

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
ÖZEL HUKUK TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

ANONİM ŞİRKETLERDE KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUK

HAZIRLAYAN

SILA BEYDOĞAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. RIZA AYHAN

ANKARA - 2024

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 17/01/2024

Öğrencinin Adı, Soyadı:Sıla BEYDOĞAN

Öğrencinin Numarası:21920007

Anabilim Dalı:Özel Hukuk Anabilim Dalı

Programı:Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı:Prof. Dr. Rıza AYHAN

Tez Başlığı:Anonim Şirketlerde Kamu Borçlarından Sorumluluk

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 100 (yüz) sayfalık kısmına ilişkin, 27/12/2023 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından TURNITIN adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 10'dır. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: 17/01/2024

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Rıza AYHAN

.....

TEŞEKKÜR

Öncelikle, çalışmam sırasında değerli vaktini ayıran, bana yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Rıza AYHAN'a ve kıymetli fikir ve önerileriyle yapmış olduğum çalışmaya katkıda bulunan Dr. Öğretim Üyesi Ahmet Cemil ÜNAL'a ve Dr. Öğretim Üyesi Derviş ALTINOK'a teşekkürü bir borç bilirim.

Eğitim hayatım boyunca beni her koşulda destekleyen sevgili annem Adalet BEYDOĞAN'a ve kıymetli babam Mustafa BEYDOĞAN'a şükranlarımı sunarım. Hayatım boyunca en büyük desteğim olan ablam Hazal YILMAZ'a, kardeşim Baran Bilal BEYDOĞAN'a ve eniştem Bülent YILMAZ'a teşekkür ederim.

Çalışmam esnasında verdikleri manevi destek için çalışma arkadaşlarım Birsen YAVUZ'a, Av. Mehmet Mirza TAN'a, Av. Cenk ERBEK'e, Esil Çağlayan PINARCIOĞLU'na, Şule DEMİR'e, Esengül TÜRKEŞ'e, kıymetli arkadaşlarım Av. Berrak İÇTEN'e, Arş. Gör. Elanur TAMER'e ve Av. Uğur Ozan LEZGİ'ye sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Sıla Beydoğan, Anonim Şirketlerde Kamu Borçlarından Sorumluluk, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı, 2024

Bu çalışmada sermaye şirketleri arasında yer alan anonim şirketlerin kamu borçlarından sorumluluğu incelenmiştir. Çalışma kapsamında asıl sorumlu şirket tüzel kişiliğinden kamu alacağının tahsil edilememesi durumunda, şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, bu sorumluluğun kapsamı, şartları ve sınırları AATUHK ve VUK kapsamında ele alınmıştır. Akabinde ise anonim şirketlerin TTK’da belirtilen koşullar çerçevesinde yapısal değişikliklere uğraması hâlinde kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler KVK kapsamında açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, Kamu Borcu

ABSTRACT

Sıla Beydoğan, Liability for Public Debts in Joint Stock Companies, Başkent University, Institute of Social Sciences, Master Program in Private Law with Thesis, 2024

In this study, the liability of joint stock companies, which are among the equity companies, for public debts is examined. The study covers the liability of the legal entity and the company's legal representatives in the event that the public receivable cannot be collected from the main responsible company. The scope, conditions, and limitations of this liability are covered under the laws governing the Tax Procedures Code and the Law on the Collection Procedure of Public Receivables. Then, under the purview of the Corporate Tax Code, regulations were established concerning joint stock firms' liability for public debts in the event of structural changes, provided that the prerequisites outlined in the Turkish Commercial Code were met.

Keywords: Joint Stock Companies, Public Debts

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
SİMGELER ve KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1
1.KAMU ALACAĞI KAVRAMI.....	3
1.1 Alacak ve Kamu Alacağı Kavramları.....	3
1.2. Kamu Alacağının Şartları	3
1.3. Kamu Alacaklarının Mahiyeti.....	6
1.4. Kamu Alacağı Türleri	6
1.4.1. Alacak hakkının aidiyeti bakımından kamu alacakları	6
1.4.2. 6183 sayılı Kanun'dan yararlanma hakkına göre alacaklar.....	7
1.4.3. Kapsam bakımından kamu alacakları	7
1.4.3.1. Aslı kamu alacakları.....	7
1.4.3.1.1. Vergi.....	8
1.4.3.1.1.1.Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu kavramları.....	9
1.4.3.1.1.2.Vergi mükellefiyeti	9
1.4.3.1.1.3. Vergi sorumluluğu.....	12
1.4.3.1.2. Harç	14
1.4.3.1.3. Resim.....	15
1.4.3.1.4. Vergi cezaları ve para cezaları	15
1.4.3.1.5. Ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları.....	16
1.4.3.2. Fer'î kamu alacakları.....	17
1.4.3.2.1. Gecikme zammı.....	17

1.4.3.2.2. Gecikme faizi	20
1.4.3.2.3. Tecil faizi.....	24
1.4.3.2.4. Pişmanlık zammı.....	26
1.4.3.3. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan amme alacakları	27
1.4.3.4. Takip masrafları	29
1.5. 6183 Sayılı Kanuna Yapılan Atıf Nedeniyle Bu Kanuna Göre Takip Edilen Alacaklar.....	30
1.6. Kamu Alacaklıları.....	32
1.6.1. Devlet	32
1.6.2. İl özel idaresi	33
1.6.3. Belediyeler	33
1.7. Kamu Borçluları	33
1.7.1. Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler	34
1.7.1.1.Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek kişiler	34
1.7.1.2.Kamu alacağını ödemek zorunda olan tüzel kişiler	35
1.7.2. Gerçek veya tüzel kişilerin kanunî temsilcileri	35
1.7.2.1. Gerçek kişilerin kanunî temsilcileri.....	37
1.7.2.2.Tüzel kişilerin kanunî temsilcileri.....	38
1.7.3. Mirasçılar	41
1.7.4. Kefil	42
1.7.5. Yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri.....	43
2. ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULUNUN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU	45
2.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Yönetici Kavramı	45
2.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Yöneticilerin TTK Çerçevesinde Sorumluluğu	47
2.3. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin VUK ve AATUHK Çerçevesinde Sorumluluğu	49

2.3.1. Yönetim kurulu ve yöneticilerin VUK çerçevesinde sorumluluğu	49
2.3.1.1. Alacağın talep edilebilir olması	50
2.3.1.2. Alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilememesi	50
2.3.1.3. Vergi alacağının tahsil edilememesinin kanunî temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması	51
2.3.2. Yönetim kurulu ve yöneticilerin AATUHK çerçevesinde sorumluluğu	51
2.3.2.1. Alacağın talep edilebilir olması	52
2.3.2.2. Alacakların niteliği yönünden 6183 sayılı Kanunun uygulama alanı bulması	52
2.3.2.3. 6183 sayılı Kanun çerçevesinde alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilememesi yahut tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması	52
2.3.2.4. Şirketin ödeme gücünden yoksun olması	54
2.3.3. Kusur açısından sorumluluğun mahiyetinin değerlendirilmesi	55
2.3.3.1. VUK kapsamında kanunî temsilcinin sorumluluğunun mahiyeti	55
2.3.3.2. AATUHK kapsamında kanunî temsilcinin sorumluluğunun mahiyeti	57
2.4. Anonim Şirketlerde SSGSSK Çerçevesinde Kamu Borçlarından Sorumluluk	58
2.4.1. Alacağın talep edilebilir olması	60
2.4.2. Alacağın süresinde ödenmemiş olması	61
2.4.3. Borcun ödenmemesi için haklı bir sebebin bulunmaması	61
2.4.4. Kusur açısından sorumluluğun mahiyetinin değerlendirilmesi	62
2.5. Kanunî Temsilci Sıfatı ile Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu.....	62
2.6. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğunun Niteliği	63
2.6.1. Sorumluluğun fer'îliği	63
2.6.2. Kanunî temsilcinin malvarlığı ile sınırsız sorumluluğu	64
2.6.3. Kanunî temsilcinin sorumluluğun zaman açısından sınırı	65
2.6.4. Kanunî temsilcilerin sorumluluğunda teselsül hükümleri	68
2.7. Kanunî Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar	69
2.7.1. Murahhas üyelerin sorumluluğu	69

2.7.2. Kanunî temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğu	70
2.7.3. Kanunî temsilcinin bir başka şirketin paylarını temsilen görevini ifa etmesi	71
2.7.4. Kanunî temsilcinin mirasçılarının sorumluluğu	72
2.7.5. Sorumluluğun rücu ilişkisi açısından değerlendirilmesi	73
2.7.5.1. Temsilcilerin şirkete karşı rücu hakkı.....	73
2.7.5.2. Temsilcilerin birbirine karşı rücu hakkı	75
3. ANONİM ŞİRKETLERDE YAPISAL DEĞİŞİKLİKLERDE VE TASFİYE HÂLİNDE SORUMLULUK	77
3.1. Anonim Şirketlerde Yapısal Değişikliklerde Sorumluluk	77
3.1.1. Şirket birleşmelerinde kamu borcundan sorumluluk	77
3.1.2. Şirket bölünmelerinde kamu borcundan sorumluluk	83
3.1.2.1. Tam bölünme	84
3.1.2.2. Kısmî bölünme	87
3.1.3. Şirketlerin tür değişikliğinde kamu borcundan sorumluluk	88
3.1.4. Şirketlerin hisse değişiminde kamu borcundan sorumluluk	89
3.2. Anonim Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	89
3.2.1. Anonim şirketlerde tasfiye memurları	91
3.2.1.1. Tasfiye memurlarının TTK çerçevesinde sorumluluğu	92
3.2.1.2. Tasfiye memurlarının VUK çerçevesinde sorumluluğu	92
3.2.1.3. Tasfiye memurlarının AATUHK çerçevesinde sorumluluğu	93
3.2.1.4. Tasfiye memurlarının KVK çerçevesinde sorumluluğu	94
3.2.2. Sorumluluğun rücu ilişkisi açısından değerlendirilmesi	95
SONUÇ	98
KAYNAKLAR	101

SİMGELER ve KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

C. : Cilt

E. : Esas

H. D. : Hukuk Dairesi

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

İİK : İcra ve İflas Kanunu

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

İYUK : İdari Yargılama Usul Kanunu

K. : Karar

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

R.G. : Resmi Gazete

T. : Tarih

TBK : Türk Borçlar Kanunu

TMK : Türk Medeni Kanunu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

S. : Sayı

s. : sayfa

SSGSSK : Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

T. : Tarih

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Anonim şirket, TTK m. 329/1’de sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak tanımlanmıştır. Anonim şirketler sınırlı sorumluluk ilkesi çerçevesinde uygulamada sıkça tercih edilen sermaye şirketlerinin başında gelmektedir.

Bunun yanı sıra TTK m. 125/1’de ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu ifade edilmektedir. Maddenin devamında bu şirketlerin, Türk Medenî Kanununun 48’inci maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanıp borçları üstlenebileceği belirtilmektedir. Buna göre; ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan şirketin borçlarından sorumluluğu da kural olarak şirket tüzel kişiliğinin malvarlığı ile sınırlıdır.

Şirketler, kuruluş amaçları doğrultusunda faaliyetlerine devam ederken bir yandan kâr sağlayıp gelir elde etmekteyken diğer yandan da borçlanmaktadırlar. Bu borçlar özel hukuktan doğabileceği gibi kamu hukukundan da kaynaklanabilir. Kamu hukukundan kaynaklanan borçlardan kamu idarelerine ait alacakların kamu hizmetlerinin devamının sağlanması bakımından ayrı bir önemi haiz olması sebebi ile bunların tahsili ayrıca düzenleme altına alınmıştır. Her ne kadar şirketin borçlarından, esas olan şirket tüzel kişiliğinin sorumlu tutulmasıysa da şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarının çeşitli kanunlar ve belirli sınırlar çerçevesinde şirketin kanunî temsilcilerinden tahsil edilebilmesi mümkündür.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, anonim şirketlerin kamu borçlarından sorumluluğunun hangi kalemleri kapsadığının tespitini sağlamak amacıyla öncelikle kamu alacakları ayrıntılı bir biçimde ele alınmış ve kamu alacağının borçlusu olarak anonim şirketin tüzel kişi olarak sorumlu tutulacağı, bunun yanı sıra şirketin kanunî temsilcilerinin ise tüzel kişinin kanunî temsilcisi olarak ikinci dereceden sorumlu tutulacağından bahsedilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise kanunî temsilcilerin VUK ve AATUHK kapsamındaki sorumlulukları, iki kanun açısından karşılaştırılmalı olarak açıklanmış ve kanunî temsilcinin sorumluluğunun sınırı ile rücu hakkının kapsamına yer verilmiştir.

Şirketlerin çeşitli sebeplerle yapısal değişikliklere uğraması mümkündür. Anonim şirketlerde meydana gelen yapısal değişiklikler ve şirketlerin herhangi bir sebeple tasfiyeye uğraması kamu borcunun tahsiline engel değildir. Dolayısıyla da belirtilen hususlar da ayrıca incelemeye muhtaçtır. Çalışmamızın üçüncü bölümünde şirketlerin tasfiye edilmesi ve yapısal değişikliğe uğraması hâlinde kamu borcundan sorumluluk incelenmiştir.

1.KAMU ALACAĞI KAVRAMI

1.1 Alacak ve Kamu Alacağı Kavramları

Borç ilişkisinin taraflarından alacaklıya borç ilişkisinin konusunu oluşturan edimin ifasını isteme yetkisinin tanındığı, borçlunun ise yerine getirmekle yükümlü tutulduğu hukuki ilişki borç olarak adlandırılmaktadır. Borçlu tarafından yerine getirilmesi gereken edim; borçlu bakımından borcu ifade ederken alacaklı bakımından ise alacak hakkını ifade etmektedir¹.

Günümüzde devlet; ülkenin savunması, ülke içerisinde dirlik ve düzenin sağlanması gibi görevlerinin yanı sıra toplumun müşterek ihtiyaçlarını da karşılayabilmek için bir kısım faaliyetlerde bulunmakta ve bu faaliyetler kamu hizmetleri olarak ifade edilmektedir. Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ise gelire ihtiyacı bulunmakla birlikte; kamu hizmetlerinin sunulabilmesine aracılık eden gelirler, genel itibariyle kamu alacakları olarak adlandırılmaktadır².

Kamu alacağı kavramı, “kamu” kelimesinin farklı bakış açıları ile ele alınmasından dolayı literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır³. Bu tanımlamalardan bir tanesine göre kamu alacağı, devletin yüküm yahut borç ilişkisi sonucunda elde ettiği gelirler olarak belirtilmiştir⁴. Diğer bir tanımda ise bu kavram, devletin kamu hukukunda kaynağını bulan zor kullanma gücüne dayanarak tesis ettiği idari işlemler ile elde ettiği gelirler olarak ifade edilmiştir⁵. Kamu alacağının bir diğer tanımı ise, kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanabilmesi için kamu gücü kullanarak tahsil edilen alacaklar olarak yapılmıştır⁶.

1.2. Kamu Alacağının Şartları

Taraf olmadığı özel hukuk borç ilişkilerini dâhi çeşitli yasal düzenlemeler ile güvence altına alan devlet, kendi alacaklarının da ödenmemesi hâlinde alacaklarının tahsilini

¹Eren, F., Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2014, s.48.

²Çelik, B., Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İstanbul 2002, s.21-23.

³Coşkun Karadağ, N. “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, Maliye Dergisi, S. 162, Ocak-Haziran 2012, s. 245.

⁴Öncel, M., / Kumrulu, A.,/ Çağan, N., Vergi Hukuku, Ankara 2013, s.159.

⁵Çelik,s.24.

⁶Karakoç, Y., Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar, Ankara 2000, s.25; Gerçek, A., Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa 2011, s.2-3; Arslan, Ç., “Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı Ve Faiz”, Türk İdare Dergisi, s.66.

sağlamak amacıyla bir kısım düzenlemeler öngörmüş ve 6183 sayılı Kanunu yürürlüğe koymuştur⁷.

AATUHK ile amme alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Kanunda kamu alacağı kavramının tanımına yer verilmemekle birlikte, kamu alacaklarının kapsamını oluşturan kalemler açıkça belirtilmiştir. Buna göre; “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi aslî, gecikme zammı, faiz gibi fer’î amme alacakları ve akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları” ile “Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar” amme alacağı olarak kabul edilmektedir⁸.

Kamu alacağı kavramının; esasında kamu gücüne dayandığı ve idarî işleminden doğduğu ifade edilmekle birlikte, bu kavramı “kamunun alacağı” ya da “kamu tüzel kişilerinin alacağı” olarak belirtmek doğru değildir. Zira kamu tüzel kişilerinin bütün alacakları “kamu alacağı” niteliğinde değildir. Bunun yanı sıra kamu tüzel kişilerinin bütün alacaklarının takip ve tahsili de kamu alacaklarının tahsiline ilişkin kanunla öngörülmüş usullere tâbi değildir⁹.

Kamu alacaklarının takip ve tahsil esaslarını düzenleyen AATUHK uyarınca, bir alacağı kamu alacağı olarak kabul edebilmek için; öncelikle bu alacağın; devlet, il özel idaresi yahut belediyeye ait alacaklar arasında bulunması gerekmektedir. Buna göre; kanunda açıkça belirtilen bu kamu kurum ve kuruluşları haricindeki kamu kurumlarına ait alacaklar, kanunda yapılan atıf ile 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilse dâhi, kamu alacağı niteliğinde kabul edilmez¹⁰. Bunun yanı sıra, kanunda belirtilen kurumlar dışındaki

⁷Saraçoğlu F., / Engin, İ., / Arslan, C.B, “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 4, S.2, Temmuz 2017, s.61.

⁸Taşkan, Y., Vergi Hukuku, Ankara 2018, s.287-288; Sayın Önal, B., Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Ankara 2009., s.140-141.

⁹Kaplan, R., Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 4, S.15, Ekim 2013, s.197.

¹⁰Candan, T., Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklarından Sorumluluğu, Ankara 2006, s.45; Candan, T., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.8; Bahçeci, B., “İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.64 S.4., 2015, s. 987.

kurumların kamu alacağı niteliğindeki alacakları; ancak özel hüküm bulunması hâlinde bu Kanun kapsamında değerlendirilebilir¹¹.

AATUHK'a yapılan atıf, alacağın kamu alacağı olduğu anlamına gelmemektedir. Kanuna yapılan atıf, alacağın 6183 sayılı Kanun'da öngörülen usullerle tahsil edilebileceği anlamına gelmektedir. Bunun yanı sıra bir alacağın AATUHK kapsamına girmesi ve kamu alacağı olarak kabul edilebilmesi için alacağın Kanunda belirtilen tüzel kişiliklere ait olması da tek başına bir ölçüt değildir. Nitekim bu idarelere ait alacakların bir kısmı kamu hukukundan doğarken; bir kısmı ise, özel hukuktan doğmaktadır. Buna göre bir alacağın AATUHK kapsamına girmesi ve kamu alacağı olarak kabul edilebilmesi için alacağın kamu hukukundan doğması şarttır¹².

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan özel hukuk hükümlerine tâbi alacakları; açık kanun hükmü gereği, kamu alacağı kapsamında bulunmamaktadır. Dolayısıyla da bu tip alacakların takip ve tahsili, AATUHK hükümlerine göre değil İİK hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir¹³.

Kanun'da her ne kadar idarelerin sözleşmeden doğan alacaklarının 6183 sayılı Kanun kapsamına girmediği belirtilmiş ise de hangi sözleşmelerin bu kapsamda kabul edilmediği konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte; idari sözleşmeler, kamu hukuku kapsamında değerlendirildiğinden bu sözleşmelere kamu hukuku uygulanacağı ve bunlardan doğan alacakların takip ve tahsilinin AATUHK kapsamında yapılması gerektiği kabul görmektedir¹⁴.

AATUHK m.2'de Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtilen alacakların da kamu alacağı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, alacağın niteliği

¹¹Aksu Özkan, R., "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli Ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi", C.6, S.1, 2020, s.12; Budak, T., /Benk, S., "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", Business & Economics Research Journal, V.2 N.2, 2011, s.64; Sayın Önal, s.142; Coşkun, M., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 2013, s.34.

¹²Candan, Kanuni Temsilci, s.46.

¹³Arslan, R., /Yılmaz, E., /Ayvaz, Taşpınar, S., İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı, Ankara 2016, s.43;

Yılmaz, K., Kamu Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Ankara 2002, s.29; Coşkun, s.34; Koçak, M., Vergi İcra Hukuku, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2018, s.21.

¹⁴Yılmaz, s.31., Narter, R., / Arıkan, A., "Kamu Alacaklarının Tahsil Sürecinin Belirlenmesinde İdarenin Seçimlik Hakkı Var mıdır?", D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, C.21, Özel S., 2019, s.1536; Arslan, s.67; Sayın Önal, s.147; Coşkun, s.35; Özbacı, Y., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara 2002., s.47.

yahut aidiyeti önem taşımaksızın Tahsili Emval Kanunu'na göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar, kamu alacağı niteliği taşır¹⁵.

1.3. Kamu Alacaklarının Mahiyeti

Alacaklı ile borçlunun karşılıklı edimleri üstlendiği borç ilişkilerinde taraflara bağlı olarak borcun mahiyeti de farklılık göstermektedir. Kamu borçlarının alacaklısı devlet, il özel idaresi ve belediyelerden oluşmaktayken borçlular gerçek veya tüzel kişilerden oluşabilmektedir.

TTK m. 19/1'de, *“Bir tacirin borçlarının ticari olması asıldır.”* denilerek tacirlerin borçlarının ticari olacağına ilişkin genel bir kurala yer verilmiştir. Maddenin devamında, *“Ancak, gerçek kişi olan bir tacir, işlemi yaptığı anda bunun ticari işletmesiyle ilgili olmadığını diğer tarafa açıkça bildirdiği veya işin ticari sayılmasına durum elverişli olmadığı takdirde borç adi sayılır.”* ifadesi ile kanun koyucu gerçek kişi tacirlerin borçlarının kural olarak ticari olduğunu ancak kanunda açıkça belirtilen durumların istisna teşkil ettiğini belirtirken tüzel kişi tacirlerin bütün işlem ve eylemlerinin mutlak olarak ticari olduğunu ifade etmektedir¹⁶.

Ticaret şirketleri, TTK m. 125/1'e göre tüzel kişiliği haizdir. Buna göre, kamu alacağının borçlusu, TTK m. 16/1'e göre tüzel kişi tacirler arasında belirtilen ticaret şirketleri olduğu takdirde, şirketin borçları TTK m. 19/1'de düzenlenen ticari iş karinesine göre ticari borç olarak kabul edilmelidir.

1.4. Kamu Alacağı Türleri

Kamu alacakları; alacak hakkının aidiyetine göre, AATUHK'dan yararlanma hakkına göre ve alacağın niteliğine göre sınıflandırılabilir.

1.4.1. Alacak hakkının aidiyeti bakımından kamu alacakları

AATUHK'da devlet, il özel idaresi yahut belediyelere ait olan alacaklar, kamu alacağı olarak kabul edilmiştir. Kanunda belirtilenler haricindeki kamu kurumlarına ait alacaklar, kendi özel kanunlarının atfı ile 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilse dâhi kamu alacağı

¹⁵ Candan, s.17.(2018)

¹⁶ Ayhan, R., *“Ticari İş Kavramı Ve Tacir Sıfatına Bağlanan Ücret Ve Sözleşme Cezalarının İndirilmesini İsteyememe”*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVII, S. 1-2., 2013, s.301; Ayhan, R. / Özdamar, M. / Çağlar, H., *Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar*, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara 2015., s.18., Narbay., Ş., Akkuş, M., *“Ticari İş ve Tüketici İşlemi Kavramları Ekseninde Görevli Mahkeme ve Dava Şartı Arabuluculuk Üzerine Düşünceler”*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 44., Ekim 2020, s.312.

niteliğinde kabul edilmez. Kanunun atfı, sadece alacağın tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağını gösterir¹⁷.

1.4.2. 6183 sayılı Kanun'dan yararlanma hakkına göre alacaklar

AATUHK'dan yararlanma haklarına göre alacaklar; mutlak yararlanma hakkına sahip alacaklar ve ikincil yararlanma hakkına sahip alacaklar olmak üzere ikiye ayrılır. AATUHK'dan yararlanma hakkı bakımından; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan kamu alacakları, mutlak yararlanma hakkına sahipken; bu idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan ve özel kanunlarında 6183 sayılı Kanun'a yahut Tahsili Emval Kanunu'na atıf yapılmış olan kamu alacakları ise ikincil yararlanma hakkına sahiptir. Ancak bu durum, bu alacakların kanundan yararlanmasında herhangi bir ayrıcalık sağlamamaktadır. Gerek mutlak yararlanma hakkına sahip alacaklar gerek ikincil yararlanma hakkına sahip alacaklar için yasa hükümleri aynı ölçüde geçerlidir¹⁸.

1.4.3. Kapsam bakımından kamu alacakları

Kapsam bakımından kamu alacakları; aslî kamu alacakları, fer'î kamu alacakları, takip giderlerinden oluşan kamu alacakları, özel kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na veya AATUHK'a göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar, kamu hizmetlerinin yapılmasından doğan kamu alacakları, idari sözleşmelerden doğan kamu alacakları olarak sınıflandırılabilir.

1.4.3.1. Aslî kamu alacakları

AATUHK m. 1/2'ye göre; vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafları, vergi cezaları ve para cezaları gibi alacak kalemleri aslî kamu alacaklarının kapsamını oluşturmaktadır¹⁹.

Kanunda belirtilen mahkeme masrafları ile 6183 sayılı Kanun m.1/1'de belirtilen takip giderleri birbirinden farklıdır. Mahkeme masrafları, ceza tahkik ve takiplerine ilişkin davalarda davanın sonuna kadar dava için yapılan giderleri²⁰ ifade etmekten; takip giderleri ise ilama ilişkin icraya ait giderlerdir²¹.

¹⁷Yılmaz, s.30., Coşkun, s.35.

¹⁸Yılmaz, s.30; Gülseven, M., Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1999, s.21.

¹⁹Kaplan, s.197; Candan, T., Kanuni Temsilci, s.46; Ünlü, M. C., Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Ankara 1995, s.42.

²⁰Serim, N., 6183 sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması, İstanbul 2007, s.11

²¹Çelik, s.25.

AATUHK m.1’ de aslî kamu alacaklarının kapsamı belirtilirken “gibi” ilgecine yer verilmiştir. “Gibi” ilgecinin kanundaki kullanım amacı tartışmalıdır. Bir görüşe göre, “gibi” ilgeci kullanılarak kanunda sayılmayan fakat özel kanunları ile AATUHK’a atıfta bulunulan ve mali yükümlülük doğuran kamu alacaklarının da aslî kamu alacağı olarak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır²². Bir diğer görüşe göre ise “gibi” ilgecinin amacı, cümle tekniği ve lisan zarureti dolayısıyla aslî alacakları sınırlamaktır²³.

1.4.3.1.1. Vergi

Vergi, kamu gelirleri arasında en büyük payı oluşturmaktadır. Literatürde vergi kavramının bu öneminden de yola çıkarak çeşitli tanımlarına yer verilmiştir.

VUK’ta vergi alacağı kavramının tanımına yer verilmemekle birlikte VUK m.19’da; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” ifadesi ile vergi alacağının nasıl doğduğu açıklanmaktadır. Buna göre vergi alacağı, vergi kanunlarının uygulanması sonucunda doğmaktadır²⁴.

Vergi; devlet veya vergilendirme yetkisi bulunan kuruluşlar tarafından belirli kurallar çerçevesinde karşılıksız olarak alınan iktisadi değer olarak ifade edilmektedir²⁵.

Vergi, başka bir tanımda ise belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın ve geri verilmemek üzere cebir ile tahsil edilen paradır şeklinde tanımlanmıştır²⁶.

Anayasa Mahkemesine yapılan bir başvuruda, mahkeme tarafından verginin tanımı; “*Salt bir hizmetten yararlanmanın karşılığı olmayıp bütün kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı.*” olarak yapılmıştır²⁷.

Her ne kadar vergi alacağının dayanağı Anayasa olsa da Anayasa’da verginin tanımına yer verilmemiştir. Ancak vergi ve diğer kamu gelirleri arasında yer almakta olan resim ve harçlar ile ilgili bir kısım temel esaslar Anayasa’da yer almaktadır.

²²Candan, s.46 (Kanuni Temsilci); Budak/Benk, s.65; Karakoç, s.33; Candan, s.12.(AATUHK)

²³Çelik, s.26; Arslan, s.68; Narter/Arıkan s.1534; Sayın Önal, s.142.

²⁴Gerçek, s.3.

²⁵Barlass, İ., Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul 2006, s.24; Kaplan, s.197; Altay, A., Kamu Maliyesi, Ankara 2019, s.139.

²⁶Nadaroğlu, H., “Teoride ve Pratikte Parafiskalite, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları”, C.0., S.7, s. 135. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamk/issue/774/8412>

²⁷Anayasa Mahkemesinin 14/2/1991 tarih ve E. 1990/18 ve K. 1991/4sayılı kararı. (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>) (E.T.03/07/2021)

Aslî kamu alacaklarından olan vergilerin toplanmasının esas amaçlarından bir tanesi kamu hizmetlerinin gerektiği gibi yerine getirilebilmesi için bu hizmetlerin finanse edilmesinin sağlanmasıdır. Kamu hizmetlerinden toplumda yaşayan herkes yararlandığından Anayasa’da dil, din, ırk, cinsiyet gibi hususlarda hiçbir fark gözetilmeksizin herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği düzenlemesine yer verilmiştir²⁸. Buna göre mali gücü yeterli olmayanlar vergi dışında bırakılabilir²⁹.

Aslî kamu alacakları arasında yer alan verginin karşılıksız olması, onu diğer kamu alacaklarından ayıran temel özelliklerdendir³⁰. Karşılık kavramı, doğrudan bir hizmet karşılığı yahut bireysel bir karşılık anlamını taşımamaktadır³¹. Her ne kadar devletin vergi toplaması, esasında hizmetlerini ifa ederken finansmana ihtiyaç duymasından kaynaklansa da kamu hizmetleri yerine getirilirken kişilerin bu hizmetlerden ödedikleri vergi oranında yararlandırılması mümkün olmayıp bütün bireyler kamu hizmetlerinden eşit bir biçimde yararlandırılmaktadır³². Devlet, toplanan vergiler ile vatandaşlarına sunacağı hizmeti kendisi belirlemektedir. Dolayısıyla da toplanan vergiler karşılığında devletin vatandaşlara bireysel taahhütlerde bulunması mümkün değildir. Bu durum verginin karşılıksız olduğu anlamına gelmektedir³³.

Verginin bir diğer ayırt edici özelliği ise zorunlu nitelikte olmasıdır³⁴. Verginin zorunlu niteliği, devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır. Vergi, bu güce bağlı olarak Anayasa m. 73’te belirtildiği üzere, kanunlarla belirlenir³⁵.

1.4.3.1.1.1.Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu kavramları

1.4.3.1.1.2.Vergi mükellefiyeti

VUK m.8/1’de vergi mükellefi kavramına yer verilmiştir. Buna göre vergi mükellefi; *“Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi”* olarak

²⁸Üstün, Ü.S., “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11, S.1-2, 2003., s.256-257.

²⁹Gerçek, A.,/Bakar, F.,/Mercimek, F., / Çakır, E. U., / Asa, S., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, AÜHFD, C.63., S.1., 2014, s.115.

³⁰Akdoğan, A., Kamu Maliyesi, Ankara 2020, s.107.

³¹Yılmaz, G. / Biyan, Ö. “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.38, S.2, Aralık 2016, s. 339.

³²İşık, A, Kamu Maliyesi, Bursa 2014, s.158; Kaplan, s.198.

³³Kalenderoğlu, M.,Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma, Ankara 2017, s.129.

³⁴Akdoğan, s.108. (Kamu Maliyesi)

³⁵Kalenderoğlu, s.129.

ifade edilmiştir³⁶.Anayasa'daki vergilerin kanuniliği ilkesine paralel olarak VUK m. 8/1'de, vergi mükellefiyetinin doğması için, vergi borcunun kanunda düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁷.

Kanunda vergi mükellefi kavramı, vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ortaya konulmuştur. Ancak, VUK m. 153vd'da yer alan “mükellefin ödevleri” ile ilgili düzenlemeler de dikkate alındığında mükelleflerin vergi borcunu ödeme maddi görevinin yanı sıra defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma, belgeleri bir süre saklamak gibi çeşitli şekli ödevlerinin de bulunduğu ifade edilmektedir. Buna göre vergi mükellefiyeti, vergi kanunlarında belirtilen ve mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken maddi ve şekli yükümlülüklerdir³⁸.

Vergi mükellefi, “kanunî” ya da “aracı” mükellef şeklinde olabilir. Kanunî mükellef, vergi kanunları uyarınca adına vergi borcu düşen kişidir. Bu borç sözleşme aracılığıyla başkasına devredilemez, yapılan devir sözleşmesi idareyi bağlamaz. Aracı mükellef ise, vergi borcunu ödeyen kanunî mükellefin, vergiyi ödedikten sonra yansıma vb şekillerde başkasına aktarması sonucu oluşan durumdur. Bu hâlde vergiyi ödeyen ile malvarlığında azalma meydana gelen kişiler farklıdır³⁹.

VUK m.9/1'e göre, “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.*” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla da vergi mükellefiyeti için fiil ehliyetinin bulunması şart değildir⁴⁰. Kanunda bahsi geçen “kanunî ehliyet” ifadesi literatürde Medeni hukuktaki “fiil ehliyeti” ifadesi ile eşdeğer görülmektedir⁴¹. Bir görüşe göre ise kanun koyucu “fiil ehliyeti” ifadesi yerine “kanunî ehliyet” ifadesini kullanarak, vergi hukuku açısından farklı bir yaklaşım benimsemiştir. Nitekim, vergi hukukundaki “kanunî ehliyet” kavramı, fiil ehliyetinin yanı sıra hak ehliyetini de kapsamaktadır. Zira kişinin fiil ehliyeti veya hak ehliyeti bulunmasa bile, kişi vergiyi doğuran olayla ilişki içerisine girdiği takdirde vergi mükellefi yahut vergi sorumlusu olmaktadır⁴². Ancak bu kişilere düşen ödevler, bizzat

³⁶Taşkan, s.104; Ünlü, s.73; Yılmaz, s.55; Yerlikaya, s.131.

³⁷Sarı, M. A., Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004, s.31-32.

³⁸Gerçek, s.31; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.71-72; Taşkan, s.105; Akdoğan, (Vergi Hukuku), s.51; Kızılot, Ş./Taş, M., Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2013, s.37.

³⁹Akdoğan, s.156. (Kamu Maliyesi)

⁴⁰Çelik, s.39; Kızılot /Taş, S.38.

⁴¹Akdoğan, s.50. (Vergi Hukuku)

⁴²Gerçek, A., “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi*”, AÜHFD, C.54, S.53., s.163-164.

kendileri tarafından değil onların nam ve hesabına hareket eden kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir⁴³.

Vergi hukukunda iradi temsile ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamakla birlikte yükümlülerin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmek amacı ile temsilci ataması mümkündür. Bu durumda temsilcinin vergi dairesine karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamakta, yaşanan ihmallerde asıl yükümlü bizzat sorumlu tutulmaktadır⁴⁴.

Vatandaşların yanı sıra yabancı gerçek ve tüzel kişiler de mükellef olabilir. Her ne kadar vergi mükellefinin kanunî tanımından mükellefin gerçek veya tüzel kişi olması gerektiği anlamı çıksa da bunların haricinde tüzel kişiliğe sahip olmayan iş ortaklıkları, vakıflar, iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları da vergi mükellefi olabilmektedirler⁴⁵.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergi mükellefleri tam veya dar mükellef olabilirler. Tam mükellefler yurt içinde yerleşik kişiler ile resmi yahut özel bir kurum adına ve o kurumların işleri dolayısıyla yabancı ülkede oturanlardır. Bu kişiler hem yurt içinde hem yurt dışındaki kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefler ise yurt içinde yerleşik olmayan gerçek kişilerdir ve bu kişiler yalnızca Türkiye’de elde ettiği gelirlerden vergilendirilmektedir.⁴⁶

Vergi Usul Kanunu m. 9/2’ de; vergiyi doğuran olayın kanunlar ile yasaklanmış olsa dâhi mükellefiyet için engel teşkil etmediği düzenlenmektedir. Örneğin kişi gelirini kaçakçılık, tefecilik gibi suç teşkil eden eylemlerle elde ediyor olsa dâhi elde ettiği gelirden dolayı gelir vergisi mükellefi olur⁴⁷.

Vergi mükelleflerinin vergi borçlarından sorumluluğunun kapsamı bütün malvarlığı ile şahsi sorumluluktur. Vergi mükellefiyeti kural olarak nakdî bir yükümlülük olsa da istisnai olarak aynı sorumluluk da gündeme gelebilmektedir. Örneğin KDVK m.55’de “*Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş*

⁴³Öner, E., Vergi Hukuku, s.61; Erginay, A., Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1995., s.63.

⁴⁴Kızılot/Taş, s.39.

⁴⁵Öncel/Kumrulu/Çağan, s.73; Kırbas, S., Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler Ve Kurumlar, Ankara 2015, s.64-66; Kızılot/Taş, s.37; Sarılı, s.32.

⁴⁶Taşkan, s.104; Gerçek, s.31-32.

⁴⁷Öner, s.61; Coşkun, s.60; Yılmaz, s.56.

olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, bu durumda idare açısından borçlunun kimliği yahut o andaki malikinin önemi bulunmaksızın malın bizzat kendisi ön plana çıkmaktadır⁴⁸.

1.4.3.1.1.3. Vergi sorumluluğu

Devlet esasında vergi mükelleflerini asıl vergi borçlusu olarak nitelendirmekle birlikte verginin doğru bir şekilde tahsilini sağlamak, tahsilatını kolaylaştırıp hızlandırmak ve güvence altına almak için üçüncü kişileri de mükellefin vergiye ilişkin maddî ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu tutmaktadır⁴⁹.

VUK m. 8/2’de vergi sorumlusu kavramına yer verilmiştir. VUK m. 8/2’ye göre vergi sorumlusu, “*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” VUK’ta mükellef kavramı vergi sorumlularını da kapsar şekilde kullanılmaktadır⁵⁰.

Vergi hukukunda sorumluluk, mükellefle olan ilişkisinden dolayı üçüncü kişilerin de kanun gereği vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmasıdır⁵¹.

Vergi sorumlusunun sorumluluğu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmakla birlikte bu sorumluluk sınırsız değildir. Zira mükellefin sorumluluğuna zaman yönünden getirilen kısıtlamaların sorumlu açısından da evleviyetle uygulanması gerekmektedir⁵². Bunun yanı sıra vergi sorumlusunun miktar yönünden de sorumluluğunun sınırlandırılması söz konusu olabilir. Örneğin mirasçılar, murisin kamu borcundan ancak miras hisseleri oranında sorumlu tutulabilir⁵³.

Vergi mükellefi adına hareket ederek mükelleften tahsil ettiği vergiyi idareye ödemekle yükümlü olan vergi sorumlusunun bu durumda şahsi malvarlığında herhangi bir

⁴⁸Taşkan, s.106; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74; Yerlikaya, s.138.

⁴⁹Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s.157; Sarılı, s.27; Özzer, s.32.

⁵⁰Gerçek, s.33; Ünlü, s.74.

⁵¹Öncel/Kumrulu/Çağan, s.75; Kırbaş, s.74; Sarılı, s.22; Ünlü, s.74.

⁵²Bay, H., “*Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, C.43, S.376, s.40., Erkin, s.114; Saban, N., Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 6. Baskı, İstanbul 2014.

⁵³Erkin, G., “*Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasında Sorumluluk Müessesesi*”, Leges Hukuk Dergisi, C.6., S.64, s.114.

azalma olmaz. Öyle ki bazı durumlarda verginin kesilmesi ile idareye ödenmesi arasında geçen zaman aralığında sorumlu kesilen parayı kullanarak kâr dâhi elde edebilir⁵⁴.

Vergi borcunun kötü niyetli kişiler tarafından devir yolu ile tahsilinin engellenmesini önlemek amacı ile VUK m. 8/3'te kanunî istisnalar haricinde mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağı ifade edilmiştir⁵⁵. Buna göre VUK'ta iradi temsil mümkün kılınmış olmakla birlikte bu durum vergi dairesi için bağlayıcı değildir⁵⁶.

Doktrinde bu tür sözleşmelerin taraflar arasındaki bağlayıcılığı hususunda ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, TBK uyarınca kanuna aykırı sözleşmeler geçersiz olduğundan bu tip sözleşmeler tamamen geçersiz kabul edilmeli ve adliyeler tarafından da hükümsüz sayılmalıdır⁵⁷. Bir diğer görüşe göre ise, kanunî düzenlemeye göre taraflar arasındaki iç ilişkide sözleşme hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla da taraflar bu konudaki taleplerini dava yolu ile birbirlerine karşı da ileri sürebilirler ancak sözleşme idare açısından bağlayıcı değildir⁵⁸. Biz de kanunun açık hükmü gereği, bu tarz sözleşmelerin yalnızca alacaklı idare için hüküm ifade etmeyeceği ancak taraflar arasında geçerliliğini koruyacağı kanaatindeyiz.

Vergi sorumluluğu, mükellefin nezdinde sorumluluğun doğmasına sebebiyet veren vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmakta, vergi borcunun ödenmesiyle birlikte ise sona ermektedir. Sorumluluğun vergi borcu ile doğup ödeme ile son bulmasına sorumluluğun bağımlılık niteliği denilmektedir⁵⁹.

Vergi borcu öncelikli olarak asıl borçludan, yani mükelleften tahsil edilmeye çalışılmalı tahsil edilemediği takdirde sorumluya başvurulmalıdır⁶⁰. Bununla birlikte hukukumuzda mükellef ve sorumluların müteselsilen sorumlu olduğu düzenlemeler de

⁵⁴Kırbaş, s.75.

⁵⁵Kızılot/Taş, s.39; Sürmeli, Y./ Fikir, H., “*Vergi Hukukunda Kanuni Temsilci Yerine İradi Temsilci Belirlemek Mümkün Mü?*” Yaklaşım Dergisi, S.349., Ocak 2022.

Öncel/Kumrulu/ Çağan, s.73; Yılmaz, s.58; Sarılı, s.213; Ünlü, s.74; Özyer, s.33.

⁵⁶Sürmeli, Y., “*Vergi Hukukunda İradi Temsil ve Cezai Sorumluluk*”, Yaklaşım Dergisi, S.348., Aralık 2021.

⁵⁷Öncel/Kumrulu/ Çağan, s.73.

⁵⁸Taşkan, s.112; Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s.164; Öner, s.62; Kızılot/Taş, s.39; Özyer, s.33.

⁵⁹Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s.164; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.80.,

⁶⁰Saban, s.81.

bulunmaktadır. Sorumluluğun fer'îliği bu tarz düzenlemeler karşısında istisna hâline gelmiştir⁶¹.

Vergi sorumlusu, bazı hâllerde mükellef yerine ödediği vergi borçlarını kendi malvarlığından karşılamak durumunda kaldığı için kural olarak rücu hakkını haizdir. Bazı hâllerde ise fiilî imkânsızlık sebebi ile sorumlu, rücu hakkından yararlanamamaktadırlar. Nitekim mirasçılar murise ait vergi borcunu ödediğinden mükellefin ölmesi sebebi ile rücu hakkını kullanamaz. Aynı şekilde işi devralan da tüzel kişiliğin son bulması durumunda asıl borçlu olan mükellefe yaptığı ödeme için rücu hakkından yararlanamaz⁶².

1.4.3.1.2. Harç

Harç, belirli kamu hizmetlerinden yararlanan kişilerden, hizmetlerden yararlanmalarının karşılığında alınan bedellerdir⁶³.

Harçlar da vergi alacağı gibi zorunlu olmakla birlikte vergiler karşılıklılık esasına dayanmamaktayken, harç konusu hizmet ile harç arasında karşılıklılık esası bulunmaktadır⁶⁴.

Harçlar, Anayasa m. 73'te de belirtildiği üzere kanuna veya kanunun tanıdığı yetkiye dayanılarak konulur, değiştirilir yahut kaldırılır. Harçların belirlenmesi bakımından idareye takdir yetkisi tanınmakla birlikte idareye tanınan bu yetki sınırsız olmayıp keyfi kullanılamaz⁶⁵.

Harçlar bakımından karşılıklılık esası benimsendiği için kişilerin harç alınan kamu hizmetlerinden faydalanmayarak harç ödemekten imtina edebileceği düşünülebilir. Ancak kamu hizmetleri günlük hayatımızda önemli bir yer tutmakla birlikte bu hizmetlerden faydalanmaksızın kişilerin yaşamına devam etmesi mümkün olmamaktadır⁶⁶.

⁶¹Gerçek, (Vergi Sorumlusu), s.165.

⁶²Erkin, s.116; Gerçek,(Vergi Sorumlusu), s.188.

⁶³Gerçek, s.5.; Şimşek, E., Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu Şerhi, 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayın, 1996. s.7.

⁶⁴Altay, s.140.

⁶⁵Akdoğan, s.109. (Kamu Maliyesi)

⁶⁶Kaplan, s.199; Oktar, A., “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler Ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri, Y.1996-1997., s.164.

Harç, bir kamu hizmetinden bireysel fayda elde edecek kişilerden verilecek hizmet karşılığı alınacak bedel olması nedeniyle; bu bedelin, verilen hizmet ile orantılı olması gerekmektedir.⁶⁷Nitekim aksi hâlde hizmet bedelini aşan kısım vergi niteliği kazanır⁶⁸.

1.4.3.1.3. Resim

Resim, devlet dairelerinin yahut kamu kurumlarının bazı hizmet ya da işlerin yapılabilmesine yetki ve izin vermesi sonucu, hizmeti veya işi yapacak kişilerden tahsil ettikleri gelirlerdir⁶⁹. Resimler, vergi gibi zorunlu olmasının yanı sıra vergilerden farklı olarak karşılık esasına dayanır⁷⁰. Resimler bu özelliği sebebiyle yararlanma vergisi olarak da ifade edilmektedir⁷¹.

Bazı kamu gelirleri, resim niteliğinde olduğu hâlde kanunî düzenlemelerde vergi veya harç olarak nitelendirilebilmektedir. Mesela 2464 sayılı Kanun m. 81’de düzenlenen “işyeri açma izni harcı” teorideki tanımına göre, resim olarak nitelendirilmekteyken; kanundaki ifadesinden de anlaşıldığı üzere alınan bedel, harç olarak düzenlemiştir⁷².

1.4.3.1.4. Vergi cezaları ve para cezaları

Vergi hukukunda, vergi ödevlisi olan kişiler için bir kısım maddî ve şeklî ödevler öngörülmüştür. Vergi borcunun ödenmesi mükellef için maddî ödevken maddî ödev hizmet eden beyan ve bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme gibi yükümlülükler ise şeklî ödevi oluşturmaktadır⁷³. Bu ödevler yerine getirilmediği takdirde mükelleflerin fiili, vergi suçu veya kabahatine sebep olmaktadır. Buna göre de sorumlular, adli veya idari yaptırımlara tâbi tutulmaktadır⁷⁴.

Para ve vergi cezaları kamu gelirleri arasında çok cüz’i bir dilimi oluşturmakla beraber bu cezaların asıl amacı, diğer kamu gelirlerinin aksine devlete gelir sağlamak olmayıp toplumda caydırıcılık oluşturarak bireylerin yasalara uygun davranmasını sağlamaktır⁷⁵.

⁶⁷Işık, s.152.

⁶⁸Akdoğan, s.108. (Kamu Maliyesi)

⁶⁹Gerçek, s.5; Şimşek, s.7.

⁷⁰Işık, s.152.

⁷¹Oktar, s.163.

⁷²Kaplan, s.198.

⁷³Taşkan, s.313.

⁷⁴Taşdelen, A., Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Ankara 2010, s.767.

⁷⁵Altay, s.146.

Bütçede vergi ve para cezalarına yer verilmesi, bu kalemlerin gelir kaynağı olarak değerlendirildiği anlamı taşımamaktadır. Nitekim aksi hâlde, gelir artırmak için ceza artırıcı nitelikte işlem yapılması gündeme gelebilir⁷⁶.

VUK m. 341/1’de; “*Vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” ifadesi ile vergi ziyayı tanımlanmıştır. Buna göre vergi ziyasının oluşması hâlinde ilgililer hakkında vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza, zayı olan verginin bir katı tutarında kesilmektedir. Bu durumda cezanın yanı sıra failden kayba uğratılan verginin aslı da tahsil edilecektir.⁷⁷

VUK m. 351’de; usulsüzlük cezasının, vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarındaki şekil ve usule aykırı davranışları neticesinde uygulanacağı belirtilmektedir.⁷⁸ VUK, fiillerin ağırlık derecelerine göre usulsüzlüğe sebep olacak suçları tahdidî olarak saymış ve cezalarını da belirlemiştir⁷⁹.

Kural olarak vergi cezaları, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu hakkında uygulanır. Ancak özel önem ve farklılık arz eden bazı durumlar için kanun koyucu özel düzenlemeler öngörmüştür. Buna göre tüzel kişilerin vergi mevzuatına aykırı hareketlerinin neden olduğu vergi cezaları, tüzel kişinin kendisine kesilir. Ancak kanunî temsilcinin görevini yerine getirmemesi sebebiyle doğan cezalar, tüzel kişiden tahsil edilemezse yasal temsilciden alınır⁸⁰.

1.4.3.1.5. Ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafları

6183 sayılı Kanunda muhakeme giderleri, aslî kamu alacakları arasında sayılmış olmakla birlikte; yargılama giderleri, AATUHK m.1/1’deki takip giderlerinden farklıdır. Yargılama giderleri, ceza soruşturma ve takiplerine ait davalarda yargılamanın sonuçlanana kadar davaya ilişkin yapılan giderleri ifade etmektedir⁸¹.

⁷⁶Akdoğan, s.113. (Kamu Maliyesi)

⁷⁷Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.211.

⁷⁸Taşkan, s.323; Donay, S., Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008, s. 2.

⁷⁹Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.212.

⁸⁰Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s.74.

⁸¹Çelik, s.25; Candan, (AATUHK), s.11.

1.4.3.2. Fer'î kamu alacakları

Fer'î kamu alacakları, aslî amme alacaklarının vadesinde ödenmemesi nedeniyle devletin zararının karşılanabilmesi ve kamu hizmetlerinin sekteye uğramasının önüne geçilebilmesi amacıyla tahsil edilen alacaklardır⁸². Fer'î kamu alacakları, aslî kamu alacaklarına bağlı olduğundan asıl alacak hangi hukuki rejime tâbiyse fer'îleri de o rejime tâbidir. Fer'î kamu alacakları, kimi zaman zam kimi zaman faiz olarak ifade edilmiş olmakla birlikte bu alacakların kapsamını; gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı oluşturmaktadır⁸³.

1.4.3.2.1. Gecikme zammı

Gecikme zammı, kamu alacağının vadesinde tahsil edilemediği hâllerde alacağın vadesinden ödeme tarihine kadar hesaplanan malî yükümlülük türüdür. Gecikme zammının tahsili, 6183 sayılı Kanun kapsamında sağlanmaktadır⁸⁴.

AATUHK m. 51/1'de; *“Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına, vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.”* denilmek suretiyle kanun gereği uygulanacak gecikme zammı oranına ve gecikme zammının uygulanması için kamu borcunun vadesinde ödenmemiş olması gerektiğine yer verilmiştir⁸⁵.

AATUHK m. 51/3'te; *“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.”* ifadesi ile gecikme zammının uygulama alanı belirtilmiştir. Buna göre, vergi, resim, harç gibi bütün kamu alacaklarına uygulanan gecikme zammı, vergi cezalarından sadece vergi ziyai cezası için uygulanabilmektedir⁸⁶. Bunun yanı sıra

⁸²Taş, Metin, Vergi İcra Hukukunda Haciz, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000, s. 16, Ünlü, s.43.

⁸³Gerçek, s.6; Ünlü, s.43.

⁸⁴Gerçek, s.6; Kaplan, s.204.

⁸⁵Gündüz, A., “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Uygulaması”, s.199; Coşkun, s.466.

⁸⁶Gerçek, s.70; Yegen, B., “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi C.18., S.4 2019, s.1462; Çavdar, A., “Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, S.1, 2015, s.8; Çımat, A. /Yayman, D., “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Zam Ve Faizler Üzerine Bir Değerlendirme”, Mali Çözüm, İSMIMO Yayını 2005. s.111., Arslan, s.75; Şenyüz, D., /Yüce, M., /Gerçek, A., Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s.260.

mahkemeler tarafından hükmedilen adli ve idari para cezalarında mahkemenin ayrıca bu yönde karar vermesi hâlinde bu cezalar için de gecikme zammı uygulanması gerektiği kabul edilmektedir⁸⁷.

Gecikme zammı, yalnızca kamu alacağının aslı için uygulanabilirken faiz, gecikme faizi gibi alacaklara ise gecikme zammı uygulanamaz⁸⁸.

Teminat ile güvence altına alınan alacaklar ödenmediği takdirde de gecikme zammı uygulanır. Nitekim alacaklı idare, borcun ödenmesini vadenin son gününe rastlayan mesai saatinin bitişine kadar beklemek zorundadır. Borç ödenmediği takdirde borcun güvencesi niteliğindeki teminatın aynı gün nakde çevrilmesi mümkün olmadığından teminata bağlanan kamu alacakları için de gecikme zammının uygulanması gerekmektedir⁸⁹.

Kanun koyucu gecikme zammı uygulaması ile vergilendirmede eşitliğin sağlanması amacı gütmektedir⁹⁰. Zira vergi borcunu zamanında ödeyen borçlular ile borcunu zamanında ödemeyerek parayı değerlendiren ve kendisine yarar sağlayıp devletin ise kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için borçlanmasına yahut hizmetler için gerekli kamu harcamalarını kıstak mecburiyetinde kalmasına sebebiyet veren borçluların farklı işlemlere tâbi tutulması gerekmektedir.⁹¹

Kural olarak gecikme zammı, alacağın tahsil edildiği tarihe kadar uygulanmaktadır. Ancak tecil, aciz ve iflas hâllerinde alacak tahsil edilmese bile gecikme zammı uygulanmamaktadır.

6183 sayılı Kanun m. 52/1' de; “*gecikme zammı, kamu alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddet*” olarak ifade edilmektedir⁹².

Kural olarak vadesinde ödenmeyen ve takibe düşen vergi borcuna borcun ödendiği tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Ancak istisnai olarak bu uygulama bazı durumlarda geçici olarak durdurulmaktadır. Buna göre, kanun gereği asıl borçlunun ölümü hâlinde mirasçıların reddimiras yapması için 3 aylık süre tanındığından bu zaman

⁸⁷Gerçek, s.71., Gündüz, s.201.

⁸⁸Coşkun, s.465; Özbacı, s.504; Bülbül, s.61; Yılmaz, s.591.

⁸⁹Arslan, s.75., aynı yönde Gerçek, s.70.,

⁹⁰Ateş, L., Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s.152.

⁹¹Gündüz, s.198.

⁹²Coşkun, s.494; Ünlü, s.453; Taşkan, s.301.

zarfında gecikme zammı hesaplanmaz⁹³. Bunun yanı sıra mücbir sebeplerin meydana geldiği hâllerde de sebep ortadan kalkana kadar gecikme zammı uygulanmaz⁹⁴.

AATUHK’a göre; borçlunun temerrüde düşmesi için gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesine gerek yoktur. Bunun yanı sıra borçlunun rızasıyla yaptığı ödemeler gecikme zammı ile asıl alacaktan orantılı bir biçimde mahsup edilmektedir. Dolayısıyla da borçlunun asıl alacağı ödeyip gecikme zammını ödemeyi ertelemesi mümkün değildir⁹⁵.

Gecikme zammına faiz işletilip işletilemeyeceği hususunda Yargıtay’ın çeşitli daireleri tarafından farklı kararlar verildiğinden bu hususta istikrar sağlanmış değildir. Yargıtay’ın farklı daireleri tarafından verilen bazı kararlarda gecikme zammının faiz niteliğinde olduğu ifade edilerek gecikme zammına faiz işletilmesi, TBK m.121/3’e aykırı bulunmuştur⁹⁶. Daha eski tarihli bazı daire kararları ise gecikme zammı için temerrüt tarihinden itibaren faiz istenebileceğini ifade etmektedir⁹⁷.

Gecikme zammının hukuki niteliği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre; gecikme zammı uygulaması sayesinde kamu alacağının zamanında ödenmesini sağlamak amacı ile borçlular açısından caydırıcılık sağlanmakta diğer yandan ise alacağın vadesinde ödenmemesinden kaynaklı doğabilecek zararın giderilmesi sağlanmaktadır. Buna göre gecikme zammı kamu alacağının vadesinde tahsil edilememesinden kaynaklandığından hukuki niteliği bakımından cezai nitelikte değildir⁹⁸. Gecikme zammının niteliğine ilişkin olarak yargı kararları arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Danıştay bir kararında, gecikme zammının, süresi içinde ödenmeyen vergiler için uygulanması sebebiyle bir yaptırım olarak düşünülmesi gerektiğini belirtmiştir⁹⁹. Bir başka kararında ise “6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve ne de dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesi kapsamına girmemektedir.” ifadesine yer verilerek gecikme zammının ceza niteliğinde

⁹³Erol, A., Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara 2018, s.252; Sonsuzoğlu, E., Türk Vergi Hukukunda Fer’î Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul 2001, s.36; Coşkun, s.497; Bülbül, D., Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi, Ankara 2003, s.53; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.263.

⁹⁴Coşkun, s.498; Özbacı, s.515; Bülbül, s.44; Ünlü, s.425; Yılmaz, s.601., Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.263.

⁹⁵Taşkan, s.320; Coşkun, s.471; Yılmaz, s.627-628; Gerçek, s.76; Gündüz, s.204; Çımat/Yayman, s.112.

⁹⁶Y.19.HD., 05.05.2011T., 2010/10610E., 2011/6200K., Y.3.HD., 29.04.2019T., 2017/8019E., 2019/3858K., Y.3.HD., 21.02.2018T., 2017/4858E., 2018/1455K., Y.23.HD., 31.01.2012T., 2011/4522E., 2012/551K., www.kazanci.com (E.T.21/10/2021), Coşkun, s.500.

⁹⁷Y.21.HD., 05.05.2011T., 2001/4373E., 2001/4633K., Y.10.HD., 16.02.2004T., 2003/7408E., 2004/893K., www.kazanci.com, (E.T.21/10/2021)

⁹⁸Ayaz, E., Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Ankara 2015, s. 39-40; Arslan, s.74; Gülseven, s.298.

⁹⁹D.V. D. K., 29.11.1991T. ve 1991/305E., 1991/128K.,

olmadığını belirtmiştir¹⁰⁰. VUK m. 372’de ölüm ile vergi cezalarının düşeceği ifadesinden yola çıkan bir diğer görüşe göre ise, mirasçılardan gecikme zammından sorumluluğunun devam etmesi gecikme zammının ceza niteliğinde olmadığını göstermektedir¹⁰¹.

Danıştay kararına konu olan bir olayda, vergi borcunun vergi idaresi tarafından eksik hesaplanmasından dolayı mükellefin bu borcu eksik ödemekte kendi kusurunun bulunmaması sebebiyle gecikme zammından sorumlu tutulup tutulamayacağına yönelik yapılan yargılama sonucunda gecikme zammının niteliğinin ceza olmadığı, dolayısıyla da kişinin kusuru olmaksızın sorumlu tutulması gerektiğine karar verilmiştir¹⁰².

Biz gecikme zammının tazminat niteliğinde olduğu kanaatindeyiz. Zira kanun koyucu, gecikme zammını düzenlerken kamu alacaklısı idarelerin zararının karşılanması amacıyla hareket etmektedir. Nitekim zamanında alacağına kavuşamayan kamu idareleri, hizmetlerini yerine getirebilmek amacıyla bu hizmetlerin finansmanında başka yollara sevk edilmekte yahut hizmetlerini yürütememektedir. Dolayısıyla da gecikme zammı, alacağına geç kavuşan idarelerin uğradığı zararı tazmin etmek amacıyla tahsil edilmektedir.

1.4.3.2.2. Gecikme faizi

VUK m. 112’ye göre ikmalen, re’sen veya idare tarafından tarh olunan ve davaya konu olmaksızın kesinleşen vergiler ile hakkında yargı yoluna başvurulmuş vergilerin ödenmemiş kısmına gecikme faizi uygulanmaktadır. Uzlaşma konusu olan vergiler için de VUK’a göre gecikme faizi uygulanmaktadır¹⁰³.

Gecikme zammı muaccel olmuş bütün alacaklar için geçerliyken gecikme faizi, yalnızca ikmalen, re’sen veya idare tarafından tarh edilen vergiler için söz konusudur¹⁰⁴.

Dava konusu edilmeksizin kesinleşen vergiler için uygulanacak gecikme faizi VUK m. 112/3-a’da düzenlenmiştir. VUK m. 112/3-a’ya göre; “*Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine*

¹⁰⁰D.V.D.D.G.K. 24.09.1993T., ve 1993/55E., 1993/84K., www.kazanci.com (E.T.21/10/2021)

¹⁰¹Ürel, G., Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara, Seçkin Yayınları, 7. Baskı, 2022, s.161; Çımat/Yayman, s.112; Öner, E., Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2014, s.192.

¹⁰²DVDDK., 26/12/2008T., 2007/ 639 E., 2008/753K., https://www.hukukturk.com, (E.T.31.07.2021), Coşkun, s.502-503.

¹⁰³Akdoğan, A., Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2019, s.113; Özyer, s.180.

¹⁰⁴Barlass, s.28; Sonsuzoğlu, s.69; Şenyüz/Yüce/Çerçek, s.261.

kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.”

Dava konusu edilen tarhiyat işlemlerinde uygulanacak gecikme faizi ise VUK m. 112/3-b’de düzenlenmiştir. VUK m. 112/3-b’ye göre; “*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.*” Kanunda açıkça belirtildiği üzere tarhiyat işlemlerinin dava konusu edilmesi hâlinde, mahkeme kararının tebliğine kadar gecikme faizi uygulanacaktır. Bu durum doktrinde eleştirilmektedir. Zira mahkemelerin kısa karardan sonra gerekçeli kararı yazması uzun zaman alabildiği gibi mahkeme kararının tebliği de belirli bir zaman diliminin geçmesi ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla da gerekçeli kararın yazılması ve tebliğini kapsayan süre zarfında gecikme faizinin işlemeye devam etmesi mükellef açısından zarara neden olmaktadır¹⁰⁵.

VUK m. 112/3’te; “*Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.*” ifadesine yer verilmiştir.

VUK ek m.7/4 ise “*Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.*” ifadesine yer vererek uzlaşmanın sağlanamadığı vergiler için dava açma süresinin 15 günden az kaldığı takdirde ek süre tanınacağını belirtmiştir. Bu durumda 15 günlük süre içerisinde dava açılmazsa sürenin sonunda tahakkuk gerçekleşeceğinden tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi işletilmesi gerekmektedir¹⁰⁶.

VUK m. 112/6’da ihtirazi kayıt ile ödenen vergiler için uygulanacak gecikme faizi düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede “*İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade*

¹⁰⁵Doğrusöz, M. E./Kaplan, N. F., “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Uygulaması”, International Social Sciences Studies Journal, 1814-1815.

¹⁰⁶Doğrusöz /Kaplan, s.1816.

tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.” ifadesine yer verilerek ihtirazi kayıtlarla beyan verildiği takdirde bu şekilde ödenip akabinde mahkeme kararı neticesinde iade edilen ve yeniden mahkeme kararına göre tahsil edilmesi gereken vergiler için gecikme faizi hesaplanacağı düzenlenmektedir. Bu düzenleme hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir. Zira bu durumda yapılan yargılama sonucunda borçlu olmadığı tespit edilen bireylerin geçmişe etkili olarak borçlu kabul edilmesi gündeme gelmektedir. Ancak hukuk devletinde kişilerin mahkeme kararlarına güveninin sağlanması gerekmektedir¹⁰⁷.

Gecikme faizi sadece vergi aslına uygulanmaktadır. Gecikme zammının aksine vergi ziyaı cezasına uygulanmadığı gibi usulsüzlük cezaları için de gecikme faizi uygulanamaz. Bunun yanı sıra gecikme faizinin zamanında ödenmemesi hâlinde, gecikme faizi üzerinden gecikme zammı hesaplanmaz¹⁰⁸.

Gecikme faizine ilişkin madde gerekçesinde de belirtildiği üzere kamu borçları geç ödendiği takdirde devlet zarara uğrarken borcunu geç ödeyen bireyler çıkar elde edebilir. Nitekim faizin yüksek olduğu dönemlerde, borçlu borcunu ifa etmek yerine parasını nemalandırarak haksız yarar elde edebilir. Enflasyon yüksek olduğu zaman ise borçlu, parayı elinde tutarak fazladan yarar sağlayabilir. Bu durum Anayasa Mahkemesinin bir kararında da yer almıştır: *“Faiz, ekonomik açıdan paranın fiyatıdır. Herhangi bir kimse kendine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Paranın likidite (elde tutulma, cepte bulundurma, kullanıma hazır halde) olması her an her türlü hizmet, emtia veya üretim faktörünü satın alabilmesine olanak verir. Parayı elinde nakit veya hesabında bulunduran piyasa ekonomisi kuralları gereği geleceğe dönük olanaklardan yararlanabilir. Hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacaktır. Devlete ödenmesi gereken vergilerin mükellefler tarafından zamanında ödenmemesi sonucu mükellefler bu paraları başka amaçlarla kullanarak çeşitli yararlar sağlamakta olup devlet vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kaldığı için*

¹⁰⁷Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.317.

¹⁰⁸Organ, İ. / Ceyhan, C.S., “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması”, Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi, C.7., S.1, s.125; Taşkan, s.301.

harcamaları kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Bu nedenle Devlete faiz ödemesi yerindedir.”¹⁰⁹.

Vergi borcunun geç ödenmesi sebebiyle kişinin kâr elde etmesi ve bu durumun vergi borcunu zamanında ödeyenler için aleyhe sonuç doğurması sebebi ile kanunda gecikme faizi müessesesine yer verilmiştir. Buna göre, gecikme faizi de gecikme zammı gibi vergilendirmede eşitliğin sağlanması amacına hizmet eder¹¹⁰.

Gecikme faizinin hukuki niteliği tartışmalıdır. Bir görüşe göre, kamu borçlusunun ölümü hâlinde mirası kabul eden mirasçılar gecikme faizinden sorumlu tutulmakta ve bu durum gecikme faizini cezadan çok tazminata yaklaştırmaktadır¹¹¹. Bunun yanı sıra, gecikme faizinin esas amacı mükellefler tarafından ödenmesi gerekirken kullanılan paranın esas sahibi olan devlete ödenmesinin sağlanması olduğundan ceza niteliğinde olmadığı görüşü ağır basmaktadır¹¹². Bir diğer görüşe göre ise gecikme faizi, alacaklı idare tarafından

¹⁰⁹**Organ, Ceyhan**, s.127-128., (Anayasa Mahkemesi 10/02/2011T., E. 2008/58, K. 2011/37 Sayılı Kararı, (E.T. 27/10/2022)<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-37-nrm.pdf> ;**Sonsuzoğlu**, s.70-71;**Özyer**, M. A., Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Acar Basım, 4. Baskı, Mart 2008, s.178., Anayasa Mahkemesi’nin aynı yöndeki bir başka kararında da “*Anayasa’nın 73. Maddesi herkesi “Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü” kıldığından, usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen “vergi mükellefiyeti”ni kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. “Gecikme zammı” ve “Gecikme faizi” yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, “paranın fiatı”dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullanıldığında, paranın asıl sahibine “faiz” ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an har türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, “bugünkü” ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın “yarına dönük” olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parayı ödenmeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bununla beraber parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. Bu temel neden, paranın değerini sürekli olarak kaybettiği enflasyon dönemlerinde ayrı bir önem kazanır. Dönem başında, kullanmaktan vazgeçilen yada hak edildiği halde alınamayan bir miktar paranın satınalma gücü; dönem sonunda; enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu durumda dönem sonunda paranın asıl sahibine ödenmesi gereken faiz; sadece belli bir dönem için yapılan fedakârlığın karşılığından ibaret olmayacak, aynı zamanda sözkonusu dönemde paranın satınalma gücündeki kaybı da karşılayacak miktarda olacaktır. Teknik deyişle, hem para sahibinin tasarrufla bulunmasının bedeli ödenecek, hem de paranın satınalma gücü korunacaktır. İtiraz konusu “gecikme faizi”nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yaralar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır.” ifadesi ile gecikme faizi uygulamasının amacına yer verilmiştir. (Anayasa Mahkemesi 27/09/1988T.,E.1988-9,K.1988-28SayılıKararı,(E.T.27/10/2022) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1988-28-nrm.pdf>*

¹¹⁰**Ateş**, s.148; **Sonsuzoğlu**, s.70; **Bülbül**, s.129.

¹¹¹**Arslan**, s.80; **Ürel**, s.161; **Çavdar**, s. 3.

¹¹²**Bülbül**, s.145; **Kumrulu**, A., “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, AÜHFD, C.40, S.1, 1988, s.239.

uygulandığından idari yaptırım niteliği kazanmaktadır. Dolayısıyla da ceza niteliği taşımaz¹¹³. Biz gecikme faizinin de gecikme zammı ile aynı gerekçelerle düzenlenmesi nedeniyle aynı amaca hizmet ettiği, dolayısıyla da gecikme faizinin de tazminat niteliği taşıdığı kanaatindeyiz.

1.4.3.2.3. Tecil faizi

AATUHK m. 48/1’de; “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.” ifadesine yer verilerek ilgili alacaklı idare ya da yetkilendireceği makamlar tarafından kamu alacağının ertelenebileceği düzenlenmiştir¹¹⁴. Buna göre, alacağın vadesinde ödenmesi yahut tahsili için yapılacak işlemler borçluyu zor duruma düşürecekse alacak tecil edilebilir. Ancak, borçlu zaten zor durumdaysa, bu durum alacağın tahsilini tehlikeye sokacağından tecil talebinin reddi gerekir¹¹⁵.

Gerekli şartların sağlanması ile birlikte mükellefin tecil talebinin kabul edilmesi sonucunda tecil edilen amme alacağı için faiz ödenmekte ve bu faize tecil faizi adı verilmektedir¹¹⁶.

Kamu alacağının ertelenebilmesi için AATUHK gereği teminat gösterilmesi gerekmekte birlikte kanunda bu durumun istisnası da m. 48/2’ de açıkça belirtilmiştir. Buna göre; tecil edilen kamu alacağının toplamı elli bin TL’yi aşmazsa teminat şartı bulunmamaktadır¹¹⁷. Bunun yanı sıra AATUHK m.76/1’de de acze düşen borçlu hakkında da teminat ve faiz aranmaksızın tecil uygulanabileceği belirtilmiştir¹¹⁸.

Kanunda belirtilen şartların sağlanması hâlinde tecil konusunda karar vermek hususunda idareye takdir hakkı tanınmıştır. Ancak idarenin takdir hakkı keyfi ve sınırsız

¹¹³Çavdar, s.10.

¹¹⁴Gülseven, s.274; Kaplan, s.204; Ünlü, s.392.

¹¹⁵Gülseven, s.275; Özbacı, s.478; Yılmaz, s.569.

¹¹⁶Çelik, s.158-164.

¹¹⁷Coşkun Karadağ, N; Karabuğa, F., “6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi ile Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi”, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi, C.1., S.1., s.30.

¹¹⁸Bülbül, s.239; Coşkun, s.431; Ünlü, s.399.

olmayıp talebin reddinin geçerli ve tutarlı bir sebebe dayanması gerekmektedir¹¹⁹. Tecilin kamu alacağının tahsilini tehlikeye sokmaması gerekir¹²⁰.

Aslî ve fer'î bütün amme alacakları ve bu alacaklardan kaynaklanan cezalar için kanundaki şartları sağlaması kaydıyla tecil talep edilebilir. AATUHK'ta tecil edilemeyecek alacaklara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte VUK m.371'de düzenlenen pişmanlık ve VUK m.376'da düzenlenen cezalarda indirim müesseseleri için tecil uygulaması yapılmamaktadır. Zira her iki müessese için de kanunda belirtilen süre içerisinde ödeme yapılması şarttır. Aksi takdirde gerek pişmanlık gerekse de indirimden yararlanılamaz¹²¹.

Tecil, borç ödenecek safhaya geldikten sonra henüz vadesi gelmeden, ödeme vadesi dolmuş olmakla ödeme emri gönderilmeden önce veya ödeme emri tebliğ edildikten sonra her safhada istenebilir¹²².

AATUHK m. 48/3'te iyi niyetli borçluları korumak amacıyla süreli red müessesesine yer verilmiştir. Nitekim borçlunun tecil talebinin değerlendirilmesi zaman alabilmektedir. Buna göre; *“Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmemekle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.”* Süreli red müessesesi ile tecil koşullarını taşımadığı için tecil talebi reddedilen borçluların bu süreçte yüksek oranlı gecikme zammı yerine tecil faizi ödeyeceği düzenlenmektedir¹²³. Ancak talebi reddedilen borçlu, verilen süre içerisinde ödeme yapmadığı takdirde borcunu tecil faizi ile ödeme imkânını kaybederek gecikme zammı ile ödemek durumunda kalır¹²⁴.

Borçlu tecil şartlarına uymadığı takdirde alacak muaccel hâle gelir ve vade tarihinden itibaren gecikme zammı alınır. Ancak mücbir sebeplerin varlığı hâlinde borçlu şartları ihlâl etmiş sayılmaz¹²⁵.

¹¹⁹Barlass, s.34; Özbacı, s.476; Yılmaz, s.571.

¹²⁰Coşkun Karadağ; Karabuğa, s. 31.

¹²¹Sonsuzoğlu, s.52-53.

¹²²Barlass, s.34.

¹²³Türkay, İ., “6183 Sayılı Kanuna Göre Mükelleflerin Borçlarının Tecil ve Taksitlendirmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, C.37., S.,312., 2014, s.150; Coşkun Karadağ / Karabuğa s. 30-31; Bülbül, s.241.

¹²⁴Türkay, s.150; Sonsuzoğlu, s.56; Coşkun, s.434; Özbacı, s.486; Bülbül, s.241-242; Ünlü, s.398; Yılmaz, s.576.

¹²⁵Özbacı, s.491; Bülbül, s.237.

Borçlu tecil edilen borca yönelik ödemeleri belirlenen zamanlarda gerektiği gibi yerine getirmezse yahut borçlunun teminat olarak gösterdiği mallar değer kaybettiği hâlde borçlu tarafından değer kaybeden mallar yerine yeni teminat gösterilmezse teminat eksik kaldığı için tecil şartlarına uyulmadığı kabul edilir ve tecil geçerliliğini kaybedeceğinden kamu alacağı muaccel hâle gelir¹²⁶ ve vade tarihi itibarıyla gecikme zammı hesaplanır¹²⁷.

Borçlu tarafından tecil şartlarının ihlâl edildiği hâllerde tecil hiç yapılmamış kabul edilerek tecile konu olan kamu borcuna vadeden ödeme tarihine kadar gecikme zammı hesaplanır. Borçlunun teminatının paraya çevrilmemesi için kamu borcunun 15 gün içinde ödenmesi gerektiği idare tarafından bildirilir. Yazılı bildirimle rağmen borçlu tarafından kendisine tanınan süre içerisinde amme alacağı ödenmezse teminatın paraya çevrilmesi usulü ile tahsilat sağlanır¹²⁸.

Borçlu tarafından tecil talebinde gösterilen teminat, değer kaybettiği takdirde borçludan AATUHK m.9/1'e göre teminatın tamamlanması istenilir. Borçlu tarafından istem yerine getirilmezse, tecil koşullarına uyulmadığı kabul edilerek teminat paraya çevrilir ve teminat ile karşılanamayan kısım için icra işlemleri devam eder¹²⁹.

Borçlunun herhangi bir sebeple tecil şartlarını ihlâl ettiği durumda, tecile konu amme borcu için ödenen tecil faizi, ihlâl sonrasında hesaplanan gecikme zammına mahsup edilir¹³⁰. Ancak AATUHK m.48/7'de tecile konu edilen amme alacağının, gecikme zammı uygulanabilen alacaklardan olmaması hâlinde ödenen tecil faizlerinin iade ve mahsup edilemeyeceği düzenlenmiştir.

1.4.3.2.4. Pişmanlık zammı

Hukuk sistemlerinde cezai müeyyidelerin öngörülmesi ile bir yandan kanuna aykırı eylemlerin engellenmesi diğer yandan ise suçluların ıslah edilmesi amaçlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu ile bu mantıktan yola çıkılarak bir taraftan vergi cezaları düzenlenirken diğer taraftan da ıslah amacı güden pişmanlık zammı müessesine yer verilmiştir¹³¹.

¹²⁶ Sonsuzoğlu, s.59; Coşkun, s.434; Gülseven, s.280., Ünlü, s.399.,

¹²⁷ Yılmaz, s.574.

¹²⁸ Türkay, s.146; Bülbül, s.237; Çelik, s.167.

¹²⁹ Bülbül, s.237; Çelik, s.167.

¹³⁰ Çelik, s.167.

¹³¹ Edizdoğan, N / Taş, M/ Çelikkaya, A., Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa 2007, s. 185.

Beyana dayalı tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde, vergi ziyayı suçuna sebebiyet veren mükellefler ile bunların işlenişine iştirak edenler, işlediği suçu kendiliğinden ilgili idareye bildirerek kanundaki diğer şartları da yerine getirdikten sonra vergi ziyayı suçunun cezası ile cezalandırılmamakta ancak bu kişilerin ödemeleri gereken vergiye uygulanacak gecikme zammı oranında pişmanlık zammı ödemeleri gerekmektedir¹³².

VUK m. 371'e göre; "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*" ifadesine yer verilmiştir.

VUK m.371'de mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesilmemesi için gerekli şartlara yer verilmiştir. Buna göre mükellefin bildirim tarihinden önce bir başkası tarafından bu hususta herhangi bir bildirimde bulunulmamış olması, bildirimin mükellefe ilişkin vergi incelemesine başlanmadan yahut olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş olması, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde teslim edilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin bildirim tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi, mükellefin bildirdiği ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin gecikme zammı ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Kanunda belirtilen koşullar yerine getirilmediği takdirde mükellefin pişmanlık yoluna başvurmadağı kabul edilerek mükellef hakkında vergi ziyayı cezası uygulanır¹³³.

1.4.3.3. Kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan amme alacakları

AATUHK m.1/1'de, kamu hizmetlerinin uygulanması sebebiyle doğan alacakların bu kanuna göre tahsil edileceğı belirtilmektedir.

Kamu hizmeti, kamu yararını sağlamak temel amacından yola çıkan idarelerin bir kısım ihtiyaçları karşılamak amacıyla doğrudan yahut dolaylı olarak üstlendiğı sürekli ve düzenli faaliyetlerdir¹³⁴.

¹³²Barlass, s.30; Kaplan, s.205; Sonsuzoğlu, s.97; Yerlikaya, K., "*Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*", Kazancı Yayınları, İstanbul 2005., s.53-54.

¹³³Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, , İstanbul 2004, s.370; Edizdoğan, /Taş,/ Çelikkaya, s.197-198.

¹³⁴Atay, E. E., İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara 2014, s.582.

Geniş anlamda kamu hizmeti kavramı, bu hizmetlerin idare veya müessesesi tarafından doğrudan yerine getirilebileceği gibi idarenin gözetimi altında dolaylı olarak da yerine getirilebileceğini ifade etmekteyken; dar anlamda kamu hizmeti kavramı ise, kamu hukukundan doğan ayrıcalıklı statüleri ile kamu idareleri ve müesseseleri tarafından kamu hizmetlerinin doğrudan yerine getirilmesi şeklinde ifade edilmektedir¹³⁵.

AATUHK m.1/1’de belirtilen kamu hizmeti kavramı, dar anlamda kullanılmıştır. Zira devlet, il özel idaresi ve belediyeler tarafından yerine getirilen faaliyetlerden bahsedilmiş, bu idarelerin gözetimi altında yerine getirilecek hizmetlere yer verilmemiştir¹³⁶.

Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar, 2510 sayılı İskan Kanunu’ na ek 105 Sayılı Kanun’ un 1. maddesinde yazılı nedenlerden dolayı zorunlu iskana tabi tutulan kişilere, aynı Kanunun 2. maddesi gereğince borçlandırmak suretiyle verilen ve bu kanunu kaldıran 81 sayılı Kanun m.4/3 gereğince, kanunun uygulama tarihinden itibaren bir yıl içerisinde aylık eşit taksitlerle iadesi gereken sermayeler, Devlet hastanelerinde tedavi edilenler için yapılan masraflar, işletme imtiyazı bedelleri, 5434 sayılı Kanuna göre ödenmesi gereken giriş keseneği, 7126 sayılı Sivil Müdafaa Kanunu uyarınca belediye ve il özel idarelerinin bütçesine konulan ödeneğin, süresi içinde fona yatırılmayan kısımları, Kambyo mevzuatına göre ihracat bedellerinden fona aktarımı gereken kur farkları, kanal bağlama ve temizlik ücretleri,¹³⁷ kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar kapsamında değerlendirilmektedir.

AATUHK kapsamında kamu hizmetleri tek tek sayılmayıp genel bir çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. AATUHK m.1/1’de, sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacaklar hariç ifadesi ile devletin, il özel idaresinin ve belediyelerin özel hukuk hükümleri uyarınca yerine getirdiği faaliyetleri haricindeki gelirleri kanun kapsamında kabul edilmektedir¹³⁸.

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin özel hukuk sözleşmelerinden, haksız fiilden ya da sebepsiz iktisaptan kaynaklanan alacakları ise, kamu alacağı kapsamında

¹³⁵Çelik, s.26.

¹³⁶Çelik, s.27.

¹³⁷Yılmaz, s.33-34.

¹³⁸Budak/ Benk, s.66.

bulunmadığından bu alacakların takip ve tahsili, İİK hükümleri uyarınca gerçekleştirilmektedir¹³⁹.

Danıştay kararına¹⁴⁰ konu edilen, belediyelerin su bedellerinin tahsili için gönderdiği ödeme emirleri, alacağın sözleşmeden kaynaklanması nedeniyle iptal edilmiş ve su bedellerinin tahsilinin adli yargının görev alanına girdiği belirtilmiştir.

Belediyelerin Su ve Kanalizasyon İdareleri tarafından toplanan katı atık bedelleri de kamu alacakları kapsamında değildir. Nitekim bu bedel, kamu gücüne değil taraflar arasındaki akdedilen abonman sözleşmesine dayanmakta, ilgili idarenin belirlediği tarife göre belirlenmektedir. Dolayısıyla taraflar arasında özel hukuk ilişkisi bulunmaktadır.

Atık su bedelinin, tahsiline ilişkin açılan davalarda, Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından bu bedelin, vergi benzeri mali yükümlülük olmadığı, idareyle kişi arasında imzalanan sözleşmeden doğduğu, hizmet karşılığında idare tarafından belirlenen tarife kapsamında tahakkuk ettirilen ücret olduğu, sözleşmeye dayanan bir alacak-borç ilişkisi kapsamındaki atık su bedelinin tahsiline ilişkin davalarda adli yargının görevli olduğu belirtilmektedir¹⁴¹. Evsel katı atık ücretinin tahsili amacıyla gönderilen ödeme emrinin iptali talepli açılan ve Danıştay kararına konu olan başka bir davada ise, bu alacakların amme alacağı niteliğinde olmadığı, özel hukuka tâbi olduğu açıkça belirtilmiştir¹⁴².

1.4.3.4. Takip masrafları

Kamu alacaklarının cebren tahsili için yapılan zor kullanma, ilan, haciz, satış, muhafaza giderleri gibi masraflar, takip masrafı olarak kabul edilmekte ve tahsili 6183 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilmektedir¹⁴³. Nitekim bahsedilen alacak kalemleri, kamu alacaklarının takip ve tahsili esnasında doğduğundan bu kalemlerin de asıl alacağın tâbi olduğu usulde takip ve tahsili gerekmektedir. Aksi hâlde alacaklı idarenin aynı borçlu hakkında farklı icra mercilerinde takip başlatması gerekecektir. Bu durum çeşitli sakıncalara yol açabileceği gibi pratik de değildir¹⁴⁴.

¹³⁹ Arslan, R., /Yılmaz, E., /Ayvaz, Taşpınar, S., s.43; Çelik, s.28; Yılmaz, s.29; Coşkun, s.34.

¹⁴⁰ D.9.D., 12/10/1992T., 1991/2187E., 1992/2109K., D.9.D., 14/05/1991T., 1990/1412E., 1991/1724K., (E.T. 04/02/2024)

¹⁴¹ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, 03/05/2021T., 2021/227E., 2021/312K., 27/01/2020T., 2020/21E., 2020/78K., www.kazanci.com., (E.T. 11/02/2024)

¹⁴² D.14.D., 16/04/2018T., 2015/10947E., 2018/2673K., D.6.D., 18/03/2021T., 2020/10798E., 2021/4150K. www.kazanci.com., (E.T. 11/02/2024)

¹⁴³ Narter/Arıkan, s.1536; Ünlü, s.81; Coşkun, s.37; Gülseven, s.46.

¹⁴⁴ Çelik, s.29; Sayın Önal, s.148.

1.5. 6183 Sayılı Kanuna Yapılan Atıf Nedeniyle Bu Kanuna Göre Takip Edilen Alacaklar

Bazı kanun ve KHK'lar ile AATUHK'un bir kısım alacakların takip ve tahsiline ilişkin hükümlerine atıf yapılabilmektedir. Bu tür atıflar ile alacağın niteliği değişerek alacak, kamu alacağı niteliğini kazanmamakta yalnızca alacağın ilgili idare tarafından Kanun'da öngörülen bütün yöntemler ile tahsili mümkün hâle gelmektedir. Ancak kimi zaman ise Kanun'un tümüne atıf yapıldığından yapılan gönderme ile alacak, kamu alacağı niteliği kazanmaktadır¹⁴⁵.

Devletin borçlanma yolu ile elde ettiği gelirler, 6183 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilmemekle birlikte bu gelirler zorunlu borçlanma yolu ile elde ediliyor ise kamu gücü ağır bastığı için bu alacaklar kamu alacağı kapsamındadır¹⁴⁶.

Çeşitli amaçlarla kurulan, kamu veya yarı-kamu niteliği taşıyan ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşların amaçlarına ulaşabilmeleri için kullanacakları finansmanı elde edebilmelerini sağlamak amacıyla bu kuruluşlara gelir toplama yetkisi verilmesi sonucu toplanan fonlar parafiskal gelirler olarak ortaya çıkmaktadır. Parafiskal gelirler, hizmetten fayda sağlayan kişilerden prim, aidat gibi adlar altında toplanan gelirlerdir¹⁴⁷.

Parafiskal gelirler, her ne kadar kamu geliri olarak nitelendirilse de AATUHK kapsamına girmez ancak 5510 Sayılı Kanun m.88'de olduğu gibi özel yasalar ile bunlara amme alacağı statüsü tanınabilir¹⁴⁸. SSGSSK m.88/18'de, Kurum'un prim ve diğer alacaklarının amme alacağı niteliğinde olduğu açıkça belirtilmekle birlikte, 5510 Sayılı Kanun m. 88/16'da ise bu alacakların AATUHK hükümlerine göre tahsil edileceği ifade edilmiştir.

Parafiskal gelirlerin AATUHK kapsamı dışında kalması, bu alacakların kamu geliri olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmemekte, yalnızca Kanunun kapsamının dışında kalmasına sebebiyet vermektedir¹⁴⁹.

5502 Sayılı Kanun m.37/3'te "*Süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım*

¹⁴⁵ Candan, (2018), s.18.

¹⁴⁶ Kumrulu, A. G., Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, s.656.

¹⁴⁷ Akdoğan, s.111.

¹⁴⁸ Çelik, s.14.

¹⁴⁹ Çelik, s.15.

payları Kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır” ifadesine yer verilerek kurumun Kanunda belirtilen alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği açıkça belirtilmiştir.

6183 sayılı Kanun kapsamında tahsili düzenlenen alacaklardan ecrimisil alacağının da bu kapsamda incelenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ecrimisil alacaklarının niteliği hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre¹⁵⁰ ecrimisil bedelleri, sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklardır. AATUHK’da açıkça sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakların kamu alacakları kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararlarında¹⁵¹ ise ecrimisil alacaklarının haksız fiil kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmekle birlikte, kamu alacağı niteliği taşıdığı ifade edilmektedir. Danıştay kararlarında da ecrimisil alacağının kamu alacağı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁵².

Ecrimisil alacaklarının tahsiline ilişkin 2886 Sayılı Kanun m.75/2’de yapılan düzenleme ile rızayla ödeme yapılmaması hâlinde bu alacakların AATUHK’a göre tahsil edileceği belirtildiğinden bu alacaklar kamu alacağı kapsamında kabul edilerek 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilmelidir¹⁵³. Ancak Kanunda açıkça Devletin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazlar hakkında AATUHK’un uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda belediyeler ve il özel idareleri bu kapsamın dışında kalmaktadır. Fakat 5393 Sayılı Kanun m.15’te açıkça DİK m.75’in belediyeye ait taşınmazlar hakkında da uygulanacağı belirtildiğinden belediyelerin ecrimisil alacaklarının takip ve tahsilinin de AATUHK’a göre yapılacağı aşîkârdır.

442 sayılı Kanun m.45 kapsamında yolsuz harcanan köy paraları, 4081 sayılı Kanun m.15 kapsamında çiftçi mallarını koruma bedelleri, 4109 sayılı Kanun m.7 kapsamında asker ailelerine yapılacak yardımlar Tahsili Emval Kanununa; 5018 sayılı Kanun m.35 kapsamında mutemet avansları, 1567 sayılı Kanun Ek m.4 kapsamında para cezaları ve

¹⁵⁰ Yılmaz, s. 50.

¹⁵¹ Y. HGK., 02/03/2005T., 2005/1-116E., 2005/135 K., Y. HGK., 13/10/2004T., 2004/1-534E., 2004/549 K., Y. HGK., 06/10/2004T., 2004/1-433E., 2004/483 K. (E.T. 04/02/2024)

¹⁵² D. 10.D., 12/04/2018T., 2017/3701E., 2018/1474K. (E.T. 04/02/2024)

¹⁵³ Yılmaz, s. 50.

alacakları, 2918 sayılı Kanun m.35 ve 115 kapsamında hazine payı ve trafik cezaları ise AATUHK'a göre takip ve tahsil edilmektedir¹⁵⁴.

1.6. Kamu Alacaklıları

Hukukumuzda alacaklı ve borçlu arasındaki alacak hakları ile bazı tali hakları içeren hukuki ilişki borç ilişkisi olarak adlandırılmaktadır¹⁵⁵.

Kamu alacaklısı, yeni mali yükümlülük ihdas etme, mevcut yükümlülükleri değiştirme yahut kaldırma hak ve yetkisine sahip olan idarelerdir. AATUHK m. 3/1'de; alacaklı kamu idarelerinin devlet, il özel idareleri ve belediyeler olduğu belirtilmiştir¹⁵⁶.

Bir alacağın AATUHK kapsamında takibi için; alacağın belirtilen idarelere ait olması yahut bu idareler dışındaki kurum ve kuruluşlara ait olduğu hâlde kendi özel kanunlarında AATUHK kapsamında takip ve tahsil edileceği yönünde hüküm bulunması gerekir¹⁵⁷.

6183 sayılı Kanun kapsamında amme alacaklısı idarelere ait kamu alacakları, alacaklıların AATUHK'ı uygulamakla görevli ve yetkili olan dairesi, servisi ve memurları tarafından takip ve tahsil edilir. AATUHK m. 5/1'de; kamu alacağının takibini alacaklı kamu idaresinin mahalli tahsil dairesinin gerçekleştireceği, tahsil dairelerinin yetki sınırlarının kuruldukları ilçe veya il sınırlarına göre tespit edileceği belirtilmektedir. İlgili idarelerin amme alacağına ivedilikle kavuşmasını sağlamak ve takip işlemlerinin maliyetini düşürmek amacıyla borçlunun yahut borçlunun mallarının alacaklı idarenin bulunduğu yer haricinde bir yerde bulunması hâlinde niyabet usulüne başvurularak takip gerçekleştirilir. Ancak bu durumda yetkili kılınan tahsil dairesi, aynı idareye ait tahsil dairesi olmalıdır¹⁵⁸.

1.6.1. Devlet

AATUHK m.1/1'de alacaklı kamu idarelerine yer verilmiş ve devletin, il özel idaresinin ve belediyelerin alacaklarının bu kanun kapsamında tahsil edileceği ifade edilmiştir. 6183 sayılı Kanun kapsamında devlet tüzel kişiliğini oluşturan idarelere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I) sayılı cetvelde¹⁵⁹ yer verilmiştir.

¹⁵⁴ Özgün, M./Özkanca Andıç, N., “Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi”, Gümrük Ticaret Dergisi, Eylül 2018, C.5 S.13, s.13.

¹⁵⁵ Eren, s.22.

¹⁵⁶ Gerçek, s.23.

¹⁵⁷ Yılmaz, s. 30.

¹⁵⁸ Çelik, s.43-44; Ünlü, s.114-115.

¹⁵⁹ (I) Sayılı cetvelde belirtilen kamu idareleri şu şekilde belirtilmiştir;

Dolayısıyla da 5108 Sayılı Kanun'da yer alan idarelere ait kamu alacaklarının tahsili AATUHK'a göre tahsil edilecektir¹⁶⁰.

1.6.2. İl özel idaresi

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile düzenlenen il özel idaresi; halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organı seçimle belirlenen, idari ve mali açıdan özerk olan kamu tüzel kişiliğine sahip idare olarak ifade edilmiştir¹⁶¹. 5302 Sayılı Kanun ile il özel idaresine ait alacakların takip ve tahsil usulüne ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte AATUHK m. 1/1'de bu idareler nezdinde tahakkuk edecek alacakların AATUHK'a göre takip ve tahsil edileceği açıkça ifade edilmiştir¹⁶².

1.6.3. Belediyeler

Anayasa m. 127/1'de belediye; belde halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçimle oluşturulan, kamu tüzel kişiliğine sahip idare olarak belirtilmiştir.

Anayasa m. 127/6'ya göre belediyelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanmaktadır. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere ait kamu alacakları düzenlenmiş olmakla birlikte bu kanun kapsamında belirtilen alacaklar, AATUHK kapsamında tahsil edilmektedir.

1.7. Kamu Borçluları

6183 sayılı Kanun m.3'te kamu borçlusu kapsamında değerlendirilecek kişiler "*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci*

"1) Türkiye Büyük Millet Meclisi 2) Cumhurbaşkanlığı 3) Anayasa Mahkemesi 4) Yargıtay 5) Danıştay 6) Hâkimler ve Savcılar Kurulu 7) Sayıştay 8) Adalet Bakanlığı 9) (Değişik:20/5/2021-7319/10 md.) Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı 10) (Ek:20/5/2021-7319/10 md.)(1) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 11) (Değişik:4/11/2021-7341/18 md.) Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı 12) Dışişleri Bakanlığı 13) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 14) Gençlik ve Spor Bakanlığı 15) Hazine ve Maliye Bakanlığı 16) İçişleri Bakanlığı 17) Kültür ve Turizm Bakanlığı 18) Milli Eğitim Bakanlığı 19) Milli Savunma Bakanlığı 20) Sağlık Bakanlığı 21) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 22) Tarım ve Orman Bakanlığı 23) Ticaret Bakanlığı 24) Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı 25) Devlet Arşivleri Başkanlığı 26) Diyanet İşleri Başkanlığı 27) İletişim Başkanlığı 28) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği 29) Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı 30) Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı 31) Strateji ve Bütçe Başkanlığı 32) Jandarma Genel Komutanlığı 33) Sahil Güvenlik Komutanlığı 34) Emniyet Genel Müdürlüğü 35) (Mülga:18/7/2021-7333/14 md.) 36) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı 37) Gelir İdaresi Başkanlığı 38) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 39) Meteoroloji Genel Müdürlüğü 40) (Değişik:4/11/2021-7341/18 md.) Göç İdaresi Başkanlığı 41) Avrupa Birliği Başkanlığı 42) (Ek:4/11/2021-7341/18 md.) İklim Değişikliği Başkanlığı"

¹⁶⁰Koçak, s.19.

¹⁶¹Atay, s.284.

¹⁶²Koçak, s.20.

veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade eder.” şeklinde belirtilmiştir.

Kanunda kamu borçluları hakiki ve hükmi kişi olarak belirtilmiş olsa da gerçek ve tüzel kişi olmayan ortaklıklar ya da mal toplulukları da amme borçlusu olabilirler¹⁶³.

1.7.1. Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler

1.7.1.1.Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek kişiler

Gerçek kişiliği olmayanlar ile hukuken tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşlar kural olarak kamu borçlusu da olamazlar. Gerçek kişilerin amme borçlusu olabilmesi için fiil ehliyeti aranmamakta amme borçlusu sıfatı, doğum ile başlayıp ölüm ile sona ermektedir¹⁶⁴.

AATUHK m.3’te, kamu borçlusu olarak ilk sırada hakiki ve hükmi şahıslar belirtilmiştir. Kanunda, “Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları” ibaresi aslında bütün amme borçlularını kapsamaktadır. Kanun koyucu gerçek kişileri ayrı ayrı sayarak sadece borcu kesinleşerek tahsil aşamasına gelen borçluları değil borcu ödenmesi gerekli aşamaya gelmeyen borçluları da kamu borçlusu kapsamında kabul ettiğini belirtmek amacı gütmüştür¹⁶⁵.

Gerçek kişi kamu borçluları; vergi sorumlusu, vergi mükellefi ve kefinden oluşmaktadır¹⁶⁶.

Vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının kanunî temsilcileri ile mirasçıları da gerek VUK gerek 6183 Sayılı Yasa kapsamında kamu borçlusu olduğu hâlde kanundaki sıralamada “bunların kanunî temsilci veya mirasçılarını” ibaresinin, vergi mükellefleri ve vergi sorumlusu kavramlarından önce yer almış olması vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının kanunî temsilcileri ile mirasçılarının kamu borçlusu sayılmayacağı şeklinde yorumlanabileceğinden eleştirilmektedir¹⁶⁷.

¹⁶³Çelik, s.38.

¹⁶⁴Coşkun, s.68.

¹⁶⁵Çelik, s.38; Gerçek, s.30.

¹⁶⁶Çelik, s.39.

¹⁶⁷Candan, (AATUHK) s.20-21.

1.7.1.2.Kamu alacağını ödemek zorunda olan tüzel kişiler

TMK m.47/1’de tüzel kişiler, *“Başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar.”* şeklinde ifade edilmiştir.

TMK m.48/1’de, *“Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.”* düzenlemesine yer verilmiştir.

TMK m.49/1’de, *“Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.”* ifadesi ile tüzel kişilerin fiil ehliyetini kazanma koşulu belirtilmiştir.

TMK m.50/1’de, tüzel kişilerin iradelerinin organları aracılığı ile açıklanacağı; TMK m.50/2’de ise tüzel kişinin organlarının hukuki işlem ve fiilleri ile borç altına girebileceği düzenlenmektedir.

Tüzel kişiler, özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri olmak üzere gruplandırılabilirler. Özel hukuk tüzel kişileri; şirketler, dernekler, vakıflar, sendikalardan oluşmaktayken; kamu hukuku tüzel kişileri ise devlet, kamu idareleri, kamu kurumları ve iktisadi kamu müesseselerinden oluşur.

Kural olarak kamu borçlusu olabilmek için her ne kadar gerçek kişi ya da tüzel kişiliğe sahip olunması gerektiği belirtilse de; tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar, vergi kanunları ile vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir. VUK m. 10/1’de; *“Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.”* ifadesi ile bu kişilerin yükümlülüklerini yerine getirecek kişilere yer verilmiştir¹⁶⁸.

1.7.2. Gerçek veya tüzel kişilerin kanunî temsilcileri

Temsil, kişinin başkasının nam ve hesabına hareket ederek onu hak sahibi kılma yahut borç sahibi yapma yetkisidir¹⁶⁹. Bu yetki, doğrudan temsil edilenin iradesinden doğabileceği

¹⁶⁸Coşkun, s.68-69.

¹⁶⁹Eren, s.424.

gibi kanun hükmünden de doğabilir. Temsil yetkisi, temsil edilenin iradesinden doğduğu takdirde iradi temsil, kanundan doğduğu takdirde ise kanunî temsil adını alır. Kanunî temsil yetkisini kullanan kişiye ise kanunî temsilci adı verilir¹⁷⁰.

Kanunî temsilcilerin yetkilerinin sınırı ve bu sınırın aşılması durumundaki sorumluluklarının kapsamı kanunda düzenlenmişken; iradi temsilde, temsil olunan, temsilcinin iradesine tâbi olduğundan temsil yetkisinin kapsamını temsil olunan belirler. Kanunî temsilde temsil olunanın iradesi temsilciyi bağlamamaktayken iradi temsilde temsilci, temsil olunanın iradesine uygun davranmak mecburiyetindedir, aksi hâlde temsilcinin özel hukuk hükümlerine göre sorumluluğu gündeme gelir¹⁷¹.

Kanunda aksine bir düzenleme yer almadığı sürece, iradi temsilcinin ise gerçekleştirdiği işlemlerden dolayı oluşan mali yükümlülüklerden idareye karşı bir sorumluluğu bulunmamaktadır¹⁷². Her ne kadar yetkilendirilen temsilcinin yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getirmemesi hâlinde dâhi vergi dairesine karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktaysa da idareye karşı sorumlu tutulan mükellefin iç ilişkide temsilciye başvurması mümkündür¹⁷³.

Vergi hukukunda iradi temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamakla birlikte iradi temsil yasaklanmış da değildir¹⁷⁴. Vergi ile ilgili yükümlülüklerde, medeni hakları kullanma ehliyetini haiz kişiler, bu yükümlülüklerini bizzat yerine getirebileceği gibi iradi temsilcileri vasıtası ile de yerine getirebilirler¹⁷⁵. Vergi kanunlarında iradi temsile ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemesi sebebi ile iradi temsilin kapsamı ve iradi temsilcinin sorumluluğunun sınırları bağlamında TBK hükümleri uygulanmaktadır¹⁷⁶.

Temsilcinin herhangi bir konu sınırlaması bulunmaksızın genel yetkili olarak atanması mümkün olduğu gibi temsil yetkisinin belirli konular ile sınırlandırılarak özel yetkili olarak atanması da mümkündür. Genel yetki verilen hâllerde temsilcinin vergi dairesinde işlem yapma hak ve yetkisi bulunmamaktadır. Ancak temsil olunan tarafından bu hususta

¹⁷⁰ **Ayaz**, s.45.

¹⁷¹ **Candan**, Kanuni Temsilci, s.7.

¹⁷² **Geçer**, A.E., “*Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk*”, TBB Dergisi, s.110.

¹⁷³ **Şenyüz**, D /**Yüce**, M /**Gerçek**, A., Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s.83.

¹⁷⁴ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan**, s.75.

¹⁷⁵ **Candan**, (AATUHK),23.

¹⁷⁶ **Şenyüz /Yüce /Gerçek**, s.81.

temsilciye özel yetki verilmesi durumunda temsilcinin vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getirebilmesi mümkün hâle gelir¹⁷⁷.

Fiil ehliyeti bulunmayanlar ile kısıtlıların ve tüzel kişilerin yükümlülüklerinin yasal temsilcileri tarafından yerine getirilmesi esastır¹⁷⁸.

1.7.2.1. Gerçek kişilerin kanunî temsilcileri

Gerçek kişilerin mükellef olabilmesi için fiil ehliyetlerinin bulunması zorunlu değildir. Buna göre fiil ehliyeti bulunmayan küçük ve kısıtlılar da mükellef olabilirler fakat bu durumda küçük yahut kısıtlaya düşen yükümlülükleri bu kişilerin yasal temsilcileri yerine getirir¹⁷⁹.

TMK m.335'te; *“Ergin olmayan çocuk, ana ve babasının velâyeti altındadır”* *“Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar.”* TMK m.342/1'de *“Ana ve baba, velâyetleri çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının yasal temsilcisidirler.”* TMK m.348/2'de *“Velâyet ana ve babanın her ikisinden kaldırılırsa çocuğa bir vasi atanır”*. TMK m.448/1'de *“Vesayet dairelerinin yetkilerine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla vasi, vesayet altındaki kişiyi bütün hukukî işlemlerinde temsil eder.”* ifadeleri yer almaktadır. Buna göre velayet altında bulunanların yasal temsilciliğini velileri üstlenmekteyken; vesayet altına alınan kişiler için kanunî temsilcilik görevini vesayet altına alınan kişinin vasisi yerine getirmektedir.

TMK m.403'te, *“Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür”* *“Kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır.”* ifadelerine yer verilerek vasi ve kayyımın yasal temsilcilik vasfı belirtilmiştir.

Kural olarak kişinin ehliyetine herhangi bir etkisi bulunmayan kayyım, gerçek yahut tüzel kişilerin belirli işlerinin ya da malvarlığının yönetimi gibi konularda atanabilir¹⁸⁰. Buna göre kanunî temsilci, küçükler için kural olarak veli, çeşitli nedenlerle kısıtlanan kişiler için vasi ve bazı hâllerde temsil yahut yönetim amacıyla atanan kayyımdır¹⁸¹.

¹⁷⁷Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.82.

¹⁷⁸Candan, (AATUHK),23.

¹⁷⁹Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.68.

¹⁸⁰Saban, s.86.

¹⁸¹Kırbaş, s.77.

Vergi aslının ödenmesi bakımından vergi dairesinin öncelikli muhatabı mükellef sıfatını haiz küçük veya kısıtlıdır. Bu kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi aslı için ise vergi dairesinin kanunî temsilcinin malvarlığına başvurması mümkündür¹⁸². Vergi aslının kanunî temsilcinin malvarlığından tahsil edildiği hâller için VUK m.10/3'te kanunî temsilcinin asıl mükellefe rücu hakkı bulunduğu düzenlenmiştir¹⁸³.

Vergi aslı açısından fer'î nitelikte olan kanunî temsilcinin sorumluluğu vergi cezaları açısından ise birinci derecedendir. VUK m.332/1'de, velayet ve vesayet altındaki kişiler ile işlerinin idaresi için kendilerine kayyım atanmaların, kanunî temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketi sebebiyle cezai yaptırıma muhatap tutulamayacakları, uygulanacak cezanın, kanunî temsilci konumundaki veli, vasi ya da kayyım uygulanacağı düzenlenmiştir¹⁸⁴. Kanunda açıkça küçük ve kısıtlıların vergi ödevlerinin kanunî temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla da vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen ve bu sebeple de cezai yaptırım uygulanmasına sebebiyet veren kanunî temsilcinin vergi cezalarından doğrudan sorumlu tutulması gerekmektedir. Bu durumda vergi cezasından sorumlu tutulan kanunî temsilciye ödediği ceza için rücu hakkı tanınmamaktadır¹⁸⁵.

1.7.2.2. Tüzel kişilerin kanunî temsilcileri

Tüzel kişilerde yasal temsilci sıfatı, temsil yetkisine sahip kişi yahut organa aittir. Dernekler açısından TMK m.85/1'de yönetim kurulunun derneği temsile yetkili olduğu belirtilmiştir. Buna göre derneklerin kanunî temsilci sıfatı yönetim kuruluna aittir.

TMK m.109/1'de vakıfların yönetim kurulunun bulunmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Buna göre vakıflar için yasal temsilci sıfatı yönetim kuruluna aittir¹⁸⁶.

Şahıs şirketlerinden kollektif şirketlerde yasal temsilci sıfatı kural olarak şirket ortaklarındadır¹⁸⁷. Kollektif şirketlerde amme alacaklarından sorumluluk, temsilci sıfatına

¹⁸²Kaneti, S., Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s.88; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.151.

¹⁸³Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.68; Sürmeli, Y., “Kanuni Temsilcilerin Ödedikleri Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Dolayı Rücu Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, S.347., Kasım 2021; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.151.

¹⁸⁴Taşdelen, A., Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara 2010, s. 80; Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.68; Kırbaş, s.78; Sürmeli, Y., “Kanuni Temsilcilerin Ödedikleri Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Dolayı Rücu Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, S.347., Kasım 2021.

¹⁸⁵Kaneti, s.89.

¹⁸⁶Saban, s.93.

¹⁸⁷Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s.227.

sahip olan şirket ortaklarına aittir. Ortaklarının sorumluluğunda ortaklık paylarının herhangi bir önemi bulunmamaktadır¹⁸⁸.

Komandit şirketlerde kural olarak komandite ortak, temsilci sıfatını taşımaktadır¹⁸⁹. Dolayısıyla da komandit şirketlerde kamu alacaklarından sorumluluk komandite ortaklara aittir¹⁹⁰.

Kooperatifler Kanunu m.55/1’de; “Yönetim Kurulu, kanun ve anasözleşme hükümleri içinde kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden icra organıdır.” ifadesine yer verilerek yönetim kurulunun kooperatifi temsil yetkisi bulunduğu belirtilmiştir. 1163 Sayılı Kanun m.58/1’de ise esas sözleşme ile temsil yetkisinin devri mümkün kılınmıştır. Buna göre, kooperatifi temsil yetkisi ortak sıfatını haiz olmayan kişiler de dâhil olmak üzere üçüncü şahıslara bırakılabileceği gibi yönetim kurulu üyesine de bırakılabilir. Temsil yetkisinin devredildiği hâllerde yetkiyi devralan kişi yahut kişiler yasal temsilci sıfatına sahip olmaktadır¹⁹¹.

Limited şirketlerde ise TTK m.623/1’de “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” ifadesine yer verilerek şirketin idare ve temsiliinin müdür sıfatı ile şirket ortaklarına ait olduğu belirtilmiştir¹⁹². Buna göre limited şirketlerde şirket müdürü, kanunî temsilcilik sıfatını haizdir ve şirket müdürlerinden en az birisinin şirketin ortakları arasından seçilmesi şarttır¹⁹³. Şirkete müdür atandığı takdirde müdür sıfatını haiz olmayan ortaklar, şirketin yasal temsilcisi olamaz ve bu sıfatla takip edilemezler¹⁹⁴.

Limited şirketlerde müdür yahut müdürlerin üstlendiği temsil ve yönetim görevini anonim şirketlerde TTK m.365/1’e göre kural olarak yönetim kurulu yerine getirmektedir¹⁹⁵. Buna göre anonim şirketlerde kural olarak şirketin yasal temsilcisi yönetim kurulu

¹⁸⁸Yılmaz, s.457.

¹⁸⁹Saban, s.90.

¹⁹⁰Yılmaz, s.456.

¹⁹¹Yılmaz, s.459.

¹⁹²Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.69; Ayaz, s.53.

¹⁹³Ayaz, s.53.

¹⁹⁴Yılmaz, s.455.

¹⁹⁵Ceylan, N.,” Limited Şirketin Temsili”, Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi, C.1, S.2, Haziran 2014, s.61; Saban, s.90.

üyeleridir¹⁹⁶. Ancak TTK m.370/2'ye göre; TTK m.375/1'de belirtilen devredilemez görev ve yetkiler haricindeki hususlarda temsil yetkisinin, yönetim kurulu üyelerine yahut pay sahibi olmayan üçüncü kişilere devri mümkündür¹⁹⁷. Temsil yetkisinin bir kısım yönetim kurulu üyelerine yahut şirkette pay sahibi olmayan üçüncü şahıslara devri durumunda bu kişiler kanunî temsilci sıfatı ile sorumlu tutulur¹⁹⁸.

Şirketlerin herhangi bir sebeple tasfiye aşamasına girmesi hâlinde şirket tüzel kişiliği devam etmekle birlikte şirket ancak tasfiye amacı ile sınırlı faaliyetlerde bulunabilir¹⁹⁹.

Tasfiye hâlinde bulunan yahut tasfiyeye giren şirketlerin yasal temsilcisi tasfiye memurlarıdır²⁰⁰. TTK m.536/1'de; “*Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır.*” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre tasfiye memuru atanmayan şirketler için tasfiye memuru görevini şirket yönetim kurulu üstlenmektedir.

Kanunî temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin yasal düzenlemeler, VUK ve AATUHK'da düzenlenmiştir. VUK m.10'da düzenlenen kanunî temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunun sınırını, VUK m.1'de belirtilen vergi ve buna bağlı alacaklar oluşturmaktadır. AATUHK kapsamında ise kanunî temsilcilerin sorumluluğu, AATUHK m.1 ve m.2'de belirtilen amme alacaklarından oluşmakla birlikte AATUHK bütün amme alacakları açısından sorumluluğun öngörülmesi nedeniyle genel, VUK ise özel kanun olarak nitelendirilmektedir²⁰¹. Her ne kadar AATUHK, VUK'a göre sonraki tarihli Kanun olsa da kanunî temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen VUK hükümleri özel Kanun hükmünde olduğundan öncelikle uygulama alanı bulur²⁰².

Vergi kanunlarının getirdiği yükümlülükleri kanunî temsilciler tam anlamıyla yerine getirdiği müddetçe kamu borcu, asıl mükelleften tahsil edilir. Yasal temsilci tarafından

¹⁹⁶Atay, E., “Anonim Şirkette Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisi ve Temsil Yetkisinin Devri”, Terazi Hukuk Dergisi, C.15, S.164, Nisan 2020, s. 706; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 468-469; Bilgili, Demirkapı, s.220., Çamoğlu, s.274; Uysal, s.17; Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.69.

¹⁹⁷Atay, s.708; Kumkale, R., “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler”, Terazi Hukuk Dergisi, C.3, S.23, Temmuz 2008, s.52.

¹⁹⁸Öztürk, İ., “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl.7, S.24., Ocak 2016, s.321.

¹⁹⁹Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s.465; Tüfekçioğlu, S., “Tasfiye Ve İflas Hallerinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, S.238., Ekim 2012.

²⁰⁰Yavuz, M., “6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması”, İSMM Odası Mali Çözüm, S.29, s.256; Tüfekçioğlu, S.238., Ekim 2012.

²⁰¹Yüce, s.176.

²⁰²Çamoğlu, E., Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 2010, s.273., Yüce, s.145., Barlass, s.67-68; Sarılı, s.56; Geçer, s.116.

üzerine düşen yükümlülükler gerektiği gibi yerine getirilmediği için vergi borcu mükellefin malvarlığından tahsil edilemezse VUK m.10/2’de vergi alacağının kanunî temsilcinin malvarlığından tahsil edileceği ifade edilmiştir. Ancak bu durumda vergi borcu kanunî temsilcinin kişisel borcu olmadığından temsilcinin asıl borçluya rücu hakkı vardır²⁰³.

VUK kapsamına girmemekle birlikte tahsili AATUHK’a tâbi olan kamu alacaklarının tahsilinin imkânsız hâle gelmesi veya tahsilinin imkânsız olduğunun anlaşılması durumlarında kanunî temsilcilerin AATUHK mükerrer m.35’e göre sorumluluğu gündeme gelmektedir. Bu durumda kanunî temsilcinin sorumluluğu fer’î niteliktedir²⁰⁴.

VUK m.333/1’de, tüzel kişilerde vergi cezasının temsilci adına değil tüzel kişiliğin kendisi adına düzenleneceği, ancak, tüzel kişilikten tahsil edilemeyen cezaların kanunî temsilciden tahsil edilebileceği ifade edilmektedir²⁰⁵.

1.7.3. Mirasçılar

VUK m.12/1 ve AATUHK m.7’de, borçlunun ölümü mirasçıların sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre; murisin ödevleri, mirası reddetmemiş yasal ve atanmış mirasçılara miras hisseleri oranında geçer²⁰⁶. Mirasçılar açık kanun hükmü uyarınca kamu alacağından miras hisseleri nispetinde fakat malvarlığının tamamı ile sorumludur²⁰⁷.

Mirasçılar mirası reddederse yahut murisin ölüm tarihinde ödemedi aczi resmen tespit edilmiş veya açıkça belli olduğundan miras kanun gereği reddedilmiş sayılırsa murisin borçları mirasçılara intikal etmez²⁰⁸. Mirasçıların sorumlu tutulabilmesi için mirası reddetmemeleri gerektiğinden haklarında takip yapılabilmesi mirasın reddi için öngörülen kanunî sürenin geçmiş olması şartına bağlıdır²⁰⁹.

Kanunî ve atanmış mirasçılar külli halef konumundayken kendisine muayyen mal vasiyet edilen kişiler cüz’î halef konumundadır. Dolayısıyla da murisin vergi borçlarından

²⁰³Öncel/Kumrulu/Çağan, s.74; Özeyer, s.56; Özbacı, s.80; Saban, s.97.

²⁰⁴Öner, s.187.

²⁰⁵Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.24-25; Kırbaş, s.78;

Şenyüz, /Yüce/Gerçek, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s.81; Karakoç, Y., Genel Vergi Hukuku, Ankara 2004, s.145.

²⁰⁶Ayaz, s.46; Coşkun, s.61; Özbacı, s.125; Ünlü, s.72; Hatipoğlu, V., “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların, Ölenin Vergi Borç ve Cezalarından Dolayı Sorumluluğu” E-Yaklaşım Dergisi, S.17., Aralık 2004.

²⁰⁷Serim, s. 11; Candan, (AATUHK),s.41; Özeyer, s.63; Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.72; Özbacı, s.136; Karakoç, A.T. “Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, Ağustos 1993; Hatipoğlu, E-Yaklaşım Dergisi.

²⁰⁸Yılmaz, s.77.

²⁰⁹Candan, (AATUHK),41.

sorumlu değildirler²¹⁰. Cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ise, murisin vergi cezaları vefatı ile birlikte son bulur ve gerek küllî halef gerek cüz'î halef mirasçılarına geçmez²¹¹.

1.7.4. Kefil

Kefalet sözleşmesi uyarınca kefil, borçlunun alacaklıya karşı olan borcunu yerine getirmemesi hâlinde şahsen sorumlu olmayı taahhüt eden kişidir²¹².

AATUHK m. 9'da; *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir."* ifadesine yer verilerek vergi dairesinin belirli durumların varlığı hâlinde teminat isteme hakkını haiz olduğu belirtilmiştir. AATUHK'un m.10'da vergi dairesinin teminat olarak kabul ettiği değerlere yer verildikten sonra 10. maddede belirtilen teminatı sağlayamayanların AATUHK m.11/1'de belirtildiği üzere muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilmesi mümkün kılınmıştır.

AATUHK m.11/1'e göre adi kefalet söz konusu değildir. Kefilin müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu olması gerekmektedir. Buna göre alacaklı idarenin öncelikle asıl borçluya başvurmasına gerek olmaksızın kefil, asıl borçlu gibi doğrudan sorumlu tutulabilmektedir²¹³. Bunun yanı sıra AATUHK m.57/1'de, *"Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur."* ifadesine yer verilerek kefilin asıl borçlu ile aynı takip usulüne tâbi olması sağlanmıştır.

Kefalet sözleşmesinin geçerliliği için ise noterden tasdikli olarak düzenlenmesi gerekir²¹⁴. Ancak kefaletle ilişkin bütün şartlar sağlansa dâhi alacaklı idarenin gösterilen kefil ve kefaleti kabul etme mecburiyeti bulunmamakta dolayısıyla da bu hususta idare

²¹⁰Öncel/ Kumrulu/Çağan, s.82.

²¹¹Gerçek, s.38; Şenyüz/Yüce /Gerçek, s.72; Ünlü, s.72.

²¹²Eren, F., Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2015, s.759.

²¹³Özbalcı, s.191; Yılmaz, s.148.,

²¹⁴Çelik, s.40; Gerçek, s.41;Ünlü, s.170.

takdir yetkisini haizdir²¹⁵. Alacaklı idare, kefil kabul ettiği takdirde kefil, kefaletiyle sınırlı olarak mükellefin borcundan sorumlu olur²¹⁶.

1.7.5. Yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri

Yabancıların yurtiçinde elde ettikleri gelirler sebebi ile tıpkı Türk vatandaşları gibi vergilendirilmesi gerekmektedir. Hukukumuzda bu konuda herhangi bir ayrıma yer verilmemekle birlikte Anayasa’da ayrıca hiçbir fark gözetilmeksizin herkesin mali gücüne göre vergi ödeyeceği açıkça belirtilmiştir.

AATUHK, devletin egemenlik yetkisinin bulunduğu yerlerde uygulanabilmektedir. Buna göre, yabancı şahıs yahut kurumların kamu borçlarının bulunması hâlinde bu kişilerin borçlarının takip ve tahsilinin sağlanabilmesi için devletin egemenlik sahası içerisinde muhatap bulunması gerekmektedir²¹⁷. Kural olarak tacirin ticari işletmesi için ticari temsilci atama mecburiyeti bulunmasa da TTK m.40/4’te merkezleri yurtdışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye’deki şubeleri için ülke sınırları içerisinde muhatap bulunabilmesi amacıyla yerleşim yeri Türkiye’de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil atanması mecburiyeti getirilmiştir²¹⁸. Bunun yanı sıra Ticaret Sicil Yönetmeliği m.122/1-f’de Merkezi Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye’deki şubelerinin tescilinde şubeyi temsil etmeye yetkili kişilerin imza beyannamelerinin ibraz edilmesi zorunluluğundan bahsedilmiştir. Ticaret Sicil Yönetmeliği 123’te ise tescili zorunlu unsurlar arasında şubeyi tam yetkili olarak temsil edecek kişilere de yer verilmiştir. Dolayısıyla gerek TTK m.40/4 gerek Ticaret Sicil Yönetmeliği m.122 ve 123’teki düzenlemeler dikkate alındığında merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye’deki şubeleri için ticari temsilci bulundurulması zaruridir.

AATUHK m.3’te yabancı kişi ve kurum temsilcilerinin kamu borçluları arasında kabul edildiği belirtilirken AATUHK m.57/1’de yabancı kişi veya kurumların temsilcilerinin asıl borçluların tâbi olduğu usullere göre takip edileceği belirtilmiştir²¹⁹.

AATUHK mükerrer m.35/2’de; “*Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır*” ifadesine yer verilerek bu kişilerin kanunî

²¹⁵Öncel/Kumrulu/Çağan, s.167; Ünlü, s.170.,

²¹⁶Ayaz, s.46; Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.74.

²¹⁷Özbalcı, s.79.

²¹⁸Ayhan/Özdamar/Çağlar, s.437.

²¹⁹Coşkun, s.61; Ünlü, s.77; Yılmaz, s.59.

temsilcilerin sorumluluğu kapsamında sorumluluk hükümlerine tâbi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerinin sorumluluğu hususunda VUK m.10/2’de de ayrıca düzenleme yapılmaktadır. Buna göre VUK’ta belirtilen hükümler vergi, resim, harç ve bunlara ait cezalar vs alacaklar hakkında uygulama alanı bulurken VUK kapsamında bulunmayan kamu alacakları için uygulanmaz. AATUHK hükümleri ise bütün kamu alacakları hakkında uygulanır²²⁰.

²²⁰Özbalcı, s.79.

2. ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULUNUN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Anonim şirketlerde şirket kamu borçlarından esas sorumluluk, şirket tüzel kişiliğine aittir. Ancak şirketten tahsil edilemeyen borçların kanunda belirtilen şartlar altında şirketin kanunî temsilcisi sıfatı ile yönetim kurulu üyelerinden tahsili mümkündür.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarından sorumluluğu, AATUHK mükerrer m. 35, VUK m.10 ve SSGSSK m. 88/20’de düzenlenmiştir. Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin bahsi geçen Kanunlar ile yapılan düzenlemeler, sorumluluğun kapsam ve niteliği bakımından farklılık arz ettiğinden uygulamada çeşitli belirsizliklere yol açmaktadır.

2.1. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Yönetici Kavramı

TTK m.329/1’de anonim şirket, “*sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından yalnızca malvarlığı ile sorumlu bulunan şirket*” olarak tanımlanmıştır.

TTK m.125/1’de ise ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğinin bulunduğu belirtilmiştir. Ancak şirketin tüzel kişilik kazanabilmesi için ticaret siciline tescil edilmesi gerekmektedir. TMK m.50/1’de tüzel kişilerin iradesinin organları aracılığı ile açıklandığı akabinde ise tüzel kişilerin organlarının işlem ve fiilleri ile borçlanabileceği belirtilmiştir. Tüzel kişiliği haiz şirketlerden anonim şirketlerde kanunen zorunlu iki organ bulunması gerekmele birlikte bu organlar şirketin genel kurul ve yönetim kuruludur. Genel kurul, karar organıyken yönetim kurulu ise şirketin temsil ve idaresinden sorumlu olan organdır²²¹.

Genel kurulun aksine şirket yönetim kurulu süreklilik arz etmektedir. Zira karar organı olan yönetim kurulunun şirket işlerinin gerektirdiği her durumda toplanması gerekmektedir²²².

Şirket ortaklarından oluşan genel kurulun ağır işlemesi, anonim şirketlerde ortakların şirket işlerinden dolayı herhangi bir sorumluluğunun bulunmaması gibi sebeplerle hem hızlı

²²¹Taşdelen, N., “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Vergi Borçlarından Dolayı Sorumluluğu Ve Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10-11, S.12-13-14-15, 2009, s.39-40.

²²²Bilgili, F./Demirkapı, E., Şirketler Hukuku, Bursa 2002, s.195.

karar alınıp uygulanmasının sağlanması hem de sorumlu tutulabilecek bir organa ihtiyaç duyulması nedeniyle anonim şirketlerde yönetim kurulu, zorunlu organlardan kabul edilmektedir²²³. Şirket yönetim kurulu, şirket idaresi ve şirketin temsilinden sorumludur. Şirketin kanunî temsilcisi konumundaki yönetim kurulunun, şirketin temsili kapsamında yaptığı iş ve işlemlerden kural olarak herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak kanunda belirtilen bazı hâllerde sorumluluk hükümleri devreye girmektedir²²⁴.

TTK m.553/1’de “*Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) (2) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.*” ifadesine yer verilerek yönetim kurulu üyelerinin yükümlülüklerini kusurlu olarak yerine getirmedeği durumlarda sebep oldukları zarardan sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

TTK m.365/1’de şirketi yönetme ve temsil etme görevinin kural olarak yönetim kuruluna tanındığı ifade edilmiştir. Bu durumda anonim şirketlerde yasal temsilcilik sıfatı şirket yönetim kurulu üyelerine aittir. Yönetim kurulu üyelerinin kanunî temsil sıfatından doğan kamu alacaklarından sorumlulukları ise VUK m. 10 ve AATUHK mükerrer m.35’te düzenlenmiştir.

6102 Sayılı TTK m.359/1 ile anonim şirket yönetim kurulunun tek kişiden oluşabilmesi mümkün kılınmış olsa da yönetim kurulu esas itibarıyla kurul organ niteliğindedir²²⁵. Doktrinde yönetim kurulunun kurul organ niteliğinde olduğu hususunda fikir birliği bulunmakla birlikte kurul üyelerinin bireysel olarak organ sıfatının bulunup bulunmadığı hususu tartışmalıdır. Organın soyut bir kavram olmasından yola çıkan bir görüşe göre, yönetim kurulu üyeleri bireysel olarak organ niteliğinde değildir. Zira üyeler organ niteliğinde kabul edilseydi soyut bir kavramdan ibaret olan üyelerin herhangi bir sorumluluğu bulunmazdı²²⁶. Bir diğer görüşe göre ise TMK m.50/2’de; “*Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar.*” ifadesine yer verilmiştir. Bununla birlikte TTK m.371/5’te ise “*Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini*

²²³Çamurcu, E., Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi, İstanbul 2015., s.5; Akdağ Güney, N., Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, 2. Baskı, İstanbul 2010., s.11; Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 361.

²²⁴Taşdelen, s.41.(Vergi Borcundan Sorumluluk)

²²⁵Karahan, S. (Edit), Şirketler Hukuku, 2012., s.381-382.,

²²⁶Çamoğlu, s.37.

yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur.” ifadesine yer verilmiştir. Her iki Kanunun birlikte yorumlanması sonucunda; yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, organ sorumluluğu niteliği kazanmaktadır. Zira aksi durumun kabulü hâlinde organ sıfatı ile yönetim kurulunun da sorumlu tutulması gerekecektir. TMK m.50/2 kapsamında yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun bireysel olarak organ sorumluluğu niteliğinde olduğunun kabul edilmesi durumunda ise yönetim kurulunun ayrıca sorumluluğu cihetine gidilemeyeceği belirtilmektedir²²⁷.

2.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Yöneticilerin TTK Çerçevesinde Sorumluluğu

Sorumluluk kavramı, kişinin hukuka aykırı bir fiille verdiği zararı karşılaması yahut edimini hiç veya gereği gibi yerine getirmeyen borçlunun verdiği zararın cebrî icra yolu ile tazmin edilmesi anlamına gelmektedir²²⁸.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, sırf bu sıfatlarından kaynaklanmamaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin eylemleri nedeniyle sorumlu tutulabilmeleri için öncelikle sorumluluğun isnat edilebilir olması dolayısıyla da kanundan doğan yahut esas sözleşme ile öngörülen görevlerin üyeler tarafından yerine getirilememesi gerekmektedir²²⁹.

Sorumluluğun doğması için isnat edilebilirlik tek koşul olmamakla birlikte ayrıca hukuka aykırı davranışının zarara sebep olması da gereklidir. Ancak yönetim kurulu üyeleri, kanun ve esas sözleşmedeki ödevlerini yerine getirdikleri hâlde zarar meydana gelse dâhi hukuka aykırılık koşulu oluşmadan sorumluluk da söz konusu olmaz²³⁰.

TTK m.553/1’de; *“Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) (2) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.”* ifadesine yer verilerek yönetim kurulu üyelerinin

²²⁷Helvacı, s.30.

²²⁸Akdağ Güney, s.32.

²²⁹Uçar, s.67; Akdağ Güney, s.33-34; Çamoğlu, s.11-12.

²³⁰Akdağ Güney, s.59.

sorumluluğu kusur esasına dayandırılmıştır. Dolayısıyla da sorumluluk için yönetim kurulu üyesinin kusuru ile ortaklığın zararına sebebiyet vermesi gerekir²³¹.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun doğması için belirtilen şartların yanı sıra uygun illiyet bağının da bulunması gerekmektedir. Buna göre, zarar ile üyenin eylemi arasında nedensellik bağı kurulamadığı takdirde üye açısından sorumluluk da doğmayacaktır²³².

TTK m.557/1’de yönetim kurulunun sorumluluğu bakımından farklılaştırılmış teselsül sistemi benimsenmiştir. Farklılaştırılmış teselsül sistemi ile zarara sebep olan herkes meydana getirdiği zarar oranında müteselsil sorumlu tutulmaktadır²³³.

Yönetim kurulu üyesinin verdiği zarardan dolayı sorumlu bulunması durumunda meydana gelen zarara sebep olan üye, zarardan tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumlu olur²³⁴.

TTK m.553/3’te “*Hiç kimse kontrolü dışında kalan kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz.*” ifadesine yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme, maddede geçen “hiç kimse” ibaresi ile yönetim kurulu üyelerinden bahsedildiği ve bu durumun kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğu; bunlara kanunun uygulanmayacağına belirtilerek de kanunların genel ve soyut nitelikte olması ilkesi ile çeliştiği gerekçeleriyle eleştirilmektedir²³⁵.

²³¹Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s.481; Uysal, L., “6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu -II”, TBB Dergisi, S.81, 2009, s.4; Akdağ Güney, s.37; Uçar, s.67.

²³²Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s. 481; Çamurcu, s.63; Akdağ Güney, s.62.

²³³Çamurcu, s.66; Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s.485-486., Uçar, s.61.

²³⁴Akdağ Güney, s.34; Çamoğlu, s.12; Yördem, Y., Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi, Seçkin Yayınları, 1. Baskı Ankara, 2017. s.26.

²³⁵Kaplan, İ., “6102 Sayılı YTTK Hükümlerine Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri Ve Diğer Üst Yöneticilerin, Şirkete, Ortaklara Ve Şirket Alacaklılarına Karşı Hukuki Sorumluluğu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.65, C.4, 2016, s.3500.

2.3. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin VUK ve AATUHK Çerçevesinde Sorumluluğu

Amme alacaklarının öncelikle alacağın mükellefi yahut sorumlusundan tahsilinin sağlanması gerekmektedir de bu kişilerden tahsilin mümkün olmadığı durumlarda kanunî temsilcilerin sorumluluğu gündeme gelmektedir²³⁶.

Amme alacağının asıl borçlu olan şirketten tahsil imkânının bulunmadığı hâllerde kanunî temsilcinin sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Ancak bu durumda söz konusu olan imkânsızlık, maddî imkânsızlıktır. Zira hukuki imkânsızlık hâllerinde asıl borçludan talep edilebilir nitelikte olmayan bir borç, ikinci dereceden sorumlu olan kanunî temsilciden de istenilemez.²³⁷

Yasal temsilcilerin amme alacaklarından sorumluluğu, VUK m.10 ve AATUHK mükerrer m.35'te düzenlenmiştir. VUK m.10'da kanunî temsilcilerin sorumluluğunun sınırını VUK m.1'de belirtilen vergi alacağı ile buna bağlı alacaklar oluşturmaktadır. AATUHK kapsamında ise yasal temsilcinin sorumluluğu, AATUHK m.1 ve m.2'de yer alan amme alacaklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla da AATUHK, VUK'a göre daha geniş kapsamlıdır²³⁸.

VUK m.10'a göre yasal temsilcilerin sorumluluğunun sınırını vergi ve buna bağlı alacaklar oluştururken AATUHK mükerrer m.35'te ise temsilcilerin sorumluluğu, AATUHK m.1 ve m.2'de yer alan alacakları kapsadığından AATUHK genel, VUK ise özel kanun olarak nitelendirilmektedir²³⁹. Her ne kadar AATUHK, VUK'a göre sonraki tarihli kanun olsa da kanunî temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen VUK hükümleri özel kanun hükmünde olduğundan öncelikle uygulama alanı bulur.²⁴⁰

2.3.1. Yönetim kurulu ve yöneticilerin VUK çerçevesinde sorumluluğu

VUK m.10'da düzenlenen kanunî temsilcinin sorumluluğunun kapsamını vergi, resim, harç, vergi cezaları ve vergiye bağlı alacaklar oluşturmakla birlikte kanunî temsilcinin her türlü vergi alacağından dolayı VUK m.10'a göre sorumlu tutulması mümkün değildir. Zira Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar VUK'a göre değil

²³⁶Seviğ, V., “Kamu Alacağından Dolayı Tüzel Kişilerin Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 1995.

²³⁷Candan, s.94. (Kanuni Temsilci)

²³⁸Yüce, s.176.

²³⁹Yüce, s.176.

²⁴⁰Çamoğlu, E., Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul 2010, s.273., Yüce, s.145; Barlass, s.67-68; Sarılı, s.56; Geçer, s.116.

Gümrük Kanunu m.200/1’de belirtildiği üzere AATUHK mükerrer m. 35’e göre tahsil edilmektedir²⁴¹.

2.3.1.1. Alacağın talep edilebilir olması

Şirketten herhangi bir nedenle tahsil edilememiş amme alacaklarından kanunî temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için alacağın şirketten talep edilebilir olması gerekmektedir. Zira zamanaşımına uğrayan yahut başka sebeplerle sona eren alacaklardan şirket tüzel kişiliği sorumlu tutulamayacağından evleviyetle şirketin kanunî temsilcileri de sorumlu tutulamayacaktır²⁴².

2.3.1.2. Alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilememesi

VUK m. 10/1’de; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” ifadesi ile tüzel kişilerin vergi mükellefi ve sorumlusu olduğu hâllerde kanunî ödevlerinin yasal temsilcileri tarafından yerine getirileceği ifade edilmiştir. VUK m. 10/2’de ise kanunî temsilcilerin bu yükümlülükleri yerine getirmemesi hâlinde vergi sorumlusu yahut mükelleflerinin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakların yasal temsilcilerin mal varlıklarından tahsil edileceği belirtilmiştir²⁴³.

VUK kapsamında kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vergi borcunun asıl borçludan tahsil edilememesi gerekmektedir. Ancak asıl borçlunun kefil bulunduğu durumlarda ise kanunî temsilciden önce kefile başvurulması zorunludur. Asıl borçlu ve kefilin mal ve hakları vergi borcunu karşıladığı takdirde kanunî temsilci sorumlu tutulamaz. Ancak kefil ve asıl borçlunun mal varlığı ile hakları borcu karşılamaya yetmediği takdirde ise karşılanamayan kısım için kanunî temsilcinin sorumluluğu cihetine gidilir²⁴⁴.

²⁴¹Candan, s.177. (AATUHK); İleri, Y., “*Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar*”, Yaklaşım Dergisi, S.188., Ağustos 2008.

²⁴²Silahşör, M., “*Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu*”, TFM, 2016/1, s.74.

²⁴³Ayhan/Özdamar/ Çağlar, s.506; Helvacı, s.105.

²⁴⁴Barlass, s.70.

2.3.1.3.Vergi alacağının tahsil edilememesinin kanunî temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması

VUK kapsamında kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vadesinde ödenmeyen alacağın tahsil imkânı bulunmamalıdır. Bunun yanı sıra tahsil imkânsızlığının maddi sebeplerden kaynaklanıp hukuki sebeplerden doğmaması gerekmektedir²⁴⁵.

Tahsil imkânsızlığının ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden kaynaklanması gerekmele birlikte kanunî temsilci tarafından vergi ile ilgili bütün ödevler zamanında ve eksiksiz yerine getirildiği hâlde borcun vadesi geldiğinde asıl borçlunun ödeme güçlüğüne düşmesi,²⁴⁶ vergi borcunun ödenmesi hâlinde işletmenin devamlılığının sağlanamayacağının açık olması gibi sebeplerle borç ödenemezse kanunî temsilci sorumlu tutulamaz²⁴⁷.

Vergi sorumlusunun kanunî temsilcisinin sorumluluğu açısından ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, VUK m. 11’de “*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*” ifadesi dikkate alındığında vergi sorumlusu tarafından kaynaktan kesilen vergi, sorumluya tasarruf hakkı tanımamakta sorumluda emanet olarak kalmaktadır. Sorumlunun tevkif edilen vergi üzerinde tasarruf hakkı bulunmadığı için verginin vergi idaresine zamanında ödenmesi sorumlunun ödeme güçlüğüne düşmesinden bağımsız olarak değerlendirilmeli ve vergi sorumlusunun kanunî temsilcisi de kamu alacağının ödenmesinden sorumlu tutulmalıdır. Bir diğer görüşe göre ise, vergi kaynakta tevkif edildiğinde esasında fiilen ayrılan bir miktar bulunmamaktadır. Dolayısıyla da vergi sorumlusunun mal varlığından kamu alacağı tahsil edilemediği takdirde kanunî temsilcinin borcun ödenmemesinde herhangi bir kusuru bulunmadığından temsilcinin sorumlu tutulması hakkaniyete aykırılık teşkil edeceğinden kanunî temsilcinin sorumluluğundan bahsedilemeyecektir²⁴⁸.

2.3.2. Yönetim kurulu ve yöneticilerin AATUHK çerçevesinde sorumluluğu

AATUHK mükerrer m.35 ile düzenlenen kanunî temsilcilerin sorumluluğu, VUK m.10’da düzenlenen sorumluluğa kıyasla daha geniş kapsamlıdır. Buna göre; VUK

²⁴⁵Candan, s.102vd. (Kanuni Temsilci)

²⁴⁶Candan, s.102vd. (Kanuni Temsilci),

²⁴⁷Karayalçın, Y., “*Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu*” Yaklaşım Dergisi, 1994, E.T.31.12.2022,

²⁴⁸Candan, s.106-107. (Kanuni Temsilci)

kapsamına girmeyen Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve harçlar ile AATUHK m.1 ve m.2’de düzenlenen amme alacakları, AATUHK mükerrer m.35’in kapsamını oluşturmaktadır.²⁴⁹.

2.3.2.1. Alacağın talep edilebilir olması

Kanunî temsilcilerin şirketin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle borcun şirketten talep edilebilir olması gerekmektedir. Borcun kanunî dayanağının olmaması, doğmamış olması, zamanaşımına uğraması gibi tahsilini engelleyen sebepler bulunduğu takdirde şirketten tahsili mümkün değildir. Dolayısıyla bu durumda şirketten talep edilmesi mümkün olmayan borçtan kanunî temsilciler de sorumlu tutulamayacaktır²⁵⁰.

2.3.2.2. Alacakların niteliği yönünden 6183 sayılı Kanunun uygulama alanı bulması

AATUHK mükerrer m.35’te düzenlenen yasal temsilcilerin sorumluluğu, vergi haricindeki kamu alacaklarını da kapsamaktadır²⁵¹. Buna göre, vergi yahut vergiye bağlı alacaklardan olmayan gecikme zammı ve tecil faizi, Kanundaki diğer şartları da taşıdığı takdirde AATUHK mükerrer m.35’e göre yasal temsilciden talep edilebilecektir. Bunun yanı sıra her ne kadar vergiye bağlı alacaklardan kabul edilse de gecikme faizi ile pişmanlık zammının da belirli kaidelerin varlığı durumunda AATUHK’a göre kanunî temsilciden tahsili mümkündür. Üzerine düşen bütün yükümlülükleri yerine getiren ancak vergi borcunun vadesi geldiğinde şirketin maddi olanakları bulunduğu hâlde ödeme yapmayan kanunî temsilci, vergi borcunun yapılan takip neticesinde tahsil imkânsızlığı nedeniyle tahsil edilememesi hâlinde AATUHK mükerrer m.35 hükümlerine göre takip edilebilir²⁵².

2.3.2.3. 6183 sayılı Kanun çerçevesinde alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilememesi yahut tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması

AATUHK mükerrer m.35/1’de; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun*

²⁴⁹Candan, s.178. (AATUHK)

²⁵⁰Silahşör, s.73.

²⁵¹Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 468.

²⁵²Barlass,s.75-76.

hükümlerine göre tahsil edilir.” ifadesine yer verilmiştir. AATUHK mükerrer m.35/1’de yer alan “mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen” ifadesi ile 6183 sayılı Kanuna göre borçlu hakkında başlatılan takibin sonucunda borçluya ait haczi kabil mal bulunmaması yahut haczedilen mal varlığının paraya çevrilmesi ile satış bedelinin borçları karşılamaması gibi nedenlerle amme alacağının tahsil edilememesi belirtilmekle birlikte “borçlunun malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları” ifadesi ile ise borçlunun bulunamaması, borçlunun iflas etmesi ve bu durumda alacaklının alacağını masadan tahsil edemeyeceğinin anlaşılması gibi sebeplerle kamu borcunun tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu hâllerden bahsedilmektedir²⁵³.

6183 sayılı Kanun kapsamında yasal temsilcinin amme borçlarından sorumlu tutulabilmesi için amme borcunun ortaklıktan tahsil edilememesi şartının mutlaka gerçekleşmesi gerekmekte, bu yönde kanaat oluşması da yeterli kabul edilmektedir²⁵⁴. Dolayısıyla haczedilen malların alacağı karşılar nitelikte olup olmadığının tespiti hususunda alacaklı idareye takdir hakkı tanınmaktadır. Bu durumda amme alacaklısı idareye şirket hakkında yapılan takibin neticelendirilmesinin beklenmesine gerek kalmaksızın kanunî temsilcilerin mal varlığına başvurulması imkânı tanınmaktadır²⁵⁵. Özellikle borçlu şirketin mali yapısının kötü olduğunun ve alacağın şirketten tahsil kabiliyetinin bulunmadığının açıkça anlaşıldığı hâllerde idareye tanınan takdir hakkı, kamu alacağının tahsilini güvence altına almak açısından önemlidir. Zira şirket hakkındaki takip muamelesi sonuçlandırıldıktan sonra, kamu borcunun karşılanamaması durumunda takip ve tahsil işlemleri tamamlanana kadar kanunî temsilcilerin kendi malvarlıklarında pasiflerini artırıcı ve aktiflerini azaltıcı muameleler ile mal kaçırma riski bulunmaktadır. Ancak idareye tanınan takdir hakkının somut kurallara bağlanmaması diğer yandan kanunî temsilcilerin bir kısım sorunlarla karşı karşıya kalmasına sebep olacaktır.

AATUHK’a göre, amme alacağının ortaklıktan tahsil edilemeyeceği kanaati oluştuğu hâllerde doğrudan yasal temsilcilerin mal varlığına başvurulabilmesi kamu alacağının tahsilini güvence altına alabilmek açısından büyük bir olanak olmakla birlikte şirket mal

²⁵³Yüce, s.171; Çelik, s.106; Sarılı, s.59; Candan, s.188.(AATUHK), Yılmaz, s.460-461; Gülseven, s.221; Geçer, s.126; Özkan, M., “Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları”, E-Yaklaşım, S.20., Mart 2005; Yavuz, M., “Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, C.40, S.345., 2017, s.135-136; Silahşör, s.73; Tokat, Y., “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Bazı Değişiklikler”, Yaklaşım Dergisi, S.189., Eylül 2008.

²⁵⁴Yüce, s.172; Candan, s.52-53. (Kanuni Temsilci)

²⁵⁵İleri, Yaklaşım Dergisi.

varlığının tahmin edilen bedelden daha yüksek bedelle satılması ve bu hâliyle amme borcunun tamamının karşılanması, kanunî temsilcinin gereksiz bir biçimde icra takibine muhatap olması ve akabinde kendisinden tahsil edilen bedelin iadesi için ayrıca çaba sarf etmek zorunda olması, icra takibine maruz kaldığı için ticari itibarının zedelenmesi gibi yıpratıcı birtakım süreçlerin yaşanmasına neden olabilecektir²⁵⁶.

VUK'ta kanunî temsilcilerin sorumluluğu açısından, temsilcinin üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmemesi şartı öngörüldüğü hâlde AATUHK'ta sorumluluk için kamu alacağının tahsil edilememesi yeterli kabul edilmektedir. Bu durumda ayrıca kanunî temsilcinin üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmemesi şartı aranmamaktadır²⁵⁷.

2.3.2.4. Şirketin ödeme gücünden yoksun olması

Şirketin kamu borçlarının şirketten tahsil edilememesi hâlinde kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi mümkündür. Ancak VUK m.10'da belirtilen kanunî temsilcinin sorumluluğu şartlarından alacağın ortaklıktan tahsil edilememesi olgusu, AATUHK açısından farklılık arz etmektedir. Zira VUK'a göre "*mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan*" ifadesinden yola çıkılarak alacağın ortaklıktan tahsil edilemediğinin kabul edilebilmesi için icra prosedürünün tamamen tüketilmiş olması şartının arandığı; 6183 sayılı Kanun'a göre ise kanunî temsilcinin sorumluluğu için "*tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından*" ifadesine yer verilerek icra prosedürünün tamamlanmasına gerek olmadığı alacağın tahsil edilemeyeceği yönündeki kanaatin de yeterli olduğu anlaşılmaktadır²⁵⁸.

6183 sayılı Kanun uyarınca "*alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*" ibaresine yer verilerek vergi idaresine takdir yetkisi tanınarak subjektif değerlendirme hakkı verilmiştir. Bu durum ise verginin yasallığı, objektif eşitlik ilkesi gibi ilkelere aykırılık teşkil ettiğinden eleştirilmektedir²⁵⁹.

²⁵⁶İleri, Yaklaşım Dergisi.

²⁵⁷Geçer, s.116; Yüce, s.170; Candan, s.51-55. (Kanuni Temsilci)

²⁵⁸Barlass, s.79.

²⁵⁹Şimşek, s.322; Barlass, s.79.

2.3.3.Kusur açısından sorumluluğun mahiyetinin değerlendirilmesi

2.3.3.1.VUK kapsamında kanunî temsilcinin sorumluluğunun mahiyeti

VUK m.10'da düzenlenen kanunî temsilcinin sorumluluğunun niteliği hususunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, VUK m.10'da kusursuz sorumluluk esası benimsenmiştir²⁶⁰. Kusursuz sorumluluk esasını benimseyen yazarların bir kısmı bu görüşü savunurken gerekçe olarak VUK m.10/2'de, 3505 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde yasal temsilcilerin sorumluluğunun, ödevlerini kast ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri hâlinde söz konusu olacağının düzenlendiğini, 3505 sayılı Kanun ile “*bu ödevleri kast ve ihmalleriyle*” ifadesinin, madde metninden çıkarıldığını ve bu değişikliğin sebebinin temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için ödevlerini yerine getirmemiş olmasının yeterli görülmesi, yani kanunî temsilci açısından kusursuz sorumluluk esasının benimsenmesi olduğunu ileri sürmektedir²⁶¹. Kusursuz sorumluluk prensibini savunan bir diğer görüşe göre ise, VUK m.10 kapsamında kanunî temsilcinin sorumluluğu, üzerine düşen ödevi yerine getirmemesinden dolayı ile de kusursuz sorumluluk hâllerinden olan özen sorumluluğundan kaynaklanmaktadır²⁶².

Bir diğer görüşe göre ise, VUK'ta kusur sorumluluğu esası benimsenmiştir²⁶³. Buna göre, VUK m.10/2'de değişiklik öngören 3505 sayılı Kanun m.2'de; “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi*

²⁶⁰ **Candan**, s.109. (Kanuni Temsilci); **Candan**, s.179. (AATUHK); **Demirci**, A., “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiler Nedeniyle Kesilen Veya Hükmolunan Vergi Cezaları Ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, Ocak 2003, Vergi Dünyası, s.3; **Sarılı**, s.97-98; **Özyer**, s.56; **Dedeoğlu**, s.104; **Uysal**, s.16; **Aksu Özkan**, s.10; **Çamoğlu**, s.276; **Narter**, R., “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, 1994; **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s.152., Kaneti, s.90.

²⁶¹ **Özyer**, s.56; **Uysal**, s.16; **Dedeoğlu**, s.104; **Ateşli**, D. E., “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, (Ekim 2000); **Ünlü**, U., “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Hukukundan Ve Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları”, Yaklaşım Dergisi, S.349.,(Ocak 2022)

²⁶² **Aksu Özkan**, s.11.

²⁶³ **Geçer**, s.118; **Saruhan**, G., “Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, İstanbul Barosu Dergisi, C.90, S.1, Ocak 2016, s.116; **Gülseven**, s.220; **Barlass**, s.55-56; **Yüce**, s.157; **Taşdelen**, s.49-50.(Vergi Borcundan Sorumluluk); **Bakmaz**, Z., “Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi”, Yaklaşım Dergisi, S.62., Eylül 2008; **Saraç**, O., “Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”, Yaklaşım Dergisi, 2000; **Karabalık**; A./ **Bayram**, M., “Anayasa Mahkemesi'nin Kanuni Temsilcilerin Mütteselsil Sorumluluğu ile İlgili Kararı”, E-Yaklaşım, S.270., Haziran 2015; **Aslanpınar**, Y., B., “Kusurlu Olmayan Kanuni Temsilcinin Vergi Borcundan Sorumlu Tutulamayacağı Yönündeki Anayasa Mahkemesi Kararı ve Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme” Yaklaşım Dergisi, S.270., Haziran 2015; **Duman**, E., “Yeni Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Kanuni Temsilcilerin Şirketlerin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, S.249, Eylül 2013.

sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” ifadesi aynen korunmuştur. Bu durumda kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olması gerekmektedir²⁶⁴. Kusur sorumluluğu esasını benimseyen bir diğer görüşe göre ise 3505 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik, kusursuz sorumluluk sistemini getirmek amacı taşımamakla birlikte düzenlemenin amacı vergi idaresini ispat külfetinden kurtarmaktır²⁶⁵. VUK madde 10/2’de temsilcilerin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi sebebiyle amme alacağının şirketten tahsil edilemediği hâllerde temsilcinin sorumlu tutulacağı düzenlendiğinden, biz de yasal temsilcilerin sorumluluğu hususunda kusurlu sorumluluk esasının benimsendiği kanaatindeyiz. Nitekim Kanun açıkça sorumluluğun doğmasını, temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesine bağlamıştır.

VUK m.10’da kanunî temsilcinin şirketin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulabileceği düzenlenmiş olmakla birlikte, temsilcinin kurtuluş kanıtı getirip getiremeyeceğine ilişkin de çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, kanunî temsilcinin VUK m.10’a göre sorumlu tutulması kanunda belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemesinden doğmaktadır. Dolayısıyla da temsilcinin sorumluluğu olağan özen sorumluluğu kapsamında değerlendirilmelidir. Bu durumda kanunî temsilci, kanunda belirtilen ödevlerini gerektiği gibi yerine getirdiğini kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir²⁶⁶. Bir diğer görüşe göre 3505 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle “bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle” ifadesinin çıkarılmasından önce şirketin ödenmeyen kamu borçlarından kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için idare tarafından kanunî temsilcinin kasıtlı yahut ihmale dayanan davranışının kanıtlanması gerekiyorken kanun değişikliği ile kanunî temsilcinin kusursuzluğunu ispat etmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla da kanunî temsilcinin kusuru olmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulması mümkün kılınmıştır²⁶⁷. Bir diğer görüşe göre ise temsilciler, kamu borcunun yerine getirilmemesinde kendi kusurlarının bulunmadığını yahut ödevlerin yerine getirilmemesi ile eylemleri arasında illiyet bağının bulunmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulma imkânına sahiptir²⁶⁸. Yargı kararlarında ise VUK m.10’a göre şirket amme borçlarından sorumlu

²⁶⁴**Geçer**, s.118; **Barlass**,s.55-56; **Saban**, s.87; **Silahşör**, s.70.

²⁶⁵**Gerçek**, s. 185.(Vergi Sorumlusu)

²⁶⁶**Aksu Özkan**, s.11.

²⁶⁷**Geçer**, s.118; **Taşdelen**, s.50.(Vergi Borcundan Sorumluluk); **Uysal**, s.18.

²⁶⁸**Poroy/ Tekinalp/ Çamoğlu**, s. 469-470; **Helvacı**, M., Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul Mayıs 2001, s.101; **Yıldız**, Ş., Makalelerim 1988-2007, Yetkin Yayınları, Ankara 2008, s.133-134.

tutulan kanunî temsilcinin kanunî ödevlerini yerine getirdiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulabileceği ifade edilmektedir²⁶⁹.

Kanunda yasal temsilcinin sorumluluğunun doğması, üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesinden kaynaklandığı için ödevlerini yerine getirdiğini kanıtlayan temsilcinin sorumluluktan kurtulabileceği kanaatindeyiz. Nitekim temsilcinin sorumlu tutulmasının tek sebebi, yükümlülüklerine aykırı davranmasıdır.

2.3.3.2.AATUHK kapsamında kanunî temsilcinin sorumluluğunun mahiyeti

AATUHK mükerrer m.35'e göre kanunî temsilcinin sorumluluğu, temsilci sıfatını haiz olmasından dolayı doğmaktadır. Kanunun yasal temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için amme alacağının asıl borçludan tahsil edilememesi dışında herhangi bir sebep aramaması, AATUHK hükümlerinde yer alan kanunî temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk mahiyetinde olduğu yönündeki görüşlere gerekçe oluşturmuştur²⁷⁰. Ancak bazı yazarlar ise şirket faaliyetlerinden doğrudan yarar sağlamayan kanunî temsilcinin şirket kamu borçlarından kusursuz sorumluluk ilkesine göre sorumlu tutulmasının adil olmayacağını ifade etmektedir²⁷¹. Biz de yasal temsilcinin sorumluluğu açısından kusursuz sorumluluk esasının benimsenmesinin hakkaniyete aykırı olduğu kanaatindeyiz. Nitekim şirketin temsil yetkisinin üçüncü kişilere devri mümkündür. Bu durumda ödenmeyen kamu borçlarından temsil yetkisinin devredildiği üçüncü kişiler sorumlu tutulacaktır. Anonim şirketlerde şirketten doğrudan fayda sağlayan ortakların sorumluluğu sınırlandırılırken ortaklıktan hiçbir fayda sağlamayan temsilcinin sırf bu sıfatı haiz olması nedeniyle sorumlu tutulmasını adil bulmuyoruz. Ancak AATUHK mükerrer m.35'te temsilcinin sorumluluğu yalnızca temsilcilik sıfatına bağlandığından Kanunun kusursuz sorumluluk esasını benimsediği şüphesizdir.

AATUHK mükerrer m.35'e göre kanunî temsilcinin belirli şartların varlığı hâlinde şirketin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulabileceği öngörülmüş olmakla birlikte kanunî temsilcinin kurtuluş beyyinesi getirip getiremeyeceği hususunda ise farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre²⁷² 6183 sayılı Kanun mükerrer m.35 ile şirketin ödenmeyen

²⁶⁹ D.4.D., 13/03/2019T., 2015/5507E., 2019/1932K., www.kazanci.com, (E.T 25/01/2023)

²⁷⁰ Çevik, s.445; Saruhan, s.116; Geçer, s.120; Candan, s.176.(AATUHK); Taşdelen, s.50.(Vergi Borcundan Sorumluluk), Gülçiçek, B., "Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", Vergi Raporu, S.189, Haziran 2015, s.38; Bakmaz, (E- Yaklaşım)

²⁷¹ Barlass, s.63; Geçer, s.122; Aksu Özkan, s.14.

²⁷² Candan, s.179.(AATUHK); Saraç, O., "Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk", Yaklaşım Dergisi, 2000; Öztürk, s.318.

amme borcu için kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi; borcun asıl borçlusu olan şirket mal varlığından tahsil edilememesi yahut edilemeyeceğinin anlaşılması şartına bağlanmıştır. Temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için başka herhangi bir şart aranmadığı için temsilcinin iradesi dışında meydana gelen sebeplerin ileri sürülerek sorumluluğun bertaraf edilmesi olanağı bulunmamaktadır. Bir diğer görüşe göre ise ²⁷³ kendi dönemindeki yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirdiğini ispatlayan temsilci, 6183 sayılı Kanuna göre sorumlu tutulamaz. Bize göre AATUHK kapsamında sorumluluğun doğması yalnızca kanunî temsilcinin temsilcilik sıfatına bağlanmış, VUK'ta olduğu gibi ödevlerin yerine getirilmemesi gibi bir sebebe sorumluluk bağlanmamıştır. Dolayısıyla da yasal temsilcinin kurtuluş beyyinesi getiremeyeceği kanaatindeyiz.

2.4. Anonim Şirketlerde SSGSSK Çerçevesinde Kamu Borçlarından Sorumluluk

SSGSSK m.88/20'de, kurumun zamanında ödenmeyen prim alacaklarından asıl borçlu ile birlikte sorumlu tutulacak kişilere yer verilmiştir. Ancak bu durumda, Kanunda belirtilen kişilerin sorumluluğunun doğabilmesi için bu borçların haklı sebep bulunmaksızın ödenmemesi şartı aranmaktadır.

SSGSSK m.88/20'ye göre; *“Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.”*

AATUHK ve VUK kapsamında yasal temsilcilerin sorumluluğu her ne kadar fer'i nitelikte düzenlenmiş olsa da, SSGSSK m.88/20'de idarenin alacaklarının ödenmemesi nedeniyle kanunda belirtilen kişilerin doğrudan takip edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Bu durumda alacaklı idare, şirketle birlikte şirketin kanunî temsilcisi, yetkilisi veya üst düzey yöneticisini takip edebileceği gibi doğrudan ödeme gücü en yüksek olan kişinin malvarlığına da başvurabilir²⁷⁴.

SSGSSK m.88/20'de, yönetim kurulu üyelerinin zamanında ödenmeyen şirket prim borçları ile kurumun diğer alacaklarından sorumlu tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak bu durumda sorumlu tutulması gereken üyeler, temsil ve ilzam yetkisine sahip

²⁷³ D.13.D. 15/05/2017T., 2017/111E., 2017/1484K., www.kazanci.com , (E.T. 06/02/2024)

²⁷⁴ Silahşör, s.70.

üyelerdir²⁷⁵. Zira şirketin temsili hususunda herhangi bir yetkisi bulunmayan üyenin, sırf bu sıfatı haiz olması nedeniyle sorumlu tutulması hakkaniyete aykırılık teşkil edecektir. Bunun yanı sıra, üyelerin bir kısmının yetkileri kısıtlanmış olabilir. Bu durumda üyeler, farklılaştırılmış teselsül hükümlerine göre sorumlu tutulacaktır. Dolayısıyla da ödenmeyen prim borçlarının tahsili için ödeme emri gönderilen üyenin, farklılaştırılmış teselsül esasına göre, yalnızca kendi verdiği zarardan sorumlu tutulması gerekmektedir²⁷⁶.

SSGSSK m.88/20’de, ödenmeyen prim borçları ile kurumun diğer alacaklarından yönetim kurulu üyelerinin yanı sıra üst düzey yöneticiler ve şirket yetkililerinin de sorumlu tutulması gerektiği öngörülmüştür. Kanunda her ne kadar “üst düzey yönetici” kavramına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmasa da yargı kararları ile²⁷⁷ “*Bu kimsenin yönetim kurulunda başkan veya başkan yardımcısı gibi ünvan taşıması veya imza yetkisine sahip üye olması veya şirketin yönetiminde parasal konularda yetkili genel müdür, finansman veya muhasebe müdürü gibi üst düzeyde sorumluluk taşıyan görevli olması gerekir.*” şeklinde açıklanmıştır. Bunun yanı sıra Yargıtay bazı kararlarında²⁷⁸ üst düzey yöneticiler ve yetkilileri, primlerin tahakkuk ve ödenmesi hususunda yetkili olan kişiler olarak belirtmiş bir kısım kararlarında ise²⁷⁹ bu kişilerin ortaklığın idaresinde ve mali konularında tek başına karar verme yetkisini haiz olduğunu ifade etmiştir. Bu hâliyle üst düzey yönetici ve yetkililer, ortaklığın ödemeleri ile işlemlerinden bilgi sahibidir. Dolayısıyla da derhâl gerekli önlemleri alabilecek durumdadırlar²⁸⁰. Bu durumda, belirtilen kişiler haricinde kalan ve ortaklığın idaresinde yahut mali işlerinde doğrudan söz hakkı bulunmayanlar sorumlu tutulamaz²⁸¹.

Ortaklıklarda yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticiler aynı kişiler olabileceği gibi farklı kişiler de olabilir. Bu durumda yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları ile sorumlu tutulabilmesi için şirketi temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. Ancak aynı üyenin şirketin mali işlerini yürütmesi için yetkilendirilmiş olması mümkündür. Bu durumda

²⁷⁵ Y.10.HD., 16/05/2023T., 2023/4988E., 2023/5416K., www.kazanci.com (E.T. 06/02/2024)

²⁷⁶ **Somuncuoğlu**, s.135.

²⁷⁷ Y.10.HD., 19/10/2023T., 2023/9298E., 2023/10045K., Y.10.HD., 06/02/2023T., 2023/737E., 2023/815K., www.kazanci.com, (E.T. 02/02/2024)

²⁷⁸ Y.10.HD., 11/07/2023T., 2023/6063E., 2023/7782K., www.kazanci.com (E.T. 10/02/2024)

²⁷⁹ Y.10.HD., 21/06/2022T., 2022/4456E., 2022/9534K., www.kazanci.com (E.T. 10/02/2024)

²⁸⁰ **Yılmaz**, H., “*Sosyal Sigorta Prim Borçlarının Ödenmesi Sorumluluğunda Haklı Sebep*”, Terazi Hukuk Dergisi, 9(91), s.61.

²⁸¹ Y.10.HD., 04/05/2023T., 2023/5308E., 2023/4871K., www.kazanci.com, (E.T. 02/02/2024)

yönetim kurulu üyeliği sıfatı sebebiyle herhangi bir sorumluluğu bulunmayan üyenin, üst düzey yönetici olması nedeniyle kurum alacaklarından sorumluluğu gündeme gelecektir.

5510 Sayılı Kanun m.12/2’de, Kanunda geçen “işveren” ibaresinin işveren adına ve hesabına yönetim görevini üstlenen “işveren vekilini” de kapsadığı belirtilmiştir. Akabinde ise Kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilmesinden işveren vekilinin de müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla da ödenmeyen primler bakımından, işveren vekilinin de sorumluluğu bulunmaktadır²⁸².

Kamu kurumları arasında yer alan Belediyelerde ödenmeyen prim borçlarından muhasebe birim sorumlusunun yanı sıra kimlerin sorumlu tutulacağının da incelenmesi gerekmektedir. SSGSSK’da ödenmeyen prim alacaklarından kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlilerinin sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. 5393 Sayılı Kanun m.38’e göre, belediyelerde bütçenin ita amiri belediye başkanıdır. Bu durumda ödenmeyen prim borçlarından belediye başkanının da sorumlu tutulması gerekmektedir²⁸³.

2.4.1. Alacağın talep edilebilir olması

SSGSSK kapsamında alacağın tahsil edilebilmesi için öncelikle bu Kanun kapsamında alacağın talep edilebilir olması gerekmektedir. Dolayısıyla da alacak, hiç doğmamış veya sona ermişse gerek şirketten gerekse de kanunî temsilciden tahsil edilemez.

SSGSSK m.88/20 kapsamında temsilcinin sorumluluğunu doğuracak alacaklar özel iletişim vergisi, sigorta primleri, idari para cezaları gibi alacak kalemlerini kapsamaktadır. Buna göre kurumun özel hukuktan doğan alacakları, bu kapsamda yasal temsilcilerden talep edilemez²⁸⁴.

²⁸² Y.21.HD., 18/06/2001T., 2001/2513E., 2001/4867K., www.kazanci.com, (E.T. 06/02/2024)

²⁸³ Y.10.HD., 14/02/1994T., 1993/6920E., 1994/2244K., www.kazanci.com, (E.T. 06/02/2024)“Yasa koyucu, primin ödenmesini güvenceye bağlamak ve prim tahsilinde görevli işverenin çalıştırdığı tüm kişilerin prim tahakkuk ve tediyesindeki görevlilerin de daha dikkatli ve özenli çalışmalarını sağlamak amacıyla, kendilerine sorumluluk yükleyen böyle bir düzenlemeyi bilinçli ve kapsamlı bir şekilde gerçekleştirmiştir. İmdi, belediye reisi 1580 sayılı Kanunun m: 120 uyarınca belediye bütçesini hazırlayacak, belediyenin o bütçe yılı içerisinde ödemek zorunda kalacağı prim miktarlarını tahmin edecek ve gider bütçesinde, gerekli ödeneği ayıracaktır. 126. madde uyarınca belediye reisi, belediye bütçesinin amiri itası sıfatıyla primlerin tahakkuk ve tediyesini sağlayacak, denetleyecek, temin edecektir. O halde, "tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri" sözcüklerinin kapsamına, belediye reislerinin de girdiğinde kuşku yoktur. Öte yandan, belediye hesap işleri müdürünün de, 80/son maddesindeki "Kamu Kurum ve kuruluşlarının tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri" sözcüklerinin kapsamına girdiği kuşkusuzdur. Diyelim ki burada Kanundan doğan bir müteselsil sorumluluk söz konusudur.”

²⁸⁴ **Silahşör**, s.77.

2.4.2. Alacağın süresinde ödenmemiş olması

SSGSSK m.88/20'ye göre sorumluluğun doğması için açıkça kanunda belirtilen sürede borçların ödenmemiş olması şartı aranmıştır. Kanunda belirtilen kamu borçları, zamanında ödenmediği takdirde SSGSSK m.88/16'ya göre bu alacaklar, AATUHK'a göre takip ve tahsil edilmektedir.

2.4.3. Borcun ödenmemesi için haklı bir sebebin bulunmaması

SSGSSK'ya göre, kusuru bulunmasa dâhi, haklı sebebi bulunmadıkça kurumun alacaklarını zamanında ödemeyen kanunî temsilciler hakkında sorumluluk hükümleri işletilmektedir.

Haklı sebeplerin neler olduğuna ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna göre “haklı sebep” kavramı, somut olayın özelliklerine göre tayin edilmelidir. Haklı sebepler tespit edilirken diğer Kanunlardaki düzenlemeler ile Sosyal Güvenlik ilkeleri dikkate alınmalıdır²⁸⁵.

Yargıtay kararlarında şirket hakkında iflas erteleme kararının bulunduğu durumlar, tahsil imkânsızlığının kanundan doğması nedeniyle haklı sebep olarak kabul edilmektedir²⁸⁶. Ancak bu durumda iflasın ertelenmesi öncesine ait prim borçları açısından iflasın ertelenmesi, haklı sebep kapsamında değildir. Zira erteleme sürecinden öncesine ilişkin prim borçları yönünden, borcun ait olduğu ayı takip eden ay sonu itibarıyla tahakkuk ve tediye, dolayısıyla da müteselsil sorumluluk gerçekleştiğinden şirket hakkında sonradan verilen erteleme kararı üst düzey yöneticinin sorumluluğunu kaldırmaz²⁸⁷.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin imza yetkisini devretmeleri mümkündür. Bu durumda imza yetkisini devreden üyeler açısından SGK prim borçlarının ödenmemesi haklı sebeplere dayanmaktadır. Zira imza yetkisi, idare ve temsil yetkisinin

²⁸⁵ Y.10.HD., 24/05/2023T., 2023/926E., 2023/5841K., www.kazanci.com, (E.T. 02/02/2024)

²⁸⁶ Y.10.HD., 24/05/2023T., 2023/926E., 2023/5841K., Y.10.HD., 16/05/2023T., 2023/5044E., 2023/5415K. www.kazanci.com, (E.T. 02/02/2024)

²⁸⁷ Y.10.HD., 27/02/2023T., 2023/1604E., 2023/1755K., Y.10.HD., 24/01/2023T., 2023/44E., 2023/591K. www.kazanci.com, (E.T. 02/02/2024)

göstergesidir. Müdahale hak ve yetkisi bulunmayan üyelerin bu durumda kusurundan dolayısıyla da sorumluluğundan söz edilemez²⁸⁸.

2.4.4. Kusur açısından sorumluluğun mahiyetinin değerlendirilmesi

SSGSSK m.88/20’de düzenlenen sorumluluğun niteliği hususunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre,²⁸⁹ SSGSSK m.88/20’de kusur sorumluluğu esası benimsenmiştir. Kusur sorumluluğu esasını benimseyen yazarlar, bu görüşü savunurken gerekçe olarak Kanun’un açıkça haklı sebep bulunmaksızın ödeme yapmayan kişileri sorumlu tuttuğunu, “*haklı bir sebep olmaksızın*” ifadesinin kusur sorumluluğunu işaret ettiğini ifade etmektedir. Biz de bu görüşe katılmaktayız. Zira Kanun sorumluluk için haklı sebepler bulunmaksızın ödeme yapılmaması şartını getirmiştir. Dolayısıyla da haklı sebeplerin varlığı hâlinde, ödenmeyen prim borçları sebebiyle sorumluluk doğmayacaktır.

Bir diğer görüşe göre ise²⁹⁰ her ne kadar haklı sebep bulunmaksızın ödeme yapmayanların sorumlu tutulacağı düzenlenmiş olsa da “*haklı bir sebep olmaksızın*” ifadesi, salt kusur sorumluluğu olarak anlaşılmamalıdır. Zira temsilcinin özen yükümlülüğüne aykırı hareketi ile de kurumun kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi, dolayısıyla da temsilcinin sorumluluğunun gündeme gelmesi mümkündür.

2.5. Kanunî Temsilci Sıfatı ile Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu

Esasında kamu alacaklarının borçlusu, borca konu yükümlülüğün mükellefi yahut sorumlusu olmakla birlikte bu kişilerden alacak tahsil edilemediği hâllerde kamu alacağının güvence altına alınabilmesi amacıyla kanunî temsilcilerin mal varlığından da alacakların tahsili mümkün kılınmıştır²⁹¹.

TTK m.365/1’de anonim şirketin yönetim kurulu tarafından yönetileceği ve temsil olunacağı ifade edilmiştir. Buna göre kural olarak yönetim kurulu üyeleri, şirketin yasal temsilcisi konumundadır. Ancak yönetim kurulu üyelerinin sırf bu sıfatı haiz olması sorumlu olması için yeterli değildir. Bunun yanı sıra sorumluluk için imza yetkisinin de bulunması gerekmektedir. Nitekim imza yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin temsilci sıfatı

²⁸⁸ Somuncuoğlu, s.136.

²⁸⁹ Somuncuoğlu, s.134.

²⁹⁰ Silahşör, s.77.

²⁹¹ Çevik, O., s.444., Yanlı, V., “Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğuna İlişkin Bazı Hususlar”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.29, S.4, Aralık 2013, s. 60.

da bulunmamaktadır. Dolayısıyla da bu kişilerin şirketin kamu borcundan sorumlu tutulması da mümkün değildir²⁹².

TTK'ya göre anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri gerçek kişiler yahut tüzel kişilerden oluşabilir²⁹³. Şirket yönetim kurulu üyeleri arasında tüzel kişiler yer aldığı takdirde, tüzel kişiyi temsil edecek bir gerçek kişi de belirlenip tescil ve ilân edilir²⁹⁴. Bu durumda tüzel kişi yönetim kurulu üyesini temsilen yapılan işlemleri belirlenen gerçek kişi yapar. Gerçek kişinin yaptığı işlemler, tüzel kişinin adına yapıldığından kanunda bu konuda ayrıca herhangi bir düzenleme bulunmadığı da dikkate alındığında şirket kamu borcunun ödenmemesi hâlinde yönetim kurulu üyesi sıfatına sahip olan tüzel kişinin sorumluluğu yoluna gidilmelidir²⁹⁵. Zira gerçek kişi, yalnızca organ vasfına sahiptir ve üçüncü kişiler açısından esas olan yönetim kurulu üyesi tüzel kişinin varlığıdır²⁹⁶. Bunun yanı sıra yönetim kurulu üyeliği sıfatı, tüzel kişisine aittir. Tüzel kişiyi temsilen faaliyette bulunan gerçek kişi, yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi tarafından seçilmekte, istifasına dâhi gerek olmaksızın görevden alınabilmekte, tüzel kişi adına onun verdiği yetki ile sadece imza yetkisini kullanmaktadır. Dolayısıyla tüzel kişinin kanunî temsilci sıfatından kaynaklanan kamu borçlarından dolayı temsilci niteliğindeki gerçek kişiye başvurulamaz²⁹⁷.

2.6. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğunun Niteliği

2.6.1. Sorumluluğun fer'iliği

Anonim şirketlerde kanunî temsilcilerin ortaklık kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için öncelikle ortaklığa karşı borcun tahsili amacı ile yapılan takibin sonuçsuz kalması yahut sonuçsuz kalacağının anlaşılması gerekmektedir. Zira gerek VUK gerek AATUHK'da kanunî temsilcinin sorumluluğunun ancak şirketten tahsil edilemeyen

²⁹²Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 468-469; Bilgili/ Demirkapı, s.220; Çamoğlu, s.274; Uysal, s.17; Aygün, F., “Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu”, Yaklaşım Dergisi, , S.144., Aralık 2004., D.9.D., 20/09/2018T., 2016/23403E., 2018/5498K., D.9.D., 18/10/2017T., 2014/8458E., 2017/7016K., www.kazanci.com (E.T. 21/01/2023), Tutar, İ; “Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 1998; Somuncuoğlu, Ü., “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin SGK Prim Borçları ve Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğu”, Terazi Hukuk Dergisi, C.13, S.146, Ekim 2018, s.141.

²⁹³Ayhan/Özdamar/Çağlar, s.301.

²⁹⁴Bilgili/ Demirkapı, s.198.

²⁹⁵Yanlı, V., “Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğuna İlişkin Bazı Hususlar”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.29, S.4, Aralık 2013, s.67; Öztürk, s.330.

²⁹⁶Sevi, A. M., “Anonim Ortaklıkta Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyesi Adına Tescil Edilen Gerçek Kişinin Hukuki Sorumluluğu”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.32, S.3, Eylül 2016, s.70.

²⁹⁷Şirin, E., “Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri” ve “Tüzel Kişi Müdürler”in Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu Bağlamında Konumları”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11, S.139, Mart 2016, s. 86-87.

alacaklar için mümkün olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için alacağın şirketten tahsilinin imkânsız olması gerekmektedir. Bu durumda kanunî temsilcinin sorumluluğu ikinci dereceden sorumluluk niteliğindedir²⁹⁸. Bunun yanı sıra, şirket malvarlığından tahsil edilemeyen kamu borçları için şirketin temsilcisi niteliğindeki şirket yönetim kurulu üyelerinin tamamı takip edilebileceği gibi bu üyelerden yalnızca biri yahut birkaçı da takip edilebilir²⁹⁹.

2.6.2.Kanunî temsilcinin malvarlığı ile sınırsız sorumluluğu

Kanunî temsilci kural olarak mal varlığı ile sınırsız sorumludur. Ancak AATUHK m.70’te haczedilemeyecek mallar düzenlenmiş ve belirtilen mal, hak ve alacaklar ile kanunî temsilcinin sorumluluğunun sınırı belirlenmiştir. Buna göre AATUHK m.70’te belirtilen kanunî temsilciye ait mal, hak ve alacaklar haczedilemeyecektir³⁰⁰. Fakat kanunî temsilcinin kanunda belirtilen mal ve hakların haczini kabul ettiği tutanak altına alınarak kanunda belirtilen hususlar da sınırsız sorumluluk kapsamına dâhil edilebilir. Ancak bu hususta önceden yapılan sözleşmeler geçersizdir³⁰¹.

Kanun koyucu kanunî temsilciyi koruyan düzenlemeler getirmenin yanı sıra amme alacağının tahsilini engelleyen kötü niyetli davranışları da önlemek amacıyla AATUHK m.27 vd’da bir kısım düzenlemeler getirmiş ve hükümsüz sayılan tasarruflara yer vermiştir. Buna göre; “*Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmıyanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kıfayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.*”

“*Amme alacağını ödemiyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmıyanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kıfayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür:*

²⁹⁸ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 470; Çevik, s.445; Helvacı, s.103; Çamoğlu, s.277; Yüce, s.157; Köroğlu, s.84., Geçer, s.125.,

²⁹⁹ Çevik, s.445.

³⁰⁰ Barlass, s.83.

³⁰¹ Şimşek, s.695.

1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,

2. Borca karşılık para veya mütat ödeme vasıtalarından gayrı bir suretle yapılan ödemeler,

3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler.”

2.6.3.Kanunî temsilcinin sorumluluğun zaman açısından sınırı

AATUHK kapsamında kanunî temsilcilerin kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulacakları zaman aralığının tespitini düzenleyen AATUHK mükerrer m.35/5’te “*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.*” ifadesine yer verilerek kamu alacağının doğduğu zamandaki temsilci ile ödenmesi gerektiği zamandaki temsilcinin farklı kişiler olması hâlinde bu kişilerin müteselsil sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, kanunî temsilcilerin görevde olmadığı dolayısıyla da şirket iş ve işlemlerine ilişkin tasarruf hakkının bulunmadığı döneme ilişkin sorumlu tutulmasını adalet ve hakkaniyet ilkelerine aykırı bularak ilgili düzenlemenin iptaline karar vermiştir³⁰².

AATUHK m.35/5’teki düzenlemenin iptali ile kanunî temsilciler, görevde bulundukları zaman diliminde doğan kamu borçlarının ödenmemesinden sorumlu tutulmaya başlanmıştır³⁰³. Ancak düzenlemenin iptali uygulamada bazı karışıklıkların yaşanmasına neden olmuştur. Zira alacağın doğduğu, tahsil edilebilir hâle geldiği ve tahsili için harekete geçildiği tarihlerin tamamında farklı kanunî temsilciler görevde olabilmektedir³⁰⁴.

³⁰²**Geçer**, s.121., Anayasa Mahkemesi, 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35/5 maddesinde yer alan hükmü, Anayasa m. 2 hükmüne aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. İptal gerekçesinde “*Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.*” ifadesine yer vermiştir. (AYM., 19.03.2015T., 2014/144 E. 2015/29 K. sayılı karar)

³⁰³**Altaş**, S., “Anonim ve Limited Şirketin Ortakları ile Kanuni Temsilcileri Ödedikleri Şirket Vergilerini Kimden Tahsil Edebilir”? Yaklaşım Dergisi, S.345, Eylül 2021; **Sevgin**, M., “Amme Alacaklarında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna Dair Önemli Hükümler İptal Edildi, Şimdi Ne Olacak?-I” Yaklaşım Dergisi, S.269., Mayıs 2015; **Silahşör**, s.74.

³⁰⁴**Candan**, s.201. (AATUHK)

Kanunî temsilcinin görevinin sona ermesi hâlinde, kendi döneminde yerine getirmesi gereken yükümlülüklerle uygun davranmaması sebebiyle temsilcinin sorumlu tutulabileceği dönemlerin tespiti bakımından farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, kanunî temsilcinin kendi döneminde yerine getirilmesi gereken ve sonraki dönemde görevde olan kanunî temsilci tarafından yerine getirilmesine olanak bulunmayan vergisel ödevler açısından kendi döneminde yerine getirmesi gereken yükümlülüklerle aykırı davranan kanunî temsilci sorumludur³⁰⁵. Bir diğer görüşe göre ise görevi sona eren kanunî temsilcinin ortaklığın ödenmemiş vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için borcun tahakkuk ettiği dönemde temsilci sıfatını haiz olması gerekmektedir³⁰⁶. Bu görüş hakkaniyete aykırı olduğu iddiası ile eleştirilmektedir. Zira mevcut kanunî temsilcinin yükümlülüklerine aykırı davranması nedeniyle şirket hakkında cezalı tarhiyat işlemi uygulandığında şirket tarafından bu işleme karşı dava açıldığı takdirde vergi borcu dava sonuçlanana kadar tahakkuk etmeyecektir. Bu esnada kanunî temsilcinin görevinin sona ermesi söz konusu olduğunda vergi borcu yeni temsilci döneminde tahakkuk ettiğinden yeni temsilcinin sorumluluğu gündeme gelecektir³⁰⁷. Bir diğer görüşe göre ise sorumluluğun tespiti açısından vergilendirme dönemlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre vergilendirme dönemi içinde temsilci değişikliği olursa yeni kanunî temsilci, dönemin başından itibaren sorumlu tutulacaktır³⁰⁸. Diğer bir görüşe göre ise; kanunî temsilcilerin şirket kamu borçlarından sorumlu tutulmasının temel nedeni bu alacakların ivedilikle ödenmesini sağlamaktır. Bu amacın yerine getirilebilmesi için de sorumluluğu cihetine gidilmesi gereken temsilciler ancak borcun yerine getirilmesi gereken dönemde görevde olanlardır³⁰⁹. Zira vergi yükümlülüğünün doğduğu esnada görev almakta olan yasal temsilciler, gerek kamuya gerekse de şirkete oluşturdukları vergi matrahı ile fayda sağlamışlardır. Buna rağmen bu kişileri sorumlu tutmak hakkaniyete aykırıdır³¹⁰. Biz de alacağın ödenmesi gereken dönemde temsilci sıfatını haiz olan yasal temsilcilerin sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim kamu borcunun ödenmesi gereken zamanda temsilci sıfatı bulunmayan yasal temsilcinin, şirket malvarlığı üzerinde tasarruf hak ve yetkisi de bulunmamaktadır. Vade sona erene kadar ise borcun ödenme ihtimali bulunduğundan

³⁰⁵Barlass,s.122.

³⁰⁶Taşkan, s.6.

³⁰⁷Barlass,s.123.

³⁰⁸Gürgür, Ş.P./ Yeşilyurt, E., “*Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları –III*”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2003, S.132., s.126., Sarılı, s.107., Yılmaz, s.462., Coşkun, M., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2021., s.72.

³⁰⁹Çamoğlu, s.274; Uysal, s.18; Yıldız, s.129.

³¹⁰Poroy/Tekinalp/ Çamoğlu s. 469.

alacağın tahsil edilememesi söz konusu değildir. Dolayısıyla da sorumlu temsilciyi belirlerken borcun ödenmesi gereken döneme göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

VUK m.10'a göre ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulan kanunî temsilcilerin sorumluluğu ise, temsilcilik sıfatının kazanılması ile başlayıp bu sıfatın sona ermesi ile son bulmaktadır. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilemediği durumlarda vergilendirme dönemi, kanunî temsilcinin, temsilci sıfatının devam ettiği tarihlere rastladığı hâlde vergi ödevi temsilcinin bu sıfatının sona erdiği dönemde yerine getirilecekse bu durumda görevi son bulan kanunî temsilcinin sorumlu tutulması mümkün değildir³¹¹. Nitekim bu durumda kanunî temsilcinin, temsil görevi ile borcun ödenmemesi arasında bağlantı bulunmamaktadır³¹². Bunun yanı sıra temsil yetkisi son bulan kanunî temsilcinin bu görevinin son bulması ile şirket iş ve işlemlerine ilişkin tasarruf yetkisi de son bulmaktadır. Dolayısıyla da tasarruf yetkisi bulunmayan temsilcinin ödenmeyen kamu borcundan sorumlu tutulmaması gerekir³¹³.

Şirket kamu borcundan sorumlu tutulması gereken temsilcinin temsilci sıfatı, azil yahut istifa gibi nedenlerle sona erdiği hâllerde kanunî temsilcinin sorumluluğunun dönemsel sınırının belirlenmesi zorlaşmaktadır. Nitekim istifanın şirkete ulaştığı tarih yahut azlin ilgiliye ulaştığı tarih ile azil veya istifanın tescil ve ilanı arasında zaman farkı bulunabilmektedir. Bir görüşe göre, istifa ve azlin hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi için tescil ve ilânı zorunlu olduğu için temsilcinin sorumluluğu, tescil ve ilâna kadar devam edecektir³¹⁴. Bir diğer görüşe göre ise istifa yahut azil hâlinde şirket ile kanunî temsilci arasındaki ilişki sona ereceğinden temsilci sıfatı da sona erer dolayısıyla kanunî temsilcinin VUK m.10 kapsamındaki sorumluluğu da son bulmuş olur³¹⁵. Bir diğer görüşe göre, azil ve istifadan sonra ilgili kanunî temsilcinin yetkileri de son bulduğundan VUK m.10 kapsamında sorumlu tutulması mümkün değildir. Zira azil/istifa hâlinde görevi son bulan temsilcinin bu durumu ticaret siciline tescil ve ilân ettirmesi mümkün olmayıp bu yetki ancak mevcut

³¹¹**Candan**, s.123. (Kanuni Temsilci); **Narter**, R., “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, 1994; **Yılmaz**, s.462-463., D. 4.D., 12/04/2021T., 2019/2963E., 2021/2169K., Sayılı kararı, (E.T. 25/01/2023).

³¹²**Karayalçın**, Y., “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu” *Yaklaşım Dergisi*, 1994, E.T.31.12.2022.

³¹³**Aygün**, F., “Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Ayrılış Tarihinden Önceki ve Sonraki Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2005, E.T.31.12.2022.

³¹⁴**Sarı**, s.111; **Özbalcı**, s.112.

³¹⁵**Candan**, s.125vd. (Kanuni Temsilci)

kanunî temsilciler tarafından yerine getirilebilmektedir³¹⁶. Bu hususta Danıştay VDDGK tarafından verilen kararda ise azil ve istifanın tescil ve ilan ile hüküm doğurmasının esas sebebinin şirket ile işlem yapan iyi niyetli üçüncü kişileri korumak olduğu, tescil ve ilânın geçerlilik şartı olmadığı, bu durumda fiilen yönetim kurulunda yer almayan üyenin ortaklık kamu borçlarından sorumlu tutulmasının hukuka aykırılık teşkil edeceği belirtilmiştir³¹⁷.

TTK m.31/1’de, tescil edilen hususlarda meydana gelen değişikliklerin de tescil edilmesi gerektiği belirtilmiş olsa da tescil geçerlilik şartı değildir. Tescilin amacı şirket ile işlem tesis edecek iyiniyetli üçüncü kişileri korumaktır. Dolayısıyla da azil ve istifa tescil edilmemiş olsa da ilgili temsilcinin şirketle herhangi bir bağı kalmadığı da göz önüne alındığında kamu borçlarından sorumlu tutulamayacağı kanaatindeyiz.

Ortaklıkta kanunî temsilcilerin tamamının görev süreleri sona erer yahut temsilcilerin tamamı aynı anda istifa eder ve şirket kanunî temsilcisz kalır ise ortaklığa yeni bir kanunî temsilci atanması için gerekli olan makul süre boyunca görevi sona eren temsilciler tarafından yükümlülüklerin yerine getirilmeye devam edilmesi gerekmektedir³¹⁸. Dolayısıyla bu süreçte temsilcilerin sorumluluğu da devam edecektir.

2.6.4. Kanunî temsilcilerin sorumluluğunda teselsül hükümleri

Kanunî temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK ve AATUHK’da şirketin birden fazla kanunî temsilcisinin bulunduğu hâllerde temsilciler arasındaki ilişkiyi düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla da bu durumda kanunî temsilcilerin kendi aralarındaki ilişkilere genel hüküm niteliğindeki TTK’nın uygulanması gerekmektedir.

TTK m.557/1’de düzenlenen farklılaştırılmış teselsül sistemine göre, zarara sebebiyet veren her bir temsilci kusuru ve hâlin gereğine göre sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla da farklılaştırılmış teselsül sisteminin uygulanmasının kamu alacaklarının tahsilini tehlikeye sokması ihtimal dâhilindedir. Ancak bu sistemin anonim şirketin yapısına daha uygun olduğu kanaatindeyiz. Nitekim anonim şirketlerin esas tercih sebebi, sınırlı sorumluluk prensibinin belirlenmesidir. Dolayısıyla da her temsilcinin yalnızca kendi verdiği zarardan sorumlu tutulmasının daha uygun olduğu kanaatindeyiz.

³¹⁶Yıldız, s.132; Barlass,s.116; Taşkan, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin İstifası Ve Vergisel Sorumluluk”, s.6. E.T. 11/04/2022., <http://acikerisim.ybu.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/772>

³¹⁷ D.V.D.D.G.K. 31/03/1995T., 1995/21E., 1195/116K., www.kazanci.com, (E.T. 16/02/2023)

³¹⁸Barlass,s.120.

Ayrıca alacaklarının tahsilini sağlamak hususunda üstün yetkilerle donatılan idarelerin sırf alacaklarını eksiksiz bir biçimde tahsil edebilmesi için mutlak teselsül sistemi ile daha da güçlendirilmesinin hakkaniyete de aykırı olacağı kanaatindeyiz.

Kanunî temsilciler, fazladan ödemek mecburiyetinde kaldıkları kısım bakımından birbirlerine karşı rücu hakkını kullanabilirler ancak bu durumda temsilcilerin birbirlerinden önce asıl sorumlu şirkete başvurmalarının zorunlu olup olmadığı hususunda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Yargıtay'ın çeşitli kararlarına göre³¹⁹ öncelikle idareye karşı asıl borçlu sıfatına sahip bulunan şirkete karşı rücu hakkının kullanılması gerekmektedir.

Bu durumda payına düşen kısmı aşan miktarda ödeme yapmak mecburiyetinde kalan temsilcinin şirkete başvuru zorunluluğunun bulunmadığı kanaatindeyiz. Zira kanunî temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen yasal düzenlemelere göre kamu alacaklarından temsilcilerin sorumlu tutulmasının ilk şartı bu alacağın şirketten tahsil edilememesidir. Dolayısıyla da temsilcinin tahsil kabiliyeti düşük olan şirkete karşı öncelikle rücu hakkını kullanmaya zorlanmasının temsilcinin rücu hakkını orantısız bir biçimde sınırlandıracağı kanaatindeyiz.

2.7. Kanunî Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar

2.7.1. Murahhas üyelerin sorumluluğu

TTK uyarınca şirketin temsil ve idare yetkisinin şirket genel kurulu yahut yönetim kurulunun alacağı kararla yönetim kurulu üyelerinden birine bırakılabilmesi mümkündür. Bu durumda şirketin ödenmeyen kamu borçlarından murahhas üye dışındaki yönetim yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulamaz³²⁰. Nitekim kanunun açık lafzı

³¹⁹ Y.11. HD., 02/03/2023T., 2021/6627E., 2023/1270K., “Bu aşamada kanuni temsilcilerin ödedikleri kamu alacağını, asıl mükellef olan temsil edilenden değil de diğer sorumlulardan talep etmelerinin mümkün olup olmadığı, mümkün ise rücu oranının ne olacağı konusu incelenmelidir. Kanuni temsilcilerin asıl mükellef dışındaki diğer sorumlulardan talepte bulunabilmesi için öncelikle bu kamu alacağının asıl yükümlüden tahsilinin mümkün olmaması gereklidir. Zira asıl yükümlüsünden tahsili mümkün olduğu halde bu alacağı kamu idaresine ödeyen kanuni temsilcilerin, asıl yükümlü dışındaki diğer sorumlulardan rücu talepte bulunmaları mümkün değildir.” Y.11. HD., 26/05/2022T., 2020/6946E., 2022/4124K., Y.11. HD., 30/10/2014T., 2014/8501E., 2014/16502K., (E.T. 03/02/2024)

³²⁰ Barlass, s.89; Yılmaz, s.453; Gümüş, E. “Şahıs Ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, İSMİM Odası Mali Çözüm, S.77, İstanbul 2006., s.95; Aygün, “Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu” Yaklaşım Dergisi, Aralık 2004; Kökbulut, İ., “Sermaye Şirketi Ortak Ve Kanuni Temsilcilerinin Vergi Borçlarına Karşı Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, S.240, Aralık 2012; Ünal, M., “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, Kasım 1996.

gereği sorumluluk kanunî temsilci sıfatına değil ödevi yerine getirmeyen kanunî temsilciye yüklenmiştir³²¹.

17 Ocak 1996 Tarih ve 22526 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği ve 30 Haziran 2007 Tarih 26568 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları için kanunî temsilci sıfatı ile yönetim kurulu üyeleri takip edilmeden önce şirket esas sözleşmesi ile ticaret sicil kayıtlarının kontrol edilmesi, şirketi temsil yetkisinin murahhas bir veya birkaç üyeye bırakılıp bırakılmadığının tespit edilmesi, murahhas üye ya da üyelerin yetkili kılındığının belirlenmesi durumunda ise bu kişilerin sorumluluğu cihetine gidilerek diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile müdür olarak üçüncü kişilere bırakıldığının anlaşılması hâlinde kamu alacağının bunlardan tahsil edilmesi ve diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerekmektedir³²².

2.7.2. Kanunî temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğu

VUK m.333'e göre, tüzel kişilerde vergi cezasının tüzel kişiliğin kendisi adına düzenleneceği ancak tüzel kişilikten tahsil edilemeyen cezaların, kanunî temsilciden tahsil edileceği düzenlenmektedir.

VUK m.333/2'de "*Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.*" ifadesine yer verilmiştir.

VUK m.333/3'te; "*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*" ifadesine yer verilmiştir. VUK m.359'da kaçakçılık suçunun hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmekte ve kaçakçılık suçuna sebep olan eylemlere yer verilmektedir. Bu fiilleri gerçekleştirenler hapis cezası ile cezalandırılacağına göre, şirket tüzel kişiliği hakkında cezanın uygulanabilirliği yoktur. Dolayısıyla fiili işleyen kanunî temsilciler cezaya bizzat muhatap tutulacaktır³²³.

³²¹Barlass,s.94.

³²²Özyer, s.53; Dolmacı, İ., "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler Sonrasında Amme Borçlusu Kanuni Temsilcilerinin Sorumlulukları" (E-Yaklaşım) S.252., Aralık 2013.

³²³Gerçek, s.172.

Kanunî temsilcinin ortaklık adına kesilen vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için cezanın ortaklıktan tahsil edilememesi ve vergi cezasının kesilmesine kanunî temsilcinin ödevini yerine getirmemesinin sebebiyet vermesi gerekmektedir.

Vergi cezalarından yasal temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için öncelikle cezanın ortaklıktan tahsil edilememesi gerekmektedir. Zira her ne kadar vergi kaybı kanunî temsilcinin eylemi neticesinde gerçekleşmiş ise de ödeme yapılmadığı takdirde ödenmeyen kısımdan esas faydayı kanunî temsilci değil ortaklık sağlamaktadır³²⁴.

Kanunî temsilcinin vergi cezasından sorumlu tutulabilmesi için vergi cezasının kanunî temsilcinin ödevini yapmamasından dolayı kesilmesi gerekmektedir. Kanunî temsilcinin ödevini yerine getirmemesi sebebiyle doğan cezai sorumluluğun niteliği açısından farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre; kanunî temsilcinin sorumluluğu vergi aslında olduğu gibi kusurlu sorumluluk hâlidir³²⁵, bir diğer görüşe göre ise vergi cezalarının öncelikle tüzel kişiden alınması gerekmektedir. Ortaklıktan tahsil edilemeyen cezalar için ise cezanın tahsil edilememesinde herhangi bir kastı yahut ihmali olup olmadığına bakılmaksızın kanunî temsilciden tahsilat yapılmalıdır dolayısıyla da bu durumda kanunî temsilci açısından kusursuz sorumluluk hâli bulunmaktadır³²⁶.

VUK m.341’de “*Vergi ziyayı, 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.*” ifadesine yer verilmiştir. Kanunda açıkça belirtildiği üzere kanunî temsilcinin sorumluluğu açısından ödevin zamanında yerine getirilmemesi yahut eksik yerine getirilmesi şartı aranmaktadır. Dolayısıyla da kanunî temsilcinin vergi ziyayı cezasından sorumluluğunun hukuki niteliği kusur sorumluluğudur³²⁷.

2.7.3. Kanunî temsilcinin bir başka şirketin paylarını temsilen görevini ifa etmesi

Anonim şirketlerin şirket esas sözleşmesinde yer alan şirket faaliyet ve amaçlarına uygun olmak ve başka ortaklıkların paylarını iktisap etmek şartıyla o ortaklıklara iştirak

³²⁴Barlass,s.105.

³²⁵Barlass,s.106.

³²⁶Demirci, A., “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiler Nedeniyle Kesilen Veya Hükmolunan Vergi Cezaları Ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, Ocak 2003, Vergi Dünyası, s.9. <http://www.azmidemirci.com/MakaleListesi>, (E.T.06/04/2022)

³²⁷Barlass,s.107.

etmesi mümkündür. Bu durumda iştirak eden şirket, iştirak ettiği şirkette kanunî temsilci seçme hakkını haizdir. İştirak eden şirketin temsilcisi olarak iştirak edilen şirketin yasal temsilcisi konumunda yer alan gerçek kişinin vergisel sorumluluğu açısından farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, iştirak edilen şirketin iştirak eden ortaklığı temsil eden yasal temsilcisinin temsil ettiği ortaklıktan bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Sırf iştirak edilen şirkete kanunî temsilci atama hakkına sahip olduğundan dolayı iştirak eden ortaklığın sorumlu tutulamayacağı, böyle bir durumda kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kanunda öngörülen şartlar gerçekleştiği takdirde temsilcinin sorumlu tutulması gerektiği ifade edilmektedir³²⁸. Bir diğer görüşe göre ise, iştirak edilen şirketteki iştirak eden şirket tarafından belirlenen kanunî temsilci, esasen başka bir şirketi temsilen bu görevi üstlenmiştir. Dolayısıyla bu durumda iştirak eden şirket sorumlu tutulmalıdır³²⁹. Bunun yanı sıra iştirak eden şirketin sorumlu tutulması hâlinde kamu borcu da daha kolay ve hızlı bir biçimde tahsil edilecektir. Kaldı ki atanan temsilci, yalnızca temsilcilik görevini üstlenmektedir.

2.7.4.Kanunî temsilcinin mirasçılarının sorumluluğu

TMK uyarınca kural olarak mirasçılar, murisin borçlarından müteselsilen sorumludur. Ancak vergi borçları bu kuralın istisnası niteliğindedir. VUK m.12’de mirasçıların murisin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu tutulabileceği ifade edilmektedir. Bu durumda kanunî temsilcinin VUK m.10 ve AATUHK mükerrer m.35 kapsamındaki vergi borçları da mirası reddetmemiş mirasçılarına geçmektedir³³⁰.

VUK m.372’de ölüm hâlinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. Bu durumda ölüm hâlinde vergi cezası mirasçılara geçmemektedir. Ancak ölüm hâlinde murise ait vergi cezaları mirasçılara geçmemekteyken; muris, kanunî temsilcinin üzerine düşen yükümlülüklerin mirasçıları tarafından yerine getirilmemesi sebebi ile kesilen vergi cezalarından miras hisseleri oranında mirasçılar sorumlu tutulmaktadır³³¹.

³²⁸Barlass,s.136.

³²⁹Özbalcı, s.

³³⁰Barlass,s.146.

³³¹Erkin, G., “Türk Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Mirasçılarının Sorumluluğu”, Terazi Hukuk Dergisi, C.7, S.71, Temmuz 2012, s.33.

VUK m.372’de gecikme zammı ve faizi hakkında herhangi bir düzenleme yer almadığından bunların kanunî temsilcinin mirasçılara da intikal edeceğinin kabulü gerekmektedir³³².

2.7.5. Sorumluluğun rücu ilişkisi açısından değerlendirilmesi

AATUHK ve VUK kapsamında sorumlu tutulan yasal temsilcilerin ödemek mecburiyetinde kaldıkları kamu borçları nedeniyle gerek şirkete karşı gerek birbirlerine karşı rücu hakları bulunmaktadır.

2.7.5.1. Temsilcilerin şirkete karşı rücu hakkı

VUK m.10 kapsamında yer alan kanunî temsilcinin sorumluluğu vergi ve buna bağlı alacaklar ile sınırlıdır. Buna göre, ortaklığın malvarlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakları kendi mal varlıklarından ödemek mecburiyetinde kalan yasal temsilciler asıl borçlu niteliğindeki şirket tüzel kişiliğine rücu edebilirler³³³.

Doktrinde VUK m.10/3’ün açık ifadesine göre gecikme faizi ve zammı gibi alacaklar yönünden kanunî temsilciye rücu hakkının tanınmadığı yönünde görüşler³³⁴ bulunsa da vergi borcu, kanunî temsilcinin kişisel borcu değildir, zamanında ödenmeyen vergi aslı da fiili olarak yasal temsilcinin tasarruf ettiği bir miktar olmadığından temsilcinin ağır kusuru ve bu kusur sebebi ile şirketin somut zararı bulunmadıkça temsilcinin asıl borçlu şirkete rücu hakkının bulunduğu kanaatindeyiz.

VUK kapsamında yasal temsilcinin vergi cezaları açısından rücu imkânının bulunup bulunmadığı hususunda doktrinde farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre, cezaların şahsiliği ilkesi de dikkate alınarak cezayı gerektiren fiili işleyen kanunî temsilci bizzat cezadan sorumlu tutulmakta ve bu durumda kanunî temsilcinin rücu hakkı bulunmamaktadır³³⁵. Vergi cezaları için rücu hakkının bulunmadığını ileri süren bir diğer görüş ise gerekçe olarak; VUK m.10/3’te rücu hakkının kanunun açık hükmü ile sadece vergi borcu açısından kullanılabileceğinin belirtildiğini dolayısıyla vergi cezaları ile gecikme zammı, gecikme

³³²Çelik, s.109; Barlass,s.148; Erkin, s.33. (Mirasçılar)

³³³Çevik, s.446; Helvacı, s.106; Candan, s.136. (Kanuni Temsilci); Kumkale, R., “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları”, Terazi Hukuk Dergisi, C.8, S.87, Kasım 2013, s.90; Köroğlu, Ö. A., “nonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2020, s.57; Sürmeli, Y., “Kanuni Temsilcilerin Ödedikleri Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Dolayı Rücu Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, S.347., Kasım 2021.

³³⁴Silahşör, s.76.

³³⁵Geçer, s.111-113; Candan, s.137. (Kanuni Temsilci); Yüce, s.182; Geçer, s.112.

faizi gibi bağı alacaklar için rücu müessesesinin kullanılamayacağını belirtmektedir³³⁶. Bir diğer görüşe göre ise, kanunî temsilcilerin ödemek durumunda kaldığı vergi cezaları için asıl borçlu durumunda olan şirkete rücu hakkı bulunmaktadır. Zira VUK m.333/2’de vergi cezaları açısından, VUK m.10/3’e atıf yapılarak kanunî temsilciler açısından rücu imkânı tanınmıştır. Bunun yanı sıra bu görüşü savunan yazarlara göre, kanun koyucu tarafından vergi cezaları açısından şirkete rücu müessesesinin önlenmesi amaçlansaydı VUK m.332’de velayet veya vesayet altında bulunanların vergi cezalarından sorumlu tutulamayacağı yönünde tesis edilen hükümdeki gibi bir düzenleme getirilerek rücu hakkı engellenebilirdi. Bunun yanı sıra rücu ilişkisi vergi hukukundan çok, özel hukuku ilgilendirmekte, kanunî temsilcinin ödediği vergi cezaları için rücu hakkının engellenmesinde geçerli olabilecek herhangi bir neden bulunmamaktadır³³⁷. Biz de VUK m.333/2’nin atfı da dikkate alındığında yasal temsilcilerin şirkete rücu hakkının bulunduğunu düşünüyoruz. Ayrıca kanunî temsilcilerin, şirketin kamu borçlarından sorumluluğunun fer’î nitelikte olduğu da dikkate alındığında vergi cezalarından doğrudan temsilcinin sorumlu tutulmasının ve rücu hakkının engellenmesinin kabul edilebilir bir yanı yoktur. Şirketin zamanında ödemediği kamu borçları şirket bünyesinde değerlendirilmekte ve temsilci herhangi bir biçimde kâr sağlamamaktadır. Ödemediği borçların karşılığını oluşturan meblağı şirket bünyesinde değerlendiren ve bu borçların asıl sorumlusu olan şirketin; kanunî temsilcinin ödemek zorunda kaldığı vergi cezalarından sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz. Dolayısıyla da temsilcinin ödediği vergi cezaları açısından, şirkete rücu hakkı bulunmalıdır.

AATUHK mükerrer m.35/4’te; “*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler*” ifadesine yer verilerek kanunî temsilcinin ödemek mecburiyetinde kaldığı borçlar için rücu hakkının bulunduğu belirtilmiştir. AATUHK kapsamında yasal temsilcinin rücu hakkına ilişkin herhangi bir sınırlama getirilmemiş olmakla birlikte kanunî temsilciden tahsil edilen aslî ve fer’î bütün kamu alacakları için asıl borçluya rücu imkânı tanınmıştır³³⁸.

Şirketler tarafından gerçekleştirilen fiillerden vergi kabahatleri kapsamında değerlendirilen eylemler için uygulanacak para cezaları tüzel kişilik adına kesilir. Kabahati şirketin kanunî temsilcisi işlemiş olsa da ceza doğrudan ortaklığa kesilmektedir. Ancak

³³⁶Silahşör, s.76.

³³⁷Barlass,s.167; Çelik, s.107.

³³⁸Candan, s.58. (Kanuni Temsilci); Çelik, s.107.

ortaklıktan tahsil edilemeyen ceza kanunî temsilciden tahsil edilir, bu durumda kanunî temsilcinin ortaklığa rücu hakkı saklıdır³³⁹.

2.7.5.2. Temsilcilerin birbirine karşı rücu hakkı

Yasal temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere yer veren AATUHK ve VUK kapsamında kanunî temsilcilerin birbirlerine karşı rücu hakkının bulunup bulunmadığı hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte Tahsilat Genel Tebliğinde düzenlenen kanunî temsilcilerin sorumluluğunda gerek VUK kapsamında gerek AATUHK kapsamında kanunî temsilcilerin aynı anda takip edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla kanunî temsilcilerinden herhangi birisi tarafından kendi sorumlu olduğu miktardan fazla ödeme yapılması mümkündür. Bu durumda ise fazladan ödeme yapan temsilcinin diğer temsilcilere karşı rücu hakkını kullanması da mümkündür. Kaldı ki kanunî temsilciler arasında farklılaştırılmış teselsül prensibi geçerli olduğundan, kendi sorumluluğunu aşan kısım için iç ilişkide temsilcilerin rücu hakkının bulunduğu kabul edilmelidir.

Kamu borçlarından esas sorumluluk şirkete ait olduğu için kamu borçları nedeniyle takip edilen temsilcilerin ödemek mecburiyetinde kaldıkları borçların tamamı için asıl sorumlu şirkete karşı rücu hakkını kullanmaları mümkündür. Ancak temsilcilerin birbirlerine karşı sorumluluğu ise temsilcinin kendi kusurunu aşan miktarla sınırlı olmalıdır. Zira yasal temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu ikinci derecedendir.

Alacağın tahsilini sağlamak amacıyla takip başlatan kamu idaresinin kusur oranını tespit etmesi mümkün olmayacağından alacağın tahsil edildiği temsilcinin payından fazla ödeme yapıp yapmadığının ancak açılacak rücu davası ile belirlenmesi mümkündür.

TTK m.557/1’de “Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur.” ifadesine yer verilerek sorumluluğun kusur oranına ve somut duruma göre tespit edileceği belirtilmiştir.

TTK m.557/3’te “Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.” ifadesine yer verilmiştir.

³³⁹Köroğlu, s.57; Yüce, s.181.

Yargıtay kararlarında yasal temsilcilerin, aksi yönde herhangi bir sözleşme bulunmaması hâlinde, ödedikleri kamu borçları açısından birbirlerine karşı eşit oranda sorumlu tutulacakları belirtilmektedir³⁴⁰. Temsilcilerin kendi aralarında yapacakları sözleşme ile rücu hakkına ilişkin bir oran belirlenmesi mümkün olmakla birlikte, TTK m.557/1 ve TTK m.557/3'te açıkça belirtildiği üzere, temsilcilerin iç ilişkideki sorumluluğu, somut olaya ve kusur durumuna göre tespit edilmektedir.

Kusur sorumluluğu esasına dayanan VUK m.10 kapsamında, kanunî temsilcilerin sorumlu tutulacakları miktar belirlenirken kusur oranları dikkate alınacak ve her temsilci verdiği zarara göre sorumlu tutulacaktır. Burada ayrıca AATUHK kapsamında rücu hakkına ilişkin değerlendirme yapılması gerekmektedir. Nitekim AATUHK mükerrer m.35'te düzenlenen yasal temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk niteliğinde olduğunu belirtmiştik. Bu durumda kamu borcunun tamamını kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan yasal temsilcinin, diğer temsilcilere hangi ölçütler kapsamında rücu edeceğini tespit etmek gerekmektedir.

AATUHK mükerrer m35'e göre kamu borcundan sorumlu tutulan temsilcinin, rücu hakkının kapsamı belirlenirken, sorumlu temsilcilerin şirketteki konumu, yetki devri bulunup bulunmadığı gibi hususlar da dikkate alınmalıdır³⁴¹. Ayrıca Kanunda temsilcinin kusursuz sorumluluğu öngörülmüş olsa da kusurlu olması mümkündür. Bu durumda ise temsilcilerin kusur oranlarının da rücu hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Farklılaştırılmış teselsül sisteminin uygulanmasının kamu alacaklarının tahsilini tehlikeye sokabileceği düşünülebilse de anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu düzenleyen TTK m.557'nin temel amacı, kusuru olmayan üyelerin, soyut nedenlerle insan takatinin üstündeki bir gözetim anlayışı ile her türlü zarardan sorumlu tutulmalarının engellenmesini sağlamaktır. Sırf kamu alacağının tahsilini sağlamak amacı ile farklılaştırılmış teselsül ilkesini bertaraf etmek, temsilciler açısından adil olmayan sonuçlara neden olacaktır. Dolayısıyla da kamu borçlarından sorumlu tutulacak temsilcilerin sorumluluğunun belirlenmesinde farklılaştırılmış teselsül ilkesinin dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

³⁴⁰ Y.11.HD., 30/10/2014T., 2014/8501E., 2014/16502K., www.kazanci.com (E.T.11/02/2024)

³⁴¹ **Helvacı**, “Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.92.

3. ANONİM ŞİRKETLERDE YAPISAL DEĞİŞİKLİKLERDE VE TASFİYE HÂLİNDE SORUMLULUK

3.1. Anonim Şirketlerde Yapısal Değişikliklerde Sorumluluk

Şirketlerin değişen piyasa koşullarına uyum sağlayabilmek için yapısal değişiklikleri tercih etmeleri mümkündür³⁴². Ortaklıklar kimi zaman faaliyet gösterdiği alanı genişleterek³⁴³ birleşme yoluna gidebileceği gibi kimi zaman küçülerek piyasaya daha fazla hâkim olabilmek, holding sistemine geçmek gibi amaçlarla bölünme yolunu da tercih edebilirler.

3.1.1. Şirket birleşmelerinde kamu borcundan sorumluluk

TTK m.136/1’de şirket birleşmeleri düzenlenmiştir. Buna göre birleşme; bir şirketin başka bir şirketi devralması ile yahut mevcut birden fazla şirketin yeni bir şirket içinde bir araya gelmesi şeklinde olabilir.

TTK m.136/3’te; “*Birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır.*” ifadesine yer verilmiştir.

TTK m.136/4’te; “*Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir.*” ifadesine yer verilmiştir.

TTK m.136/3 ve 136/4’ten anlaşıldığı üzere birleşmede küllî halefiyet ilkesi geçerlidir. Küllî halefiyet ilkesine göre, kanunlarda özel devir şekillerine tabi olan malvarlığı değerleri şekil şartı aranmaksızın devredilebilmektedir³⁴⁴. Buna göre, devralan şirkete devrolunan şirket yahut şirketlerin alacak ve borçları kül hâlinde geçecektir.

Şirket birleşmelerinden gerek katılma yoluyla birleşme gerek yeni kuruluş yoluyla birleşmede mal varlığı değerlerinin aktarımı söz konusu olduğundan devralan şirketin mal varlığında meydana gelen artış sebebiyle kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi yüklerin

³⁴²Şener, s.121.

³⁴³Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s.571.

³⁴⁴Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, 4.Baskı, İstanbul 2015., s.685.

doğmasının³⁴⁵ yanı sıra devrolunan şirketin faaliyetlerinden kaynaklanan vergilerin de güvence altına alınması gerekmektedir³⁴⁶.

TTK'nın yanı sıra şirket birleşmeleri KVK'da da düzenlenmiştir. Ancak her iki kanun açısından şirket birleşmeleri farklı düzenlemeleri içermekte dolayısıyla da bir kısım belirsizliklerin doğmasına neden olmaktadır. KVK, TTK'ya göre özel kanun niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla da TTK'nın yanı sıra şirket birleşmelerinin KVK açısından da ayrıca incelenmesi gerekmektedir.

KVK m.1'de kazançları kurumlar vergisine tâbi olan kurumlara yer verilmiştir. Buna göre sermaye şirketleri kurumlar vergisi yükümlüleri arasında yer almaktadır. Gerek devralma yolu ile birleşmede gerek yeni kuruluş şeklinde birleşmede sona eren şirketler açısından birleşme kârı, kurumlar vergisine tâbi tutulmaktadır. Birleşmenin özel türü niteliğindeki devirde ise bu hususta istisnai düzenleme yapılarak devir hâlinde birleşme kârının kurumlar vergisine tâbi olmayacağı düzenlenmiştir. Bu sebeple de KVK'da vergili birleşme “birleşme”, vergisiz birleşme ise “devir” olarak adlandırılmıştır³⁴⁷.

KVK'da m.18'de birleşme düzenlenmiştir. Buna göre, bir veya birkaç kurumun başka bir kurumla birleşmesi hâlinde sona eren şirketler açısından birleşme, tasfiye hükmündedir. Ancak bu durumda vergiye tâbi olan matrah, tasfiye kârı değil birleşme kârıdır.

Şirketlerin birleşmesi durumunda hukuk âleminde son bulan şirket bilançosunda kayıtlı olan değerler, rayiç değerler üzerinden birleşilen şirkete aktarılmaktadır. Bu durumda bilançodaki değerler ile rayiç değerler arasında fark bulunduğu takdirde aradaki fark, birleşme kârı olarak vergilendirilmektedir³⁴⁸.

KVK m.18/2'de, “*Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir.*” ifadesine yer verilmiştir. KVK m.17/4'te ise tasfiye kârı, tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı olarak belirtilmiştir. Buna göre tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki ve başındaki servet değerleri arasındaki olumlu farktır. KVK m.17/5'e

³⁴⁵ **Eroğlu, O / Aydın, F.**, “*Şirketlerde Birleşmeye Yönelik Vergisel Avantajlar*”, Kocatepe İİBF Dergisi – C.22, S.1, Haziran 2020, s.75.

³⁴⁶ **Dayanç Kuzeyli, N.** Nilay, “*Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.9, S.1, Y.2019, s.134.

³⁴⁷ **Göktuna, H.D.** Ege, Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri, Legal Yayıncılık, İstanbul 2012, s.177.

³⁴⁸ **Kocaer, Şenol**, Şirket Yeniden Yapılandırılmaları, Seçkin Yayınları 4. Baskı, Ankara 2018, s.241-242.

göre ise servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir³⁴⁹.

Bu durumda KVK m.18'in atfı ile birleşme hâlinde tasfiyeye ilişkin hükümler uygulama alanı bulacaktır. Buna göre; birleşme kârı, birleşme öncesi dönemle birleşme anındaki servet değerleri arasındaki farktan oluşmakla birlikte bu değer, KVK m.18/1'e göre vergi matrahını da oluşturmaktadır³⁵⁰.

Birleşme kârı tespit edilirken KVK m.18/2 atfı ile KVK m.17/4-a'nın dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; şirket ortaklarına birleşme esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödeme, birleşmenin sonundaki servet değerine eklenirken mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile birleşme esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratların ise birleşme döneminin başındaki servet değerine eklenmesi gerekmektedir.

KVK m.18/2'de; *“Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesih kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir”* ifadesine yer verilmiştir. Bunun yanı sıra KVK m.17/4-b'de ise hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadî kıymetlerin değerlerinin Kanunun 13'üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirleneceği belirtilmiştir.

KVK m.18/3'te; *“Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.”* ifadesine yer verilerek birleşilen şirketin vergi sorumluluğu hakkında KVK m.17'de düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere atıf yapılmıştır. Tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın yanı sıra VUK, AATUHK gibi kanunlar ile de düzenlenmiştir. Ancak şirketlerin birleşmesi hâlinde vergi sorumluluğuna ilişkin KVK m.18/3'te doğrudan

³⁴⁹Öncel/ Kumrulu,/ Çağan, s.344.

³⁵⁰Göktuna, s.181.

KVK m.17'ye atıfta bulunulduğu için KVK m.17'nin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir³⁵¹.

KVK m.17/7'de “*Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında*³⁵² yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.” ifadesine yer verilerek tasfiye memurlarının sorumluluğundan bahsedilmiştir.

Tasfiye memurlarının yerine getirmesi gereken yükümlülükler ve yükümlülükler aykırı davranılması hâlinde tasfiye memurlarının sorumlulukları birleşme hâlinde birleşilen şirkete aittir. Bu durumda, birleşilen şirketin de birleşen şirketin tahakkuk eden vergi borçlarını ödemesi ve itirazlı tarhiyatlar için uygun karşılığı ayırması gerekmektedir. Aksi takdirde birleşilen şirketin sorumluluğu gündeme gelecektir³⁵³.

Birleşme hâlinde birleşilen şirketin sorumluluğu tasfiye memurlarının sorumluluğu hükümlerine tâbi kılınmış olsa da bir kısım farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim tasfiye hâlinde uygun karşılığı ayırmaksızın ortaklara dağıtım yapıldığı takdirde tasfiye memurlarına kamu borçlarının tahsili için başvurulabileceği gibi dağıtım yapılan ortaklara da başvuruda bulunulabilir ancak birleşmede birleşilen şirket, AATUHK m.36/1-a'da da belirtildiği üzere infisah eden şirketin yerine geçtiğinden kamu borçlarından tek başına sorumlu tutulur dolayısıyla da artık ortaklara başvurulamaz³⁵⁴.

Ayrıca belirtmek gerekirse birleşme öncesi dönemlere ait yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk kanunî temsilcilere aittir. Zira VUK m.10/4'te tüzel

³⁵¹Dayanç Kuzeyli, s.137.

³⁵²İİK m. 206/4'e göre; “ Birinci sıra: A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları, B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları, C) İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları. İkinci sıra: Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları; Ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesabı katılmaz. Üçüncü sıra: Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar, Dördüncü sıra: İmtiyazlı olmayan diğer bütün alaklardan oluşmaktadır.”

³⁵³Göktuna, s.186-187.

³⁵⁴Kocaer, s.314.

kişilerin tasfiye edilmesi yahut tasfiye hâline girmesinin kanunî temsilciler açısından tasfiye öncesi sorumluluğu ortadan kaldırmadığı açıkça belirtilmiştir³⁵⁵. Ancak birleşme öncesi dönemde ödenmesi gerekip de ödenmemiş olan borçlardan o dönemdeki kanunî temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olduğundan temsilciler ödedikleri borçlar için ortaklara rücu etme hakkında sahiptir³⁵⁶.

VUK m.10 ve KVK m.17/7'nin yanı sıra birleşme hâlinde sorumluluğa ilişkin düzenlemelere AATUHK'da da yer verilmiştir. 6183 sayılı Kanun m.36'da şirketlerin yeni kuruluş şeklinde birleşmesi hâlinde yeni kurulan şirketin, devralma şeklinde birleşmesi hâlinde ise devralan şirketin kamu alacaklarından sorumlu tutulacağı belirtilmiştir³⁵⁷. Kanun koyucu sona eren şirketlerin ödemediği kamu borçlarının tahsilini güvence altına almayı amaçlamış ve birleşmeye katılan şirketlerden devralan şirket yahut yeni kurulan şirketin birleşmeye katılarak son bulan şirketlerin yerine geçeceğini düzenlemiştir.

Birleşmeye katılan şirketlerin kamu borçlarına ilişkin sorumluluğuna dair kanunî düzenlemeler incelendiğinde AATUHK m.36, KVK m.17/7 ve VUK m.10 'a göre genel hüküm niteliğinde olduğundan vergi ve buna bağlı alacaklar hakkında VUK ve KVK'nın sorumluluğa ilişkin düzenlemeleri uygulanırken diğer kamu alacakları hakkında AATUHK'un uygulanması gerekmektedir³⁵⁸.

KVK m.17/8'de tasfiye memurlarına tasfiye işlemlerinin incelenmesini talep etme ödevi yüklenmiştir. Buna göre; tasfiye memurları, tasfiye beyannamesi verilmesi ile birlikte işlemlerinin incelenmesi için talepte bulunur. Talep dilekçe ile yapılır ve dilekçenin verilmesi itibarıyla en geç üç ay içinde incelemeye başlanır. İncelemenin bitişini izleyen otuz gün içerisinde idare tarafından sonuç tasfiye memuruna yazı ile bildirilir. KVK m.18/3 ile tasfiye memurlarının yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin birleşilen şirkete ait olduğu öngörüldüğünden inceleme talep etme yükümlülüğü de birleşme hâlinde birleşilen şirketin ödev ve sorumlulukları arasındadır³⁵⁹.

³⁵⁵Göktuna, s.186-187.

³⁵⁶Nazalı, s.161. (KVK)

³⁵⁷Kavak, s.171.

³⁵⁸Göktuna, s.188.

³⁵⁹Ulusoy, Son Değişiklikler Çerçevesinde Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Eylül 2004 s.84.

Birleşen şirketten aranan vergilerin sonucu alınana kadar birleşilen şirketin sorumluluğu devam eder ancak sonucun alınması ile birlikte birleşilen kurumun sorumluluğu sona erer³⁶⁰.

Tasfiye memurlarının usulüne uygun talebine rağmen vergi dairesi tarafından üç ay içerisinde incelemeye başlanılmadığı takdirde talepte bulunan tasfiye memurlarının yanı sıra KVK m.18/3'e göre birleşilen kurumun da sorumluluğu kalkmaktadır. Buna göre, tarh zamanaşımı süresi içerisinde ancak tasfiye memurlarının inceleme talebi itibarıyla üç aylık sürenin dolmasından sonra yapılan inceleme neticesinde yapılacak olan tarhiyattan tasfiye memurları ile birleşilen şirketin herhangi bir sorumluluğu doğmamakla birlikte bu durumda kanunî temsilcilerin genel hükümlere göre sorumluluğu gündeme gelmektedir³⁶¹.

KVK m.19/1'de ise belirli koşulların varlığı hâlindeki birleşmelerin devir kapsamında olduğu ve bunların KVK'ya göre vergisiz birleşme niteliğinde olduğu ifade edilmiştir. KVK m.20/1'de belirtilen şartlara uyulduğu takdirde devir, tasfiye hükmünde değerlendirilmeyecek ve bu durumda birleşme kârı vergilendirilmeksizin yalnızca sona eren şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergiye tâbi tutulacaktır.

KVK m.19'a göre; birleşmenin devir hükmünde kabul edilebilmesi için öncelikle birleşmeye katılan şirketlerin tam mükellef olması, yani bu şirketlerin kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması gerekir. Kanun koyucu esasında devir ile sağlanan vergi kolaylığının kötüye kullanılmasını engellemek, kamu borcunun tahsilini kolayca sağlamak amacı ile tam mükellef şirketler arasında devre imkân sağlamıştır.

Devirin bir diğer şartı ise sona eren şirketin devir tarihindeki değerleri devralan şirket tarafından kül hâlinde devralınmasıdır³⁶². Buna göre devir hâlinde devrolan şirkete ait kayıtlı değerlerin olduğu gibi devralan şirkete aktarılması gizli yedeklerin ancak devralan şirket tarafından şirket bünyesinden çıkarıldığı tarihte vergilendirilmesini sağlamaktadır³⁶³.

KVK m.20/1-a'da birleşen şirket ile devralan şirketin infisah eden şirketin kurumlar vergisi beyannamesini müşterek imzalayarak sona eren şirketin bağlı olduğu vergi dairesine vermekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Eğer ki devir, hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ay sonuna kadar yapılmışsa sona eren şirketin

³⁶⁰Göktuna, s.188; Ulusoy, s.84.

³⁶¹Göktuna, s.188.

³⁶²Kavak, s.184.

³⁶³Nazalı, s.119.

önceki hesap dönemine ilişkin hazırlayacakları kurumlar vergisi beyannamesini birlikte imzalayarak sona eren şirketin bağlı olduğu vergi dairesine vermekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir.

KVK m.20/1-b’de ise; “*Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder.*” ifadesine yer verilerek devir hâlinde sona eren şirketin vergi borçlarından devralan şirketin sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise kamu alacaklarını daha etkin bir biçimde korumayı amaçlayan kanun koyucu mahalin en büyük mal memuruna verdiği takdir yetkisi ile gerekli görülen hâllerde birleşilen kurumdan ayrıca teminat da istenebileceği belirtilmiştir³⁶⁴.

Şirketlerin yapısal değişikliklerinde bilançoda kayıtlı olan değerler olduğu gibi aktarılıyorsa bu durumda birleşmeden değil vergi hukukundaki devirden söz edilebilmektedir ki bu hâliyle birleşme kârı vergilendirilmemekte, vergi erteleme gündeme gelmektedir. Bu durumda devirde esasında devrolunan şirketin mal varlığı değerleri ancak satıldığı takdirde ortaya çıkan değer artışı devralan şirket bünyesinde vergilendirilmiş olmaktadır³⁶⁵.

3.1.2. Şirket bölünmelerinde kamu borcundan sorumluluk

TTK m.159/1’de şirket bölünmeleri düzenlenmiştir. Buna göre bölünme; tam veya kısmî şekilde olabilir.

Tam bölünme hâlinde bölünen şirketin bütün malvarlığı değerleri bölünerek diğer şirketlere aktarılır ve böylece bölünen şirket sona erer. Ancak bu sona erme hâli, tasfiyesiz infisah hükmündedir. Kısmî bölünme hâlinde ise şirketlerden birisinin mal varlığı değerlerinin bir kısmı, diğer şirketlere devredilir. Bu durumda bölünen şirket ortakları, diğer şirketlerde pay ve hak sahibi olmaktadır. Dolayısıyla da bu durumda infisah hâli söz konusu değildir³⁶⁶.

³⁶⁴Ünlü, U., “*Türk Ticaret Kanununa Göre Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Boyutu*”, Terazi Hukuk Dergisi, C.10, S.104, Nisan 2015, s. 99.

³⁶⁵Kocaer, s.242.

³⁶⁶Nazal, s.149.

3.1.2.1. Tam bölünme

KVK m.19/3-a'da; *“Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir.”* ifadesine yer verilerek sermaye şirketlerinin alacak ve borçları ile en az iki sermaye şirketine devredilebileceği ve bu durumda bölünen şirketin paydaşlarının ortaklık hak ve sıfatlarının devralan şirkette de korunacağı belirtilmiştir.

Devirde olduğu gibi KVK m.20/2'de şirketlerin vergisiz bölünmesine olanak sağlanarak esas faaliyet alanından uzaklaşan ve piyasada daha etkin bir biçimde varlığını devam ettirmek isteyen ortaklıkların bölünmesi kolaylaştırılmış ancak kanun koyucu tarafından şirketlere bu imkân tanınırken kanunda belirtilen şartların sağlanması gerektiği öngörülmüştür. Buna göre tam bölünme hâlinde, KVK m.20/2-a ve m.20/2b' de belirtilen şartlara uyulduğu takdirde bölünerek sona eren şirketin bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilirken bölünmeden doğan kârlar ise vergilendirilmemektedir.

KVK m.20/2-a'ya göre bölünen ve devralan şirketler bölünen şirketin kurumlar vergisi beyannamesini müşterek imzalayarak bölünmenin ilanından itibaren otuz gün içinde bölünen şirketin bağlı olduğu vergi dairesine vermekle yükümlüdür.

Tam bölünme hâlinde KVK m.20/2-b'ye göre bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketlerin bölünen şirkete ait olan bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, taahhüt edecekleri düzenlenerek bölünerek sona eren şirketin doğmuş ve doğacak vergi borçlarının tahsilinin güvence altına alınması amaçlanmıştır³⁶⁷. Nitekim anonim şirketlerde kamu borçlarından esas sorumluluk şirkete aittir. Şirket, bölünme sonucu tasfiyesiz olarak sona erdiğinden borçların tahsil edilebileceği mal varlığı değeri bulunmamaktadır. Bu durumda bölünen şirketin sona ermesi nedeniyle kamu alacağının tahsil edilememesi riski vardır. Kanun koyucu bu düzenleme ile bu riski önlemek istemiştir. Bunun yanı sıra

³⁶⁷ **Aydın, E.**, “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tam Bölünme”, Marmara Üniversitesi İİB Dergisi, C.XXXVI, S.2, s.82, 2014; **Ulusoy**, s.200.

maddenin devamında ek güvence öngörülerek bölünen ve devralan şirketlerden teminat istenebileceği de düzenlenmiştir.

Ayrıca belirtmek gerekirse; TTK'ya göre sermaye şirketlerinin kooperatiflere ve sermaye şirketlerine yahut kooperatiflerin kooperatiflere ve sermaye şirketlerine bölünebileceği düzenlenmişken KVK m.19/3-a'ya göre sermaye şirketleri ancak sermaye şirketlerine bölündüğünde bu yapısal değişiklik bölünme kapsamında değerlendirilerek bölünmenin vergisel avantajlarından faydalandırılabilir³⁶⁸. Oysaki kooperatifler de KVK kapsamında kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak KVK'da kooperatifler için bölünme hükümlerine yer verilmemiş yalnızca sermaye şirketlerinin bölünmesi düzenlenmiştir.

KVK m.19/3-a'da, gerek bölünen gerekse devralan şirketlerin tam mükellef olması şartı ile vergisiz bölünmeden yararlanabileceği düzenlenmiştir. Dar mükellef şirketlerin yalnızca yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlardan vergilendirilmelerinden dolayı bölünen şirkette ait bir kısım değerleri devralan dar mükellef şirketin ilerde bölünen şirketten devraldığı değerleri bünyesinden çıkardığı durumda ertelenen verginin başka vergi otoritelerinin yetkilerine devredileceği belirtilerek bu şirketlerin KVK'nın sağladığı vergi erteleme rejiminden yararlanamayacağı kanunda açıkça belirtilmiştir. Ancak bu durum bölünmeye devralan şirket sıfatı ile katılan dar mükellef şirketlerin bölünme nedeni ile devraldıkları değerleri bünyelerinden çıkardıklarında bunların yurt içinde vergilendirilebileceği gerekçesi ile eleştirilmektedir³⁶⁹. Zira işletme aracılığı ile elde edilen kazançlar, iş yerinin bulunduğu yerde; gayrimenkullerin şirket bünyesinden çıkarılmasında gayrimenkulün bulunduğu, menkulün elden çıkarılmasında iş yerinin bulunduğu devletin vergi yetkisi alanında vergilendirme yapılmaktadır³⁷⁰. Bunun yanı sıra KVK m.3/3 ile de bu değerlerin yurt içinde vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

Bölünmede bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerde iştirak hissesi verilmekte ve devralan şirketler, bölünen şirketin varlıklarını bölünen şirketteki kayıtlı değerler üzerinden devralmaktadır. Bölünen şirket ortaklarına, devralan şirketlerde pay verilmesi yerine, nakdî yahut ayni ödeme yapıldığı takdirde tam bölünmeden bahsedilemeyecek ve şirket vergi avantajından faydalanamayacaktır³⁷¹. Nitekim bölünen şirket paydaşlarına nakdî

³⁶⁸Nazal, s.215.

³⁶⁹Göktuna, s.216.

³⁷⁰Demirci, Z., “Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.32, Temmuz 2018, s.387.

³⁷¹Göktuna, s.219.

ödeme yapıldığı takdirde bölünmenin temel ilkeleri arasında yer alan “külli halefiyet” ve “pay sahipliğinin devamı” ilkelerine aykırı davranılmış olmaktadır³⁷². Bu durumda şirket paydaşlarının kendi paylarını başka şirketlere satması gibi bir durum söz konusu olmaktadır ki bu durumda gerçekleştirilen işlem bölünme olarak değerlendirilemez.

KVK m.19/3-a’da belirtildiği üzere bölünen ortaklığın paydaşlarına devralan şirketlerden verilecek hisselerin itibarî değerinin %10’una kadar nakit ödeme yapılabilecektir. Ancak bu durum kanunda belirtilen şartlar ile bölünmeye katılan ve vergi ertelemesinden yararlanan devralan şirketlere vergilendirmeden kaçınma imkânı tanımaktadır. Zira iştirak hissesinin bir kısmı bölünen şirket paydaşına nakit olarak ödenmekte ve böylece ilerleyen dönemde ortaya çıkacak gizli yedek akçelerin vergilendirilmesi önlenmektedir³⁷³.

Tam bölünme hâlinde sona eren şirketin pasifleri ile mal varlıkları mukayyet değerler üzerinden aktarılmakta olduğundan bölünmede esasında vergilendirmeme değil vergi erteleme rejimi uygulanmış olmaktadır. VUK m.265’e göre mukayyet değer tanımı, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan değeri olarak yapılmıştır. Buna göre, bölünen şirketin mal varlığını devralan şirketler devraldıkları değerleri bölünen şirket defterlerinde kayıtlı değerler ile kendi kayıtlarına geçirdiğinden ancak bu değerler satılırsa şirket defterlerinde kayıtlı değerler ile satış bedeli arasındaki fark şirket defter kayıtlarında vergilendirilmiş olmaktadır³⁷⁴.

Vergi ertelemesinin sağlanması esasında şirketler açısından büyük bir fırsat sunmaktadır. Zira bu şekilde şirket işleyişinden memnun olmayan şirket paydaşlarının birbirinden daha kolay bir biçimde ayrılabilmesi sağlanmaktadır³⁷⁵. Nitekim şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmelerinde ve şirketi ilgilendiren önemli konularda alınacak kararlarda TTK özel nisaplar öngörmüştür. Örneğin merkezin yurt dışında taşınması için oy birliği aranırken işletme konusunun değiştirilmesi, şirketin tasfiyesi, önemli ölçüdeki şirket aktifinin toptan satışı gibi konularda ise sermayenin %75’i ve üstünde ortakların olumlu oyunun bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tarz konularda ortaklar arasında

³⁷²**Nazalı**, s.194. (KVK)

³⁷³**Aydın**, Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tam Bölünme, s.81.

³⁷⁴**Kocaer**, s.265; **Nazalı**, s.152.

³⁷⁵**Maç**, M., “Şirketlerde Tam Bölünme Yoluyla Vergisiz Yeniden Yapılanma” Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2007., S.173., s.69.

anlaşmazlıklar doğabilir ve bir kısım ortaklar ayrılarak kendi şirketlerini kurmak isteyebilir. Bu durumda tam bölünme en uygun yol olarak seçilebilmektedir.

Bunun yanı sıra kimi zaman şirket sahipleri mirasçılarının çeşitli sebeplerle tek elden şirket yönetimini yürütemeyeceklerini düşünerek vefatlarından önce şirkette yapısal değişiklik yaparak tam bölünme yolu ile vergi ertelemesinden yararlanmayı tercih edebilmektedir³⁷⁶.

3.1.2.2. Kısmî bölünme

KVK m.19/3-b’de “*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir*” ifadesine yer verilerek kısmî bölünme tanımlanmıştır. Buna göre sermaye şirketlerinin kısmî bölünebilecekleri bu durumda bölünen şirketin malvarlığının tamamının devredilmeyeceği dolayısıyla da bölünen şirketin varlığını sürdüreceği belirtilmiştir. Ancak kısmî bölünme hâlinde vergi avantajından yararlanabilmesi için tam bölünmede olduğu gibi bölünen şirketin paydaşlarına devralan şirketlerden hisse verilmesi gerekmekte, nakit yahut başkaca nakit yerine geçebilecek başka bir değer sağlandığı takdirde artık bu yapısal değişiklik kısmî bölünme kapsamında değerlendirilememekte ve vergisel avantajlardan yararlanamamaktadır.

KVK m.19/3-b’ye göre, tam bölünmenin aksine bölünen şirketin tam mükellef olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak kanun koyucu kısmî bölünme ile vergi ertelemesi avantajından yararlanılarak vergi kaybını önlemek amacı ile devralan şirketler açısından tam mükellefiyet şartını getirmiştir.

KVK m.20/3’e göre; Kısmî bölünme hâlinde devralan şirketlerin bölünme tarihine kadar bölünen şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Ancak burada devralan şirketlerin sorumluluğu devraldıkları varlıkların emsal değeri ile sınırlandırılarak kısmî bölünme kolaylaştırılmıştır³⁷⁷.

³⁷⁶ Maç, s.71.

³⁷⁷ Nazal, s.193.

Nihayetinde kısmî bölünme hâlinde bölünen şirket sona ermemektedir. Dolayısıyla da vergi borçları varlığını devam ettiren bölünen şirketten tahsil edilebilecektir. Bunun yanı sıra devralan şirketin hiçbir tahdit olmaksızın bölünen şirketin borçlarından sorumlu tutulması hakkaniyete de aykırılık teşkil edecektir. Kısmî bölünme hâlinde esasında bölünen şirketin varlığını devam ettirdiği düşünülerek devralan şirketin bölünen şirketin vergi borcundan sorumlu tutulması eleştiriye açık olsa da nihayetinde şirketlerin tacir olması nedeniyle basiretli davranma yükümlülüğünün bulunması zorunluluğu da dikkate alınmalıdır.

Kısmî bölünmede devralan şirketin bölünen şirketin vergi borçlarından sorumluluğuna ilişkin sınırlama ancak şirketler arasındaki iç ilişkide geçerlidir. Dolayısıyla da müteselsil sorumluluk ilkesi gereği devralan şirketlerin herhangi birisinden alacağın tamamının tahsil edilmesi mümkündür³⁷⁸.

KVK m.21/3-a'ya göre, bölünen şirket adına tahakkuk eden vergi borçları, bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar vergi dairesine ödemek zorundadır.

3.1.3. Şirketlerin tür değişikliğinde kamu borcundan sorumluluk

TTK m.180/1'e göre şirketlerin tür değiştirmesi mümkündür. 6183 sayılı Kanun m.36/1'e göre, tür değişikliğine uğrayan şirket eski şirketin devamıdır. Dolayısıyla yeni şirkette eski şirketin ortaklarının ortaklık haklarının, şirketin mal varlığı haklarının, şirketin alacak ve borçlarının devamlılığı söz konusu olur.

TTK m.181/1'e göre sermaye şirketlerinin sermaye şirketleri ile kooperatiflere, kooperatifler ile şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşebilmesine imkân tanınmıştır.

KVK m.19/2'de nevi değişikliğinin belirli şartlar dâhilinde devir hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu durumda KVK m.20/1'de belirtilen şartlar dâhilinde gerçekleştirilen tür değişikliklerinde meydana gelen yapısal değişiklik nedeniyle doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir ancak bu şartlara uyulmadığı takdirde tür değişikliği birleşme gibi kabul edilir ve gizli yedekler vergilendirilir³⁷⁹. Buna göre öncelikle her iki şirketin de tam mükellef olması şarttır³⁸⁰.

³⁷⁸Kocaer, s.323.

³⁷⁹Kavak, s.228.

³⁸⁰Nazalı, s.147.

KVK m.20/1'e göre tür değişikliği hâlinde vergi ertelemesinden yararlanabilmek için tür değiştiren şirket ile yeni türdeki şirketin birlikte düzenlediği şekil değiştirme beyannamesi, nevi değişikliği bilançosu ile birlikte eski türdeki şirketin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Bunun yanı sıra yeni şirket, eski şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer yükümlülüklerini yerine getireceğini taahhüt eder.

3.1.4. Şirketlerin hisse değişiminde kamu borcundan sorumluluk

KVK m.19/3-c'de hisse değişimine yer verilmiştir. Hisse değişimini açıklayan KVK; *“Hisse Değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir.”* ifadesine yer vererek öncelikle hisse değişimine katılan şirketlerden devralan şirketin tam mükellef olması zorunlu kılınırken devreden şirketler açısından böyle bir sınırlama getirilmemiştir.

Hisse değişimi sermaye şirketleri arasında gerçekleştirilebilmekte devreden ve devralan şirketin farklı türlerde olması hisse değişimine engel olmamaktadır.

İşlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için devralan şirket devraldığı şirketin ortaklarına iştirak hissesi vermelidir. Buna göre ortaklara verilen hisselerin %10'una kadarı nakit ödenebilir ve bu durum işlemin hisse değişimi sayılmasına engel olmaz.

Hisse değişimi ile hisse devri yapan şirketin hisseleri kayıtlı değerleri ile devredilmektedir. KVK m.20/3'te hisse değişiminden doğan kârların vergilendirilmeyeceği belirtilerek vergi ertelemesinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

3.2. Anonim Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Şirketlerin çeşitli sebepler ile sona ermesi mümkündür. Bu sebepler gerçekleştiği takdirde şirket kural olarak tasfiye hâline girer ve şirket tasfiye hâlinde varlığını bir süre daha devam ettirir. Tasfiye işlemlerinin tamamlanması ve şirketin terkinin ile şirket sona ermektedir³⁸¹.

³⁸¹Karahan, S., Anonim Şirketlerde Tasfiye, Mimoza Yayınları, Konya 1998. s.14.

Tasfiyeye giren anonim şirketlerde şirketin temel amaçlarından olan kâr sağlamak ve elde edilen kârı şirket ortaklarına dağıtmak amacı ortadan kalkmakta ve temel gâye değişerek şirket mal varlığı ile şirket borçlarını kapattıktan sonra kalan mal varlığı bulunduğu takdirde bunu hak sahiplerine dağıtmak olmaktadır³⁸².

Şirketin sona ermesi hâlinde şirket her ne kadar tasfiye hâline girmiş olsa da tasfiyeye ilişkin hususlar dışında şirket organlarının görev ve yetkileri tasfiye amacı ile sınırlı olarak devam eder. Ancak tasfiye ile ilgili hususlarda şirketi temsil yetkisi tasfiye memurlarındadır³⁸³. Şirketin iflas nedeni ile sona ermesi hâlinde ise TTK m.534/1'e göre tasfiyeyi iflas idaresi gerçekleştirmektedir³⁸⁴.

TTK m.553/1'de; *“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.”* düzenlemesine yer verilerek tasfiye memurlarının kusurları ile yükümlülüklerini ihlâl etmeleri hâlinde pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve şirkete karşı sorumlu tutulacakları düzenlenmektedir³⁸⁵.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu TTK'da düzenlenmesinin yanı sıra tasfiye hâlindeki şirketlerde tasfiye memurları kanunî temsilci sıfatına sahip olacağından VUK kapsamında belirlenen kanunî temsilcilerin yükümlülükleri tasfiye memurları tarafından yerine getirilmelidir³⁸⁶. Aksi takdirde VUK m.10 kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu yoluna gidilmektedir. Buna göre tasfiye hâlindeki şirketin herhangi bir geliri yahut mal varlığı bulunmaması gibi sebeplerle amme borcu ödenemediği takdirde, VUK m.10/4'e göre, tasfiyeye giriş tarihinden önceki döneme ait borçlardan kanunî temsilciler sorumlu tutulmaktadır³⁸⁷.

³⁸²Karahan, s.29. (Tasfiye)

³⁸³Şener, Tasfiye, s.159.

³⁸⁴Poroy, R./Tekinalp, Ü./Çamoğlu, E., Ortaklıklar Hukuku II, Vedat Kitapçılık, 13. Baskı, İstanbul 2017, s.352; Şener, O. H., “Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/II)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.4., S.,1 2002 s.159; Yıldırım, A. H./ Kolotoğlu, O., “Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu – Tasfiyesi Birleşmesi, Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi”, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara Kasım 2003., s.116.

³⁸⁵Aytulun, M./ Toroslu, M. V., İçtihatlı ve Uygulamalı Anonim Şirketlerde Tasfiye, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014., s.150.

³⁸⁶Yılmaz, s.467; Yüce, s.162; Tüfekçioğlu, S., “Tasfiye Ve İflas Hallerinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, S.238., Ekim 2012.

³⁸⁷Yüce, s.163; Coşkun, s.72.(AATUHK); Taşdelen, s.47.(Vergi Borcundan Sorumluluk)

6183 sayılı Kanun'da da tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları amme alacaklarını ödeme yükümlülüğünün tasfiye memurlarına ait olduğu açıkça belirtilmiştir. Tasfiye memurları, şirketin tasfiye aşamasına girmesi ile tasfiye esnasında doğan borçları şirket mal varlığından karşılamakla yükümlüdür. Bunun yanı sıra şirketin tasfiye sürecine girmeden önce doğmuş ancak ödenmemiş amme alacakları da şirket malvarlığından karşılanmak suretiyle tasfiye memurları tarafından ödenmelidir³⁸⁸. Fakat tasfiye öncesi döneme ait kamu alacakları şirketin mevcut mal varlığı ile ödenemiyor ise bu borçlar için alacağın ilgili olduğu dönemdeki kanunî temsilci sorumlu tutulur³⁸⁹.

6183 sayılı Kanun m.33/2'de şirketin tasfiye aşamasına gelmesi durumunda tahakkuk etmiş kamu alacaklarını ödemeyen tahakkuk edecek alacaklar için ise bu alacakları karşılar nitelikte pay ayırmadan alacaklılara yahut ortaklara ödeme yapan tasfiye memurları, ödenmeyen vergi ve cezalardan şahsen sorumlu tutulur³⁹⁰.

3.2.1. Anonim şirketlerde tasfiye memurları

TTK m.533/1'e göre kanundaki istisnalar saklı kalmak üzere sona eren şirketler tasfiye sürecine girer. İflas nedeni ile şirketin sona ermesi dışında tasfiye hâlindeki şirketlerin tasfiye süreci, kural olarak tasfiye memurları tarafından yürütülür. Bu durumda şirketin diğer organlarının yetkileri tasfiye için yapılması gerekli olan ancak tasfiye memurları tarafından yerine getirilemeyen işlemler ile sınırlı olarak devam etmektedir³⁹¹.

Tasfiye hâlindeki ortaklıkların tasfiye amacı ile sınırlı olmak üzere tüzel kişilikleri devam etmektedir³⁹². Tasfiye sürecindeki şirketlerde, ortaklığı temsil görev ve yetkisi tasfiye memurlarına tanınmıştır. TTK m.539/1'e göre tasfiye memurları kendilerine kanunla tanınan yetkilerini devredemezler. Ancak bazı iş ve işlemlerin yapılabilmesi için gerekli olduğu hâllerde tasfiye memurlarının kendi aralarında yetki devrine imkân tanındığı gibi üçüncü kişilere de yetkilerini devredebileceği, kanunda açıkça düzenleme altına alınmıştır³⁹³.

³⁸⁸Yüce, s.163; Çelik, s.111; Sarılı, s.133; Yılmaz, s.411; Filiz, A., "Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", E-Yaklaşım, S.310, Ekim 2018.

³⁸⁹Yılmaz, s.467.

³⁹⁰Şenyüz /Yüce /Gerçek, s.70., Yılmaz, s.411.

³⁹¹Aytulun / Toroslu, s.141.

³⁹²Karahan, s.722; İmregün, O., Anonim Ortaklıklar, Gün Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1974, s.363.

³⁹³Kayhan, Ş., Şirketler Hukuku, Seçkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara 2021, s.289.

Tasfiye memurları, tasfiye ile sınırlı olarak TTK m.538vd'da belirtilen görevleri yerine getirerek şirketi temsil etmektedir. Ancak bu memurlar tarafından üçüncü kişiler ile tasfiye amacı dışında işlem yapıldığı takdirde üçüncü kişinin bu durumu bildiği veya bilmesi gerektiği ispat edilmediği sürece bu işlemler de şirket için bağlayıcıdır³⁹⁴. TTK m.539/2'de tasfiyenin sadece tescil ve ilân edilmiş olmasının ispat açısından yeterli olmadığı belirtilmiştir. Ancak bu durumda TTK m.269/1'de belirtildiği üzere tasfiye hâlindeki şirketin ticaret unvanına “*tasfiye hâlinde*dir” ibaresi eklendiğinden şirket ile işlem yapan üçüncü kişilerin şirketin unvanını göreceği dikkate alınarak artık bu kişilerin iyi niyetinin ortadan kalktığı kabul edilmelidir³⁹⁵.

3.2.1.1. Tasfiye memurlarının TTK çerçevesinde sorumluluğu

TTK m.553/1'de; “*Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, (...) (2) hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.*” ifadesine yer verilerek tasfiye memurlarının yükümlülüklerini kusurlu olarak yerine getirmedikleri durumlarda sebep oldukları zarardan sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

3.2.1.2. Tasfiye memurlarının VUK çerçevesinde sorumluluğu

Şirketin tasfiye hâline girmesi ile birlikte şirket kanunî temsilcisi konumuna geçen tasfiye memurlarının bu sıfatları sebebi ile VUK m.10 ve VUK m.333'e göre sorumluluğu gündeme gelmektedir. Buna göre, şirket mal varlığından tahsil edilemeyen vergi ve vergiye bağlı alacaklar kanundan doğan ödevlerini yerine getirmeyen tasfiye memurlarından tahsil edilebilmektedir³⁹⁶.

VUK m.10/4'te; “*Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.*” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, şirketin tasfiyeye girmesinden önceki döneme ait kamu borçlarının ödenmemesi durumunda şirketin mevcut mal varlığı değerleri, şirketin kamu borçlarını karşılamaya yetmiyorsa kamu borcundan şirketin o dönemdeki kanunî temsilcileri sorumludur³⁹⁷. Ancak şirketin kamu borcunu karşılamaya yetecek

³⁹⁴Bahtiyar, M., Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul 2016, s.377; Kayıhan, s.289.

³⁹⁵Ayhan/ Özdamar/ Çağlar, s. 469.

³⁹⁶Kavak, A., Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2005, s.151.

³⁹⁷Gürgür/Yeşilyurt, “*Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları –III*”, s.128.

miktarda mal varlığı bulunduğu hâlde amme borçları dikkate alınmaksızın tasfiye memurları tarafından dağıtım yapıldığı takdirde dağıtımı yapan tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır³⁹⁸.

3.2.1.3. Tasfiye memurlarının AATUHK çerçevesinde sorumluluğu

AATUHK m.33/2’de; “*Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedен veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi 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.*” ifadesine yer verilerek tasfiye memurlarının şirketin tahakkuk eden kamu borçlarını şirket mal varlığından ödemesi gerektiği tahakkuk edecek amme borçları için ise uygun karşılık ayrılmasının şart olduğu aksi hâlde tasfiye memurlarının ödenmeyen kamu alacaklarından sorumlu tutulacağı belirtilmiştir³⁹⁹. Ancak bu durumda sorumlu tutulabilecek tasfiye memurları, görevi süresince şirket mal varlığı üzerinde tasarruf hak ve yetkisi bulunan memurlardır⁴⁰⁰. Nitekim tasfiye memurları kanun gereği amme alacakları için uygun karşılığı ayırmadığı takdirde ancak tasarruf edilen miktar ile sorumlu tutulmuştur. Bu durumda şirket mal varlığı üzerinde tasarruf hakkı bulunmayan tasfiye memurunun sorumluluğu da söz konusu olmaz.

Kamu borçlarını ödemedен yahut bu borçlar için uygun karşılık ayırmaksızın dağıtım yapan tasfiye memurları, tasarrufta bulundukları miktar ile sınırlı olmak üzere müteselsilen sorumlu olurlar⁴⁰¹. Ancak tasfiye memurlarının bu şekilde sorumlu tutulabilmesi için dağıtım ve tasarrufun yapıldığı tarihten önce kamu alacağının tasfiye memurlarına bildirilmiş olması gerekmektedir⁴⁰². Bu durumda tasfiye memuru ancak bildirimde bulunulduğu tarihteki şirket mal varlığı ile sorumlu tutulabilmektedir⁴⁰³.

VUK m.10 kapsamında kanunî temsilci sıfatı ile kamu borçlarından sorumlu tutulan tasfiye memurları, 6183 sayılı Kanun mükerrer m.35’e göre de tasfiye payından ayırması

³⁹⁸Güneş, İ. H., Anonim Şirketlerde Tasfiye ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması, Tesmer Yayınları, Ankara 1999, s.29.

³⁹⁹Karahan, s.297. (Tasfiye)

⁴⁰⁰Yavuz, s.256.(Tasfiye)

⁴⁰¹Candan, s. 157. (AATUHK); Nazalı, s.91.

⁴⁰²Candan, s. 158. (AATUHK)

⁴⁰³Nazalı, E., Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yapım Tanıtım Yayıncılık, Kasım 2008, s.142.

gereken karşılığı ayırmadan dağıtım yaptığı takdirde kanunî temsilci sıfatı ile sorumlu tutulmaktadır⁴⁰⁴.

3.2.1.4. Tasfiye memurlarının KVK çerçevesinde sorumluluğu

6183 sayılı Kanun'un yanı sıra KVK'da da tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin ayrıca düzenlemelere yer verilmiştir. AATUHK'da tasfiye memurlarının sorumluluğu bütün kamu alacaklarını kapsayacak şekilde düzenlenmişken KVK tasfiye memurlarının kurumlar vergisi yönünden sorumluluğunu düzenlemekte dolayısıyla da özel kanun niteliğinde olduğundan öncelikli olarak uygulama alanı bulmaktadır⁴⁰⁵.

Vergi alacakları, İcra İflas Kanunu m.206'da yer alan üçüncü sıradaki "özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar" kapsamında yer almaktadır. Bu alacaklar için uygun karşılık ayırmaksızın dördüncü sıradaki imtiyazlı olmayan alacaklılara ödeme yapan tasfiye memurları, KVK m.17/7'ye göre sorumlu tutulmaktadır⁴⁰⁶.

Şirketin tasfiye dönemine girmesi hâlinde, şirket vergi borçlarının ödenmesinden tasfiye memuru sorumludur. KVK m.17/7'de; "*Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.*" ifadesine yer verilmiştir⁴⁰⁷.

KVK m.17/7-a'da vergi aslı ve zamları ödenmeden tasfiye sırasında ortaklara paylaşırma yapılması hâlinde bunların tahsilinin sağlanabilmesi için vergi idaresine seçimlik hak tanınmıştır. Bu durumda idare, doğrudan tasfiye memurlarının mal varlığına başvurulabileceği gibi paylaştırmaya katılan ortaklara da yönelebilir. Ancak alacağını ortaklardan tahsil eden idare, bu alacaklar için ayrıca tasfiye memurlarına başvuramaz⁴⁰⁸. Bunun yanı sıra tasfiye beyannamesinin idare tarafından incelenmesi neticesinde kabul edilmesi hâlinde sonrasında ödenen vergi ve buna bağlı alacaklar ile cezalardan tasfiye

⁴⁰⁴Kavak, s.153.

⁴⁰⁵Barlass,s.99.

⁴⁰⁶Nazalı, s.87.

⁴⁰⁷Barlass,s.97; Yüce, s.162; Sarılı, s.132; Ünlü, s.300., Özbalcı, s.89.

⁴⁰⁸Barlass,s.98; Çelik, s.110; Sarılı, s.132; Kavak, s.134., Nazalı, E., "Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, S.188., Ağustos 2008; Saban, s.368.

memurları sorumlu tutulamaz. Ancak vergi dairesi henüz tasfiye beyannamesini inceleyip kabul etmedi ise ödenecek vergi ve cezalardan tasfiye memurları sorumlu tutulacaktır⁴⁰⁹.

Şirket tarafından şirket tasfiyeye girmeden önce birikmiş kârların ortaklara dağıtılması yönünde karar alındığı takdirde, tasfiye sürecinde ortaklara dağıtım yapılırsa bu durum paylaşırma kapsamında değerlendirilemez⁴¹⁰. Ancak kanunî yahut yedek akçelerden dağıtım yapılması, tasfiye işlemlerinden doğan kârın dağıtılması veya sermaye hisselerinin karşılığının ödenmesi ortaklara paylaşırma yapıldığı anlamına gelmektedir⁴¹¹. Dolayısıyla da şirketin mevcut mal varlığının kamu borçlarını karşılamaması hâlinde bu kalemler için ödeme yapan tasfiye memurlarının sorumluluğu gündeme gelmektedir.

KVK m.17/7’de tasfiye memurlarının tahakkuk etmemiş vergilerden yalnızca itirazlı olanlar için sorumluluğunun doğacağı düzenlenmişken 6183 sayılı Kanun m.33 henüz tahakkuk ettirilmemiş amme alacakları açısından da sorumluluk getirdiği için daha geniş kapsamlıdır. Ancak KVK yalnızca tasfiye memurlarının kurumlar vergisi açısından sorumluluğunu düzenlemektedirken 6183 sayılı Kanun, diğer bütün vergi ve amme alacakları açısından geçerlidir⁴¹².

3.2.2. Sorumluluğun rücu ilişkisi açısından değerlendirilmesi

VUK m.10/3’te kanunî temsilcilerin rücu hakkına yer verilmiştir. Buna göre, şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakları kendi mal varlığından ödemek mecburiyetinde kalan yasal temsilci, ödediği borçlar için şirket tüzel kişiliğine rücu edebilir⁴¹³.

KVK m.17/7-b’de; “*Tasfiye memurları, bu m. gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler*” ifadesine yer verilerek istisnai bir duruma yer verilmiştir. Zira limited şirketlerin aksine anonim şirketlerde ortaklar, kamu borçlarından

⁴⁰⁹ Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, s.654vd.

⁴¹⁰ Ufuk, M. T., “*Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu*”, Yaklaşım Dergisi, S.193., Ocak 2009.

⁴¹¹ Nazal, s.144. (KVK)

⁴¹² Yılmaz, s.412; Özbalcı, s.348; Barlass, s.99; Çelik, s.111; Ünlü, s.300.

⁴¹³ Çevik, s.446; Helvacı, s.106; Sürmeli, “*Kanuni Temsilcilerin Ödedikleri Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Dolayı Rücu Hakkı*”, Yaklaşım Dergisi, S.347., Kasım 2021.

sorumlu tutulamamaktadır. Ancak KVK m.17/7-b ile bu kuralın istisnası öngörülerek KVK kapsamındaki kamu borçları için pay sahiplerine rücu edilebileceği düzenlenmesine yer verilerek şirket ortaklarının dolaylı yoldan şirket kamu borçlarından sorumlu tutulduğundan söz edilebilir.

KVK m.17/7-b'ye göre tasfiye memurlarının gerek ortaklara gerek şirketten alacaklarını tahsil eden alacaklılara karşı rücu hakkını ileri sürebileceği düzenlenmiştir. VUK m.10/3'te ise şirket kamu borcunu ödemek durumunda kalan kanunî temsilcilerin yalnızca şirkete karşı rücu hakkının bulunduğu ifade edilmiştir⁴¹⁴.

Kanunda öngörülen yükümlülüklerine yerine getirmemesi sebebi ile şirket kamu borçlarını ödemek zorunda kalan tasfiye memurları, KVK m. 17/7-b'ye göre rücu hakkını yalnızca vergi aslı için kullanabilir⁴¹⁵. Nitekim vergi zam ve cezalarının doğmasının sebebi tasfiye memurlarının yükümlülüklerine aykırı hareket etmesidir. Dolayısıyla da tasfiye memurlarının ödemek zorunda kaldığı vergi zam ve cezaları için rücu hakkı bulunmamaktadır⁴¹⁶.

Ortaklara karşı rücu hakkının kullanılabilmesi için rücu edilecek ortağın tasfiyeden pay almış olması gerekmektedir. Bu şekilde rücu sonucunda vergi aslı karşılandığı hâllerde alacaklılara karşı rücu hakkı kullanılamaz. Vergi aslının bu hâliyle karşılanamaması durumunda ise ödeme yapılan alacaklılara karşı yalnızca vergi aslı için rücu hakkı kullanılır⁴¹⁷. Ancak alacaklılara karşı da rücu hakkının kullanılabilmesi için kendilerine ödeme yapılmış olması şarttır. Bunun yanı sıra kanunda belirtildiği üzere uygun karşılık ayrılmaksızın ortaklara ve alacaklılara paylaştırma yapıldığı takdirde paylaştırmadan sonra ortaklara yapılan ödemelerin esasında vergi aslını karşıladığı hâllerde ortakların acze düşmesi nedeniyle tasfiye memurunun ortaklara rücu etmesi neticesinde alacağı karşılanamadığı takdirde, artık alacaklılara rücu hakkı bulunmamaktadır⁴¹⁸. Zira KVK m.17/7-b'de ortakların aldıkları değerlerin vergileri karşılamaya yetmediği durumlarda alacaklılara rücu edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ortakların sonradan acze düşmesi nedeniyle kamu alacağının tahsili mümkün olmasa da alacaklılara rücu edilmesi kanun koyucu tarafından engellenmiştir. Kanun böylece alacaklıları, gerekli özeni göstermeksizin

⁴¹⁴İzmirli, s.171.

⁴¹⁵Kavak, s.136.

⁴¹⁶Nazal, s.143. (KVK)

⁴¹⁷Kavak, s.136; Ufuk, M.T., "Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, S.193., Ocak 2009.

⁴¹⁸Kavak, s.136-137; Nazal, s.143. (KVK)

dağıtım yapan tasfiye memurları ve nihayetinde şirketin faaliyetlerinden doğrudan fayda elde eden ortakların karşısında daha güvenceli bir konuma getirmiştir.

Tasfiye memurlarının şirketin faaliyetlerinden hiçbir kâr elde etmediği sadece tasfiye sürecini yürütmek için atandığı buna rağmen şirket kamu borçlarını ödemek mecburiyetinde kaldığında rücu hakkının ölçüsüz bir biçimde sınırlandırıldığı ve bu durumun hakkaniyete aykırılık teşkil edebileceği düşünülebilirse de esasında tasfiye memurlarının kanunda belirtilen uygun karşılıkları ayırmadan ortaklara yahut İİK m.206'nın dördüncü sırasında belirtilen alacaklılara ödeme yapmaması gerekmektedir. Kanaatimizce tasfiye sürecini yürütmekten sorumlu olan tasfiye memurlarının bu süreci yürütürken gerekli özeni göstermesi gerekmektedir. Kaldı ki tasfiye memurları, TTK m.536/1'de belirtildiği üzere tasfiye sürecinin yürütülmesi sebebiyle ücrete hak kazanmaktadır. Dolayısıyla da ücret aldıkları faaliyeti yürütürken ekstra özenli davranmaları gerektiği kanaatindeyiz.

SONUÇ

Kamu alacaklarının kamu hizmetlerini finanse etmesi nedeniyle tahsiline ayrıca önem verilmiştir. Şirketler kâr elde etme amacı ile kurulan yapılardır. TTK'da anonim şirketlerin sermaye şirketleri arasında olduğu belirtilmiş ve bu şirketlerin ayrıca kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla şirketin borçlarından, şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirket ortakları ise yalnızca şirkete getirmeyi vadettiği sermaye tutarı ile şirkete karşı sorumludur. Dolayısıyla anonim şirketlerin kamu borçlarından paydaşların sorumlu tutulmadığı da dikkate alındığında, bu alacak kalemlerinin tahsiline ayrıca önem verilmesi gerekmektedir.

Anonim şirketlerde kamu borçlarından şirket tüzel kişiliğinin yanı sıra kanunî temsilcilerin de sorumlu olduğu gerek VUK gerek AATUHK'da belirtilmiş ancak her iki kanun açısından farklı şartlar ve sınırlar öngörülmüş, her iki kanun kapsamında farklı alacak kalemlerinin tahsil edileceği öngörülmüştür. Kanaatimizce kamu alacaklarının tamamının tek bir kanuna göre ve aynı şartlar ile sınırlar dâhilinde tahsil edilmesi gerekmektedir.

Doktrinde gerek AATUHK gerek VUK'da düzenlenen kanunî temsilcinin sorumluluğunun, kusurlu sorumluluk olduğuna ilişkin görüşler bulunduğu gibi kusursuz sorumluluk olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır. Biz burada şirketten doğrudan fayda sağlayan ortakların hiçbir sorumluluğu bulunmadığı hâlde, şirketle bu anlamda hiçbir bağı bulunmayan temsilcinin kusursuz sorumlu olduğunun kabul edilmesinin hakkaniyete aykırı olduğu kanaatindeyiz. Kanunî temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin yeniden gözden geçirilerek temsilcinin sorumluluğunun kusur açısından netleştirilmesi gerekmektedir.

Kanunda açıkça belirlenemeyen bir diğer husus ise, kanunî temsilcinin sorumluluğunun şeklidir. Her ne kadar TTK sisteminde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu açısından farklılaştırılmış teselsül sistemi uygulanmaktaysa da birden fazla kanunî temsilcinin kamu borcundan sorumlu tutulması hâlinde sorumluluklarına ilişkin VUK'da ve AATUHK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda TTK kapsamında farklılaştırılmış teselsül sisteminin uygulanması gerekecek ve her temsilci yalnızca kendi verdiği zarardan sorumlu tutulacaktır. Bu durum ise kanunî temsilcilerin kendi aralarındaki rücu ilişkisini belirleyecektir. Kanunî temsilcilerin farklılaştırılmış teselsül ilkesi gereği birbirlerine karşı rücu hakkını kullanabilmeleri mümkün olmakla

birlikte rücu hakkının kullanımı kapsamında öncelikle asıl sorumlu şirkete başvurulmasının zorunlu olup olmadığı hususunda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Biz bu durumda payına düşen kısmı aşan miktarda ödeme yapmak mecburiyetinde kalan temsilcinin seçimlik hakkının bulunduğu, isterse diğer temsilcilere başvurabileceği gibi doğrudan şirketten de alacağını tahsil edebileceği kanaatindeyiz. Gerek VUK gerek AATUHK kapsamında kanunî temsilcilerden kamu alacaklarının tahsili yoluna gidilmesinin ilk şartı bu alacağın şirketten tahsil edilememesi sebebine dayandığından temsilcinin zaten tahsil kabiliyeti düşük olan şirkete karşı öncelikle rücu hakkını kullanmaya zorlanmasının temsilcinin rücu hakkını orantısız bir biçimde sınırlandıracağı kanaatindeyiz.

Anonim şirketlerin yapısal değişiklikler sonrasındaki kamu borçlarından sorumluluğunun da ayrıca belirlenmesi gerekmektedir.

KVK'ya göre yapılan birleşme işlemlerinin tasfiye hükmünde sayılacağı ve birleşilen şirketin tasfiye memurlarının yerine getirmesi gereken yükümlülükleri üstlenmesi gerektiği öngörülmüştür. Dolayısıyla da birleşilen şirketin birleşen şirkete ait kamu borçlarını ödemesinin yanı sıra itirazlı tarhiyatlar için de pay ayırması gerekmektedir.

KVK'da belirtilen şartlara uyularak yapılan birleşmelerin devir kapsamında kabul edileceği düzenlenmekle birlikte KVK'da bahsi geçen “devir” kavramı ile TTK'da belirtilen “devir” kavramları farklı anlamlar içermektedir. TTK'ya göre şirket birleşmelerinin türleri arasında yer alan devir, KVK'da “vergisiz birleşme”yi ifade etmek amacıyla kullanılmıştır. KVK'ya göre devirde, devrolan şirkette kayıtlı değerler bu hâliyle devralan şirkete geçmektedir. Dolayısıyla da bu değerler ancak devralan şirket tarafından şirket bünyesinden çıkarıldığı takdirde vergilendirilmektedir. TTK'da ise şirket birleşmeleri devralma yahut yeni kuruluş şeklinde olabilmektedir. Bu durumda ise yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerde vergi erteleme rejiminin uygulanıp uygulanmayacağı sorunu gündeme gelmektedir. Kanaatimizce KVK bu hususta herhangi bir ayırım yapmamıştır. Dolayısıyla da TTK'da belirtilen birleşmeler KVK'nın öngördüğü devir şartları kapsamında yapılmışsa vergi erteleme rejimi her halükârda uygulanmalıdır. Ancak yine de kanunlar arasındaki bu uyumsuzluğun giderilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Şirket birleşmelerinde devralma hâlinde öngörülen “vergi erteleme” rejimi KVK'da bölünme hâlinde de belirli şartların sağlanması ile mümkün kılınmıştır.

KVK’da şirket bölünmelerinde iştirak hissesinin belirli bir oranının nakit olarak ödenmesinin mümkün olduğu düzenlenmiştir. Buna göre hisselerin itibari değeri üzerinden hesaplama yapılarak nakit ödeme yapılabilir. TTK’da ise payların gerçek değeri üzerinden nakit ödeme yapılabilir. İki kanun arasındaki farklılığın giderilmesi gerektiği bu durumun uygulamada sorunlara neden olabileceği kanaatindeyiz.

Şirketlerin çeşitli sebeplerle sona ermesi mümkündür. Bu durumda ise şirketlerin ödenmemiş kamu borçlarından tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır. Tasfiye memurlarının sorumluluğu VUK ve AATUHK kanunun yanı sıra KVK’da da düzenlenmiştir. KVK ile tasfiye memurlarının kurumlar vergisi yönünden sorumluluğu düzenlenmiştir dolayısıyla da özel kanun niteliğinde olması nedeniyle de öncelikle uygulama alanı bulmaktadır.

Şirketlerin tasfiye hâline girmesi durumunda ödenmemiş kamu borçları için gerekli karşılığı ayırmayan tasfiye memurları bu borçlardan sorumlu tutulmaktadır. Ancak bu kişilerin sorumluluğu tasarruf ettikleri miktar ile sınırlıdır.

KAYNAKLAR

Acar Umut, A./Acar, Ü. C. (2019). Anonim Şirkette Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu. İstanbul Barosu Dergisi, C.93(5), s. 161-178.

Akdağ Güney, N. Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (2.baskı). Vedat Kitapçılık, İstanbul 2010.

Akdağ Güney, N. (2011). Yeni Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Tüzel Kişi Ortağın Yönetim Kurulunda Temsili. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10(2), s.273-294.

Akdoğan, A. Kamu Maliyesi (21.baskı) Gazi Kitabevi, Ankara 2020.

Akdoğan, A. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (14.baskı). Gazi Kitabevi, Ankara 2019.

Aksu Özkan, R. (2020). Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli Ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C.6(1), s.1-28.

Alpaslan, M. (2008). Vergi Hukuku Uygulamasında: Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda Hüsranın Son Noktası: “Haksız Çıkma Zammı”, Terazi Hukuk Dergisi, C.3(25) , s.288-297.

Altay, A. Kamu Maliyesi (5.baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.

Altaş, S. Anonim Şirketler Hukuku (2.baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

Altaş, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı Ve Üyelerinin Nitelikleri, Mali Çözüm Dergisi, s.109-120.

Altaş, S. (2021). Anonim ve Limited Şirketin Ortakları ile Kanuni Temsilcileri Ödedikleri Şirket Vergilerini Kimden Tahsil Edebilir?. Yaklaşım Dergisi, S.345.

Arslan, Ç. Kamu (Amme) Alacaklarında Gecikme Zammı Ve Faiz. Türk İdare Dergisi, S.440, 2003, s.65-89.

Arslan, R. /Yılmaz, E. /Ayvaz, Taşpınar, S. İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı (2. Baskı) Yetkin Yayınları, Ankara 2016.

Aslanpınar, Y. B. (2015) Kusurlu Olmayan Kanuni Temsilcinin Vergi Borcundan Sorumlu Tutulamayacağı Yönündeki Anayasa Mahkemesi Kararı ve Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme .Yaklaşım Dergisi, S.270.

Atay, E. E. İdare Hukuku (4.baskı). Turhan Kitabevi, Ankara 2014.

Ateş, L. Vergilendirmede Eşitlik. Derin Yayınları, İstanbul 2006.

Ateşli, D. E. (2000). “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi.

Atay, E. (2020). Anonim Şirkette Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisi ve Temsil Yetkisinin Devri. Terazi Hukuk Dergisi, C.15(164), s. 706-719.

Aydın, E. (2014). Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tam Bölünme. Marmara Üniversitesi İİB Dergisi, C.XXXVI(2) s.71-91.

Ayaz, E. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları (2.baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.

Aygün, F. (2004). Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu. Yaklaşım Dergisi, S.144.

Aygün, F. (2005). Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Ayrılış Tarihinden Önceki ve Sonraki Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, S.153.

Ayhan, R. / Özdamar, M. / Çağlar, H. Şirketler Hukuku Genel Esaslar (2.baskı). Yetkin Yayınları, Ankara 2020.

Ayhan, Rıza, Ticarî İş Kavramı Ve Tacir Sıfatına Bağlanan Ücret Ve Sözleşme Cezalarının İndirilmesini İsteyememe, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVII, Y.2013, S. 1-2 s.291-314.

Ayhan, R. / Özdamar, M. / Çağlar, H. Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar (8.baskı). Yetkin Yayınları, Ankara 2015.

Aytulun, M./ Toroslu, M. V. İçtihatlı ve Uygulamalı Anonim Şirketlerde Tasfiye. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014.

Bahçeci, B. (2015). İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu. Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, C.64(4) s. 975-1014.

Bahtiyar, M. Ortaklıklar Hukuku (11.baskı). Beta Yayınları, İstanbul 2016.

Bakmaz, Z. Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi. Yaklaşım Dergisi, S.62., Eylül 2008.

Barlass, İ. Anonim ve Limited Ortaklıklarda *Kanuni* Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu. Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006.

Bay, H. (2020). Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi. Vergi Sorunları Dergisi, C.43(376), s.36-47.

Bilgili, F. / Demirkapı, E. Şirketler Hukuku (3.baskı). Dora Yayınları, Bursa 2002.

Budak, T. Benk, S. (2011). Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme. Business & Economics Research Journal, V.2(2), s.61-76.

Bülbül, D. Türk Vergi Sisteminde Gecikme Zammı, Gecikme Faizi, Tecil Faizi. Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.

Candan, T. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (2.baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

Candan, T. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (4.baskı). Yetkin Yayınları, Ankara 2018.

Candan, T. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Alacaklarından Sorumluluğu, 2. Baskı, Ankara 2006. (Kanuni Temsilci)

Candan, T. Vergi Suçları ve Cezaları (2.baskı). Süray Yayınları, İstanbul 2004.

Ceylan, N. (2014). Limited Şirketin Temsili. Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi, C.1(2) s.59-91

Coşkun Karadağ, N. (2012). “Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar”, Maliye Dergisi, S.162, s. 238-255.

Coşkun Karadağ, N./ Karabuğa, F. (2019). 6183 Sayılı Kanunda Yer Alan “Tecil” Düzenlemesi ile Diğer Hukuk Dallarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi, C.1(1), s.27-44.

Coşkun, M. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (2.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2013.

Çakır, R. C. (2014). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Anonim Şirket Yönetim Kurulu. İstanbul Barosu Dergisi, C.88(5), s. 110-139.

Çamurcu, E. Anonim Ortaklıklarda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi Uyarınca Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Belirlenmesi (1.baskı). On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015.

Çavdar, A. (2015). Türk Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı-Hukuki Nitelikleri, Farklılıkları ve Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, S.1, s.1-11.

Çelik, B. Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.2, S.1, 2000, s.121-126.

Çelik, B. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (2.baskı) Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.

Çevik, O. N. Uygulamada Şirketler Hukuku (3.baskı) Yetkin Yayınlar, Ankara 2002.

Çımat, A. / Yayman, D. (2005). Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Zam Ve Faizler Üzerine Bir Değerlendirme. Mali Çözüm, İSMMMO Yayını S.72, s.110-123.

Dayanç Kuzeyli, N. N. (2019). Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu. Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.9(1) , s.130-155.

Dedeğaç, E. (2013). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu. Ankara Barosu Dergisi.

Demirci, A. (2003). Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiler Nedeniyle Kesilen Veya Hükmolunan Vergi Cezaları Ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu. Vergi Dünyası, s.1-11.

Demirci, Z. (2018). Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.32, s.380-393.

Deynekli, A. İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi. Yetkin Yayınları, Ankara 1988.

Dinç, S. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluk Hâlleri. Ankara Barosu Dergisi, C.4. s.141-175.

Doğrusöz, M. E./Kaplan, N. F. (2019). Vergi Hukukunda Gecikme Faizi Uygulaması. International Social Sciences Studies Journal, 5(32): 1810-1818.

Dolmacı, İ. (2013). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Kapsamında Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler Sonrasında Amme Borçlusu Kanuni Temsilcilerinin Sorumlulukları . (E-Yaklaşım) S.252.

Donay, S. Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. Beta Yayınları, İstanbul 2008.

Duman, E. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Kanuni Temsilcilerin Şirketlerin Vergi Borçlarından Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, S.249.

Edizdoğan N./Taş, M./Çelikkaya, A. Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku (17.baskı). Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.

Eren, F. Borçlar Hukuku Genel Hükümler (17.baskı) Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

Eren, F., Borçlar Hukuku Özel Hükümler (2.baskı). Yetkin Yayınları, Ankara 2015. (Borçlar Özel)

Erginay, A. Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi (15.baskı) Savaş Yayınları, Ankara 1995.

Erkin, G. (2015). Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasında Sorumluluk Müessesesi. Leges Hukuk Dergisi, C.6(64), s.115-140.

Erkin, G. (2012). Türk Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Mirasçılarının Sorumluluğu, Terazi Hukuk Dergisi, C.7(71), s.29-34.

Eroğlu, O. / Aydın, F. (2020). Şirketlerde birleşmeye yönelik vergisel avantajlar. Kocatepe İİBF Dergisi, C.22(1), s.74-88.

Erol, A. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (5.baskı). Adalet Yayınevi, Ankara 2018.

Filiz, A. (2018). Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Tafiye Memurlarının Sorumluluğu. E-Yaklaşım, S.310.

Geçer, A. E. (2017). Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk. TBB Dergisi, s.107-132.

Gerçek, A. Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (2.baskı). Ekin Basın Yayın Dağıtım. Bursa 2011.

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi. AÜHFD, C.54(53), s.157-193.(Vergi Sorumlusu)

Gerçek, A. / Bakar, F. / Mercimek, F. / Çakır, E. U. / Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Ve Türkiye İçin Çıkarımlar. AÜHFD, 63 (1), s.81-130.

Göktuna, H.D. E. Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri. Legal Yayıncılık, İstanbul 2012.

Gülseven, M. Açıklamalı İctihatlı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun. Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.

Gülçiçek, B. (2015). Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları. Vergi Raporu, S.189, s.33-44.

Gümüş E. (2006). “Şahıs Ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”. İSMM Odası Mali Çözüm, S.77, s.89-100.

Gündüz, A. (2017). Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizine Hukuki Bakış Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Uygulaması, S.140, s.197-210.

Güneş, İ. H. Anonim Şirketlerde Tasfiye ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması. Tesmer Yayınları, Ankara 1999.

Gürgür, Ş. P. / Yeşilyurt, E. (2003). Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları –III. Yaklaşım Dergisi, S.132.

Hatipoğlu, V. (2004). Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların, Ölenin Vergi Borç ve Cezalarından Dolayı Sorumluluğu E-Yaklaşım Dergisi, S.17.

Helvacı M. (2013). Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.12(2), s. 77-96.

Helvacı, Mehmet, Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu (2.baskı). Beta Yayınları, İstanbul Mayıs 2001.

Işık, A. Kamu Maliyesi (3.baskı). Ekin Yayınevi, Bursa 2014.

İleri, Y. (2008). Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar Yaklaşım Dergisi, S.188.

İmregün, O. Anonim Ortaklıklar (3.baskı). Gün Matbaası, İstanbul 1974.

İzmirli, Y. Türk Ticaret Kanununa Göre Tasfiye Memurlarının Görev Yetki ve Sorumlulukları (1.baskı) Gazi Kitabevi, Ankara 2001.

Kalenderoğlu, M. Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma (17.baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

Kaneti, S. Vergi Hukuku (2.baskı). Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

Kaplan, İ. (2016). 6102 Sayılı YTTK Hükümlerine Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri Ve Diğer Üst Yöneticilerin, Şirkete, Ortaklara Ve Şirket Alacaklılarına Karşı Hukuki Sorumluluğu. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.65(4), s.3493-3510.

Kaplan, R. (2013). Hukuksal Açından Kamu Alacağı Kavramı. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C. 4(15), s.190-214.

Karabalık, A. / Bayram, M. (2015). Anayasa Mahkemesi'nin Kanuni Temsilcilerin Müteselsil Sorumluluğu ile İlgili Kararı. E-Yaklaşım, S.270.

Karahan, S. Şirketler Hukuku (1.baskı). Mimoza Yayınları, 2012.

Karakoç, Y. Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar. Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

Karakoç, Y. Genel Vergi Hukuku, (3. Baskı) Yetkin Yayınları, Ankara 2004.

Karakoç, A. (1993). Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi.

Karahan, S. Anonim Şirketlerde Tasfiye. Mimoza Yayınları, Konya 1998. (Tasfiye)

Karayalçın, Y. (1994). “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi.

Kavak, A. Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2005.

Kaya, M. İ. (2015). “Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Denetim ve Gözetim Görevi”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:16, s. 3261-3286.

Kayıhan, Ş. Şirketler Hukuku (5.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2021.

Kervankıran, E. Anonim Şirketlerin Tasfiyesi (2.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2022.

Kırbaş, S. Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar (20.baskı). Siyasal Kitabevi, Ankara 2015.

Kırca, İ. (2012). Anonim Şirketlerde Tüzel Kişilerin Yönetim Kurulu Üyeliği. Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.28, S.2, s.51-59.

Kızılot, Ş. / Taş, M. Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (5.baskı). Gazi Kitabevi, Ankara 2013.

Kızılot, Ş. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.

Kocaer, Ş. Şirket Yeniden Yapılandırılmaları (4.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2018.

Koçak, M. Vergi İcra Hukuku (2.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2018

Kortunay, A. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Bilgi Edinme Hakkı. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2015.

Kökbulut, İ. (2012) Sermaye Şirketi Ortak Ve Kanuni Temsilcilerinin Vergi Borçlarına Karşı Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, S.240.

Köroğlu, Ö. A. Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu (1.baskı). Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

Kumkale, R. (2013). Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları. Terazi Hukuk Dergisi, C.8(87), s. 90-93.

Kumkale, R. (2008). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler. Terazi Hukuk Dergisi, C.3(23), s.43-60.

Kumrulu, A. (1988). "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.40(1), s.237-250.

Kumrulu, A. (1981). Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65inci yaş armağanı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.

Kuru, B. İcra İflas Hukuku El Kitabı (2.baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004.

Maç, M. (2007). Şirketlerde Tam Bölünme Yoluyla Vergisiz Yeniden Yapılanma. Yaklaşım Dergisi, S.173, s.67-71.

Nadaroğlu, H. Teoride ve Pratikte Parafiskalite, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, C.0(7) s. 130-156.

Narbay, Ş./ Akkuş, M. (2020).Ticari İş ve Tüketici İşlemi Kavramları Ekseninde Görevli Mahkeme ve Dava Şartı Arabuluculuk Üzerine Düşünceler. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 44, s.301-334.

Narter, R. / Arıkan, A. (2019). Kamu Alacaklarının Tahsil Sürecinin Belirlenmesinde İdarenin Seçimlik Hakkı Var Mıdır ?. D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, C.21, Özel S, s. 1529-1546.

Narter, R. (1994). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi.

Nazalı, E. Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yapım Tanıtım Yayıncılık, Kasım 2008.(KVK)

Nazalı, E. Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri (4.baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2015.

Nazalı, E. (2008). Tasfiye Memurlarının KVK'ya Göre Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, S.188.

Oktar, A. Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler Ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S.37, 1996-1997., s.155-189.

Organ, İ./Ceyhan, C. (2020). Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması, Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi, C.7(1), s.120-134.

Öncel, M./ Kumrulu, A./Çağan, N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi (22.baskı). Ankara 2013.

Öner, E. Vergi Hukuku (12.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.

Öner, E. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2014

Özbalcı, Y. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Oluş Yayınları, Ankara, 2002.

Özgün, M. / Özkanca Andıç, N. (2018). Kamu Alacaklarının Korunması Kapsamında Gümrük Vergilerinin Değerlendirilmesi, Gümrük Ticaret Dergisi, C.5(13), s.10-29.

Özkan, M. (2005). Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları, E-Yaklaşım, S.20.

Öztürk, İ. (2016) Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu, TürkiyeAdalet Akademisi Dergisi, Yıl.7, S.24, s.309-333.

Özyer, M. A. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması (4. Baskı). Acar Basım, İstanbul Mart 2008,

Pınar, B. (2015) Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C. 16, Özel Sayı, s. 4355-4397.

Poroy, R./Tekinalp, Ü./Çamoğlu, E. Ortaklıklar Hukuku I (14.baskı). Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019.

Poroy, R./Tekinalp, Ü./Çamoğlu, . Ortaklıklar Hukuku II (13.baskı). Vedat Kitapçılık, İstanbul 2017.

Pulaşlı, H. Şirketler Hukuku Genel Esaslar (3.baskı). Adalet Yayınevi ,Ankara 2015.

Saban, N. Vergi Hukuku (6.baskı). Beta Yayınları, İstanbul 2014.

Saraç, O. (2000). Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk. Yaklaşım Dergisi.

Saraçoğlu, F./Dayıoğlu Erul, R. (2019). Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması Ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XXIII (1), s.141-158.

Saraçoğlu F./ Engin, İ./Arslan, C. B. (2017). Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 4(2), s.59-67.

Sarılı, M. A. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk. Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004.

Saruhan, G. (2016). Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi Kararı, İstanbul Barosu Dergisi, C.90(1), s.114-119.

Sayın Önal, B. Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu (4.baskı). Adalet Yayınevi, Ankara 2009.

Serim, N. 6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması. Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007.

Sevgin, M. (2015). Amme Alacaklarında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna Dair Önemli Hükümler İptal Edildi. Şimdi Ne Olacak? -I Yaklaşım Dergisi, S.269.

Sevi, A. M. (2016). Anonim Ortaklıkta Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyesi Adına Tescil Edilen Gerçek Kişinin Hukukî Sorumluluğu. Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.32(3), s. 39-75.

Seviğ, V. (1995) Kamu Alacağından Dolayı Tüzel Kişilerin Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi.

Seyman, S. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (1.baskı). Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

Somuncuoğlu, Ü. (2018). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin SGK Prim Borçları ve Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğu. Terazı Hukuk Dergisi, C.13(146), s.132-141.

Sonsuzoğlu, E. Türk Vergi Hukukunda Fer'î Borç ve Alacak Olarak Faiz. Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.

Sürmeli, Y. (2021). Kanuni Temsilcilerin Ödedikleri Vergi ve Buna Bağlı Alacaklardan Dolayı Rücu Hakkı. Yaklaşım Dergisi, S.347.

Sürmeli, Y. Vergi Hukukunda İradi Temsil ve Cezai Sorumluluk (2021). Yaklaşım Dergisi, S.348.

Sürmeli, Y./ Fikir, H. (2022). Vergi Hukukunda Kanuni Temsilci Yerine İradi Temsilci Belirlemek Mümkün Mü ?. Yaklaşım Dergisi, S.349.

Silahşör, M. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu, TFM, s.67-80.

Şener, O. H. Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı (2.baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2015.

Şener, O. H. (2002). Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/II), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.4(1), s.159-196. (Tasfiye)

Şenocak, K. Şirketler Hukuku Şerhi (1.baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.

Şenyüz, D./Yüce, M./Gerçek, A. Vergi Hukuku (2.baskı). Ekin Yayınları, Bursa 2011.

Şimşek, E. Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu Şerhi (2.baskı). Alfa Basım Yayın, İstanbul 1996.

Şirin, E. (2016). “Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri” ve “Tüzel Kişi Müdürler”in Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu Bağlamında Konumları. Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.11(139), s. 75-90.

Taş, M. Vergi İcra Hukukunda Haciz. Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000.

Taşdelen, A. (2010) Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. AÜHFD, C.59(4), s. 767 – 796.

Taşdelen, A. Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri (1.baskı). Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

Taşdelen, N. (2009). Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Vergi Borçlarından Dolayı Sorumluluğu Ve Yurt Dışına Çıkış Yasağı. Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10-11, S.12-13-14-15, s.39-85. (Vergi Borcundan Sorumluluk)

Taşkan, Y. Z. Vergi Hukuku. Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Taşkan, Y. Z. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyesinin İstifası Ve Vergisel Sorumluluk. s.1-7.

Tekinalp, Ü. Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku (4.baskı). Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.

Tokat, Y. (2008). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Bazı Değişiklikler. Yaklaşım Dergisi, S.189.

Tutar, İ. (1998). Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi.

Tüfekçioğlu, S. (2012). Tasfiye Ve İflas Hallerinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, S.238.

Türkay, İ. (2014). 6183 Sayılı Kanuna Göre Mükelleflerin Borçlarının Tecil ve Taksitlendirmesi, Vergi Sorunları Dergisi, C.37(312), s.142-153.

Özkan, G. (2019). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı Özel Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı.

Uçar, S. Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler İle Sorumluluk Hâlleri (1. Baskı) Alfa Yayınları, İstanbul 1994.

Ufuk, M. T. (2009). Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, S.193.

Ulusoy, M. Son Değişiklikler Çerçevesinde Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Eylül 2004.

Uysal, L. (2009). 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu -II. TBB Dergisi, S.81, s.1-34.

Ünal, M. (1996). Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi.

Ünlü, M. C. Açıklamalı İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun. Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.

Ünlü, U. (2022). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Hukukundan Ve Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, Yaklaşım Dergisi, S.349.

Ünlü, U. (2015). Türk Ticaret Kanununa Göre Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Boyutu. Terazi Hukuk Dergisi, C.10(104). s. 94-99

Ürel, G. Vergi Usul Kanunu Uygulaması (7. Baskı). Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.

Üstün, Ü. S. (2015). Kamu İdareleri Tarafından Konulan Hacizler Arasında Öncelik (Kamu İdareleri Arasında Hacze İştirak). Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.23(1), s.53-69.

Yanlı, V. (2013). Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğuna İlişkin Bazı Hususlar, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, C.29(4), s. 59-79.

Yavuz, M. (2017). Limited şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı ortakların sorumluluğu. Vergi Sorunları Dergisi, C.40(345), s.134-140.

Yavuz, M. (2019). 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması, İSMM Odası Mali Çözüm Dergisi, S.29, s.251-261.

Yegen, B./ Turan, M. E. Temel Hak Ve Hürriyetler Bağlamında Ve Yargı Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Değerlendirilmesi, Türkiye'nin Güncel Mali Yapısı ve Yönetimi Usuller, Esaslar ve Uygulamaları. Umuttepe Yayınları, s.333-349., 2020.

Yegen, B. (2019). Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi C.18(4), s.1461- 1476.

Yerlikaya, K. Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu (1. Baskı). Kazancı Yayınları, İstanbul 2005.

Yıldırım, A. H./ Kolotoğlu, O. Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu – Tasfiyesi Birleşmesi, Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi (2.baskı). Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Kasım 2003.

Yıldız, Ş. Makalelerim 1988-2007. Yetkin Yayınları, Ankara 2008.

Yılmaz, G. / Biyan, Ö. (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.38(2), s. 335-360.

Yılmaz, H. (2014). Sosyal Sigorta Prim Borçlarının Ödenmesi Sorumluluğunda Haklı Sebep, Terazi Hukuk Dergisi, C.9(91), s.59-70.

Yılmaz, K. Kamu Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Ce-Ka Yayınları. Ankara 2006.

Yördem, Y. Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi (1. Baskı). Seçkin Yayınları, Ankara 2017.

Yüce, M. Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları (1. Baskı). Ekin Yayınları, Bursa 2014.