Numarası:1993/55, Karar Numarası:1993/84.

Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu, Karar Tarihi: 13.12.2002, Esas Numarası:2002/395, Karar Numarası: 2002/491

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi:22.03.1994, Esas Numarası:1993/118, Karar Numarası:1994/195.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi: 31.03.1995, Esas Numarası:1994/239, Karar Numarası:1995/117.

Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu, Karar Tarihi: 13.12.2002, Esas Numarası: 2002/395, Karar Numarası: 2002/491

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11.07.2007, Esas Numarası:2007/19, Karar Numarası:2007/250.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Karar Tarihi: 31.03.1995, Esas Numarası:1995/21, Karar Numarası:1995/116.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, Karar Tarihi: 07.12.1989, Esas Numarası:1989/2-3-4-, Karar Numarası:1989/5.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 16.2.1989, Esas Numarası:1988/1, Karar Numarası 1989/1.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi: 01.12.2009, Esas Numarası:2008/2927, Karar Numarası: 2009/1223.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 9.5.2002, Esas Numarası:2002/1198 Karar Numarası: 2001/3995.