T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLULUĞU

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Melike YAVUZ DALGIÇ

KOCAELİ 2019

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLULUĞU

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Melike YAVUZ DALGIÇ

Tez Danışmanı : Dr. Öğretim Üyesi Nuray AŞCI AKINCI

KOCAELİ 2019

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLULUĞU

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Melike YAVUZ DALGIÇ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 10.07.2019/19

Jüri Başkanı: Doç. Dr. Hakan CEBİ

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Nuray Açıl Akıncı

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi İsmail Berkay

KOCAELİ 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....i

ÖZET.....vii

ABSTRACT.....viii

KISALTMALAR.....ix

GİRİŞ……..……1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ SORUMLULUĞU: KAVRAMSAL BELİRLEME VE KAPSAM…..3

1.1. KAVRAM VE TERİM…….…….…….…….3

1.1.1. Kavram…….…….……..…….…….3

1.1.1.1. Vergi Yükümlüsü…….……..…...…..……5

1.1.1.2. Vergi Sorumlusu…….…….....6

1.1.2. Terim……..8

1.2. TARİHSEL GELİŞİM VE ARKA PLAN……..……...9

1.3. VERGİ SORUMLULUĞUNUN YAKIN KAVRAMLARDAN FARKI.....10

1.3.1. Vergi Sorumluluğunun Vergi Yükümlülüğünden Farkı…...……..11

1.3.2. Vergi Sorumluluğunun Vergi Taşıyıcısından Farkı……....11

1.3.3. Vergi Sorumluluğunun Vekaletten Farkı…….12

1.3.4. Vergi Sorumluluğunun Kefaletten Farkı……..13

1.4. VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI: VERGİ VE VERGİYE BAĞLI ALACAKLAR ……...…….13

1.4.1. Vergi …….……...13

1.4.2. Vergiye Bağlı Alacaklar…….……..……...17

1.4.2.1. Gecikme Zammı…….……..21

1.4.2.2. Gecikme Faizi……..……..24

1.4.2.3. Pişmanlık Zammı……..……...27

1.4.2.4. Tecil Faizi……..…….……...……29

1.4.2.5. Haksız Çıkma Zammı……...…….……..31

1.5. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA ÖDEV VE SORUMLULUKLAR ……...……..32

1.5.1. Kanuni Temsilcilerin Vergi Usul Kanunu Kapsamında Ödevleri.32

1.5.1.1. Bildirimde Bulunma Ödevi……..……..…….……33

1.5.1.2. Defter Tutma Ödevi……..…..……..……...34

1.5.1.3. Belge Düzenine Uyma Ödevi……..…....……35

1.5.1.4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi…….....36

1.5.1.5. Beyanname Verme Ödevi…….…….…….37

İKİNCİ BÖLÜM

2. SERMAYE ŞİRKETLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİ VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ DAYANAKLARI……..……38

2.1. TİCARET HUKUKU BAKIMINDAN SORUMLULUK……..…… 38

2.1.1. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu……..……...43

2.1.1.1. Kanuni Temsilci…….…….…….43

2.1.1.2. Kanuni Temsilcinin Tespiti…….……45

2.1.1.3. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu…….…….……48

2.1.2. Ortakların Sorumluluğu……..……..…….49

2.1.2.1. Ortak Sıfatı……..……..……50

2.1.2.2. Ortakların Sorumluluğu……..…….…….…….55

2.2. VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN SORUMLULUK……56

2.2.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: Vergi Usul Kanunu madde 10 ……...……..56

2.2.2. Ortakların Sorumluluğu…….…….…….…….60

2.3. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUN KAPSAMINDA SORUMLULUK…….……..61

2.3.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: 6183 Sayılı Kanun Mükerrer Madde 35……67

2.3.2. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu: 6183 Sayılı Kanun Madde 35…….…..73

2.4. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUN MÜKERRER 35'İNCİ MADDE İLE VERGİ USUL KANUNU MADDE 10'UN KARŞILAŞTIRMASI…….…..……79

2.5. KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI…….…….……..85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE VERGİSEL SORUMLULUK……..89

3.1. ANONİM ORTAKLIKLARDA VERGİSEL SORUMLULUK ……...…89

3.1.1. Anonim Şirketlerde İşleyiş ve Organlar……...……89

3.1.1.1. Tanım ve Unsurlar……..…….……89

3.1.1.2. Organlar…….…….....94

3.1.1.2.1. Yönetim Kurulu……...…….96

3.1.1.2.2. Genel Kurul……...……99

3.1.2. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu...100

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk……..…..…100

3.1.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk……...…….…102

3.1.3. Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu…...……..103

3.2. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ORTAKLIKLARDA VERGİSEL SORUMLULUK……...…….103

3.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklarda İşleyiş ve Organlar……...…103

3.2.1.1. Tanım ve Unsurlar…….…….……...103

3.2.1.2. Organlar…….……...……..105

3.2.1.2.1. Komandite Ortaklar……...105

3.2.1.2.2. Komanditerler Genel Kurulu…….……...107

3.2.2. Kanuni Temsilcilerin Ortaklık Vergi Borçlarından Sorumluluğu……..…..108

3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk…….108

3.2.2.2.Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk……...……...108

3.2.3.Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu……..108

3.3. LİMİTED ŞİRKETLERDE VERGİSEL SORUMLULUK…….……...109

3.3.1. Limited Ortaklıklarda İşleyiş ve Organlar……...……..109

3.3.1.1. Tanım ve Unsurlar……..……..…....109

3.3.1.2. Organlar……..……...…….110

3.3.1.2.1. Genel Kurul…….110

3.3.1.2.2. Müdürler Kurulu……111

3.3.2. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu...113

3.3.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk…….……113

3.3.2.2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk……...……...……114

3.3.3. Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu…….……115

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ İLE ORTAKLARININ VERGİ ALACAĞININ TAKİBİNDE CEBREN TAHSİL SÜRECİ…….……..……118

4.1. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA YÖNELİK GÜVENCE ÖNLEMLERİ …….……118

4.1.1. Rüçhan Hakkı…….……..…….118

4.1.2. Teminat……..……119

4.1.3. İhtiyati Tahakkuk…….....121

4.1.4. İhtiyati Haciz……..…….……..122

4.1.5. İptal Davası……..…….…….123

4.2. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ…..…….....126

4.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi…….……...127

4.2.2. Haciz Yolu ile Takibi…….……...…131

4.2.2.1. Ödeme Emri……131

4.2.2.2. Mal Bildirimi……..……134

4.2.2.3. Haciz……..…..……137

4.2.2.4. Satış…….....151

4.2.2.5. Aciz Hali……...……...155

4.2.3. İflas Yolu ile Takibi……..…….156

SONUÇ…..…….……159

KAYNAKÇA…….……..167

ÖZGEÇMİŞ……....176

ÖZET

Sermaye şirketlerinde kanuni temsilci ve ortakların vergisel sorumluluğunu konu alan yüksek lisans tez çalışmasının amacı, vergi idaresinin hangi kapsam ve koşullar dahilinde kanuni temsilci ve ortakların sorumluluğuna başvurabileceğinin, ulusal mevzuat dahilinde ele alınması ve açıklanmasıdır. Çalışma iki ana konu ekseninde incelenmiştir. İlk olarak; sermaye şirketlerinin vergi ödevlerinin kusurlu olarak yerine getirilmemesi halinde 213 sayılı Kanun madde 10 kapsamında, ilgili kanun nezdinde arada nedensellik bağı olmak kaydıyla kanuni temsilci yahut temsilcilerin sorumluluğu yoluna başvurulabileceğidir. Devamında incelenen hususlar; kamu alacaklarının tahsili kapsamında, asıl yükümlü sermaye şirketinden tahsil edilememesi halinde 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 kapsamında kanuni temsilcilerin, istisnai olarak madde 35'e göre de limited şirket ortaklarının payları oranında tüm malvarlıkları ile sorumlu olduğudur. Son olarak sorumluluğa neden olan vergi alacağının nasıl tahsil edileceği irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi sorumluluğu, Sermaye Şirketleri, Şirket Ortakları, Kanuni temsilciler

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to clarify the tax responsibility of the legal representatives and shareholders at the level of master thesis study in the capital companies and to clarify in the scope of national legislation the scope and conditions of the tax administration and the legal representatives and the partners who can apply to the responsibility of the partners. In this context, academic works, judicial decisions and various publications were used in the fields that constitute the subject of the study. The result is the first stage, in two stages; In the event that the tax assignments of capital companies are not performed in a defective manner, within the scope of article 10 of Law No. 213, it is the responsibility of legal representative or representatives, if there is a causal link between the relevant law. The second stage of our study is that, in the case of the collection of public receivables, in case of failure to collect from the main obliged capital company, the legal representatives in the scope of the repetitive law no 35. Finally, how the tax receivable, which causes the liability, will be collected is examined.

Keywords: Tax liability, Corporations, Partners, Legal Represantatives.

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	Anayasa Mahkemesi
B.	Bası
Bkz.	Bakınız
C.	Cilt
Çev.	Çeviren
D.	Daire
DDDGK	Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
DİBK	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
DVDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	Esas
E.T.	Erişim Tarihi
ETTK	6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
HD.	Hukuk Dairesi
İİK	İcra İflas Kanunu
K.	Karar
m.	Madde
mük.	Mükerrer
no.	Numara
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
T.	Tarih
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve benzeri

vd.	ve devamı
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yıl
Yay.	Yayınları

GİRİŞ

Mevzuatımızda Anayasal dayanağını madde 73 hükmünden alan vergiler, tarih boyunca kamu harcamalarının karşılanmasında, toplumsal dayanışmanın bir örneği olarak kullanılan en önemli gelir kaynağıdır. Bu gelir kaynağının tahsil kabiliyetini sağlamlaştırmak amacıyla, ekonomik büyümenin teşviki ile vergi sistemi çeşitli misyonlar edinmiştir. Günümüzde bu görevin en önemli görünüş biçimlerinden biri, vergi sistemi içerisinde gelir dağılımının daha adil hale olmasını sağlama ile kişiler arasında tarafsız olmaktır. Bu nihai amacı gerçekleştirirken, Devletin ihtiyacı olan geliri düzenli olarak sağlaması, gelir dağılımının adaletli paylaştırılması, eşitlik ve mali güç ilkesine uygun vergilendirme amaçlarına katkıda bulunması gerekmektedir.

Tüm bunları gerçekleştirmenin kolay olamaması ve bu esnada birtakım yasal boşluklardan yararlanarak, ihtiyaç duyulan vergi alacağını azaltması karşısında Kanun Koyucu, bazı alanlarda sorumlulukların kapsamının genişletilmesi cihetine gitmiştir. Bu husus, ekonomik ve ticari hayatta yeri doldurulamaz niteliği ile ticaret şirketleri en çok etkilenmiştir.

Çalışmada ticari şirketlerden sermaye şirketleri olan; anonim ortaklık, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklık ve limited ortaklığın kanuni temsilcileri ile ortaklarının vergisel sorumlulukları incelenmiştir.

Çalışmanın amacı, sermaye şirketlerinden tamamen yahut kısmen tahsil olunamamış vergi alacaklarının kanuni temsilcilerin ve kimi zaman da ortakların sorumluluğunu vergi hukuku boyutuyla ayrıntılı olarak incelemektir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki temeli, sermaye şirketlerine ait tahsili gereken vergi ve vergiye bağlı alacaklar için düzenlenmiş 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Ancak anılan hükümde, tarihsel süreç boyunca geçirdiği birkaç değişiklik neticesinde halen fikir birliğine varılamayan, söz konusu sorumluluğun hukuki niteliği ve tabi olduğu şartlar açısından öğretide tartışmalara neden olmuştur.

Kamu alacaklarının takip ve tahsil sürecine ilişkin tahsil kodu olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi de tahsil aşamasında kamu alacaklarından kanuni temsilcilerin sorumluluğunu

düzenlemekle birlikte, aynı Kanun madde 35 hükmü de aynı zamanda limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenlemektedir.

Ayrıca çalışmanın dördüncü bölümünde ise cebren tahsil süreci ile vergi alacağının da kapsamında bulunduğu kamu alacaklarının takip ve tahsili incelenmiştir.

Çalışmada sermaye şirketleri kanuni temsilcileri ve ortaklarının sorumluluğuna ilişkin hukuki normlar, ulusal mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde kapsamları, uygulama alanları ve koşulları açısından teori ve uygulama boyutuyla işlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ SORUMLULUĞU: KAVRAMSAL BELİRLEME VE KAPSAM

1.1. KAVRAM VE TERİM

1.1.1. Kavram

Çalışmanın ana eksenini oluşturması itibariyle; kanuni temsilci, ortak ve sorumluluk kavramlarının incelenmesi gerekmektedir.

Kanuni temsilci kavramının içeriğinde, "*temsil" v*e *"temsil ilişkisi"* kavramları bulunmaktadır. Temsil, etimolojik kökeni ile birlikte değerlendirildiğinde *"1. Benzetme, (bkz: teşbîh). 2. Bir şeyin aynını yapma. 3. Örnek söz; söz gelişi. 4. Tiyatro oyunu. 5. Özümleme, alınan gıdanın uzviyete dâhil edilmesi, fr. assimilation. 6. [Birinin veya bir topluluğun] adına hareket"* anlamlarına gelmektedir.[1] Konumuz itibariyle, birinin yahut topluluğun adına hareket anlamına itibar edilmelidir. Gerçekten de öğretide temsilci, *"başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi ya da borçlu kılabilen kişi"* olarak tanımlanmaktadır.[2]

Temsil ilişkisi ise yalın haliyle, temsilci ile temsil olunan arasındaki ilişki olarak adlandırılmaktadır.[3] Hukuki işlem kurma ehliyetini haiz olmayanlar için bu gibi işlemleri, onların nam ve hesabına temsil ilişkisi içerisinde ve temsil yetkisi dâhilinde kurmaya kanun nezdinde ehil kişiler, kanuni temsilci olarak adlandırılmaktadır.[4] Vergi hukuku açısında kanuni temsilci; fiil ehliyeti bulunmayan vergi ödevlilerinin vergilendirmeden doğan bütün yükümlülüklerinin yerine getirilmesi açısından vergi idaresine muhatap kişidir.[5]

---

[1] DEVELLİOĞLU, Ferit, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Aydın Kitabevi, Ankara 2003, s. 1101.
[2] CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 89.
[3] DEMİR, Bahadır, *"6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Doğrudan Temsil Müessesesi",* C. VI, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, s. 251.
[4] AKYÜREK, Ömer, Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Haziran 2014, s. 23.
[5] ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 21. Bası, Ankara 2012, s. 74.

Ortak kavramını, kavramın doğduğu ortaklıklar hukuku ilkelerine göre belirlemek daha isabetlidir. Bu itibarla ortak; sermaye şirketlerinde pay sahibi olmakla, payın veya pay senedinin malikine denilmektedir.[6] Gerçek veya tüzel kişiler ortak olabileceği gibi, hak ve fiil ehliyet hususunda belirlemeler medeni hukuk kapsamında olup ortak olma sıfatına engel değildir.[7]

Sorumluluk kavramının temelinin beşeri ilişkilerden doğması hasebiyle daha geniş kapsamlı olarak, *"Bir insan bireyinin diğerleriyle dengeli bir ilişkiler ağı yaratması kadar, ortak bir dünyanın parçası olmasına da izin veren bir varlık tarzı olarak görülebilir."* belirtili tanımı orijin olarak seçilebilir.[8]

Hukuk öğretisinde ise sorumluluk; *"Riayeti lazım kaideye aykırı hareketin hesabını verme hali"* ve *"Tazminatla mükellef olma hali. Kasıt, ihmal ve teseyyüp yahut tedbirsizlik ile veya kanunun tayin ettiği hal ve faaliyetten doğan bir tehlike ile ika olunan yahut vukuuna sebebiyet verilen zararın veya tamamen kanunun tayin ettiği tazmin borcu"* olarak tanımlanmıştır.[9]

Vergi hukukunda sorumluluk ise, kamu idaresinin alacağını güvence altına almak amacıyla, devletin üçüncü kişileri de vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek yahut asıl yükümlü ile birlikte bazen de onun yerine vergi borcunu ödemeye mecbur tutması olarak ifade edilmiştir.[10]

Kamu alacaklarının güvence altına alınması, tahsili imkânının kolaylaştırılması ve tahsil sürelerinin kısaltılması gayesiyle, vergi hukukuna özgü, kanundan doğan bir takım mekanizmalar düzenlenmiştir. Vergi hukukunda sorumluluğun gerekçesi esas itibariyle bu sebebe dayanmaktadır.

---

[6] TEKİNALP, Ünal, POROY, Reha, ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 9. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2003, s. 472.
[7] TEKİNALP, POROY, ÇAMOĞLU, s. 472.
[8] GEISEN, Thomas, (Çev. Kanıt, Deniz), *"Kötülüğün Sıradanlığı". Sorumluluk ve Adalet,* Kocaeli Üniversitesi II. Uluslar arası Felsefe Konferansı, Nisan-Mayıs 2004, s. 48.
[9] Türk Hukuk Lügatı, 3. Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1991, s. 230.
[10] ÖNCEL, Mualla, *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk",* Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 41.

1.1.1.1. Vergi Yükümlüsü

Yukarıda bahsedildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde (mükellef) vergi yükümlüsünün[11] tanımı yapılmıştır.[12] Bu tanımda daha ağır basan, vergi yükümlülüğünün şekli sorumluluklarından ziyade vergi borcunun ödenmesidir. Bu lafzi anlatış şekli bakımından vergi yükümlülüğü, maddi edimde bulunma gereği şeklinde anlaşılmaktadır. Oysa yükümlülük; hem maddi hem de beyanda bulunma, defter tutma, belgeleri belirli süreler muhafaza etme gibi şekli birtakım edimleri kapsayan daha geniş bir kavramdır.[13] Bu sonuca, Vergi Usul Kanunu madde 8'in yanında, aynı Kanun'un *"Mükellefin Ödevleri"* başlıklı 157 ilâ 257'inci hükümlerinin beraber yorumlanmasıyla ulaşılabilir.

Vergi yükümlüsünün vergi ödevinin belirleyici kriterleri, i) vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olması, ii) kendi malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olması, olarak belirlenebilir.[14]

Vergi yükümlülüğü, vergiyi doğuran olayla birlikte doğmaktadır. Bu yükümlülük, kanundan doğmaktadır. Bu nedenledir ki, anılan Kanun'un devam eden hükmünde, *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* denilmektedir.[15] Gerçekten de vergi yükümlülüğü birtakım özel hukuk sözleşmeleriyle devredilemeyeceği gibi bu yükümlülüğün kapsamı da genişletilemeyecektir. Zira ifade edildiği gibi vergi ödevi yükümlülüğünün hukuki statüsünü kanun koyucu tahsis etmekte olup, bu husus Anayasa madde 73 hükmünde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesine dayanmaktadır.[16]

Taraflar arasında akdedilen vergi ödevinin devri niteliğindeki sözleşmelerin, tarafları iç ilişkide bağlayıp bağlamadığı hususunda öğretide görüş birliği

---

[11] Vergi Usul Kanunu'nun yazım dili metodolojisinde her ne kadar *"Mükellef"* terimi kullanılsa da, bu çalışmada, öğretide birtakım yazarların kullandığı üzere *"Vergi Yükümlüsü"* terimi tercih edilmiştir.

[12] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG: 10.01.1961, 10703 Madde 8 – *"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir."*

[13] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 72.

[14] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 72; SABAN, *Vergi Hukuku,* s. 77, KOÇAK, s. 23; AYAZ, s. 47; YARALI, s. 151.

[15] VUK madde 8/3.

[16] KANETİ, s. 79.

bulunmamaktadır. Bununla birlikte Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin bir kararında[17], limited şirket hissesinin devrinde, devreden ile devralan arasında, devirden önceki üçüncü şahısa ait borçların ödenmesinden sorumluluğa ilişkin bağıtlanan sözleşmenin, idari para cezasını ödemek zorunda kalan yeni ortağın lehine olarak taraflar arasında geçerli olacağına ve bu çerçevede rücu edilebileceğine hükmedilmiştir.

Vergi yükümlüsü olabilmek için hak ehliyetine[18] sahip olmak yeterli olup, fiil ehliyeti[19] aranmamaktadır.[20]

Vergi yükümlülüğü kanunla genişletilir yahut daraltılır. Yükümlülüğün daraltıldığı hallere örnek olarak muafiyetler gösterilebilir. Kanun koyucu, ekonomik teşvik, doğal afetler vb. çeşitli sebeplerle bazı durumlarda vergi yükümlülerini vergi ödevi dışında tutabilmektedir.[21]

Yükümlülüğün daraltılmasına bir diğer örnek ise, *"mülkilik ilkesi"*nin yansıması olarak *dar mükellefiyet*te karşımıza çıkmaktadır.[22] Buna göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.[23] Oysa Türkiye'de ikamet eden kişiler, hem yurtiçinde hem de yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tam yükümlü sıfatıyla Türkiye'de vergiye tabi tutulurlar.

1.1.1.2. Vergi Sorumlusu

Vergi hukuku anlamında sorumluluk, bir kimsenin kendi borcundan sorumlu olmasından ziyade vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek yahut şekli ödevlerini yerine getirmesi anlamında düzenlenmiştir.[24]

---

[17] Yargıtay 11. HD, T. 11.06. 2007, E. 2006/122, K. 2007/8945
[18] 4721 sayılı Medeni Kanun Madde 8 – *"Her insanın hak ehliyeti vardır."*
[19] 4721 sayılı Medeni Kanun Madde 9 – *"Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir." ;* Madde 10 – *"Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır."*
[20] KANETİ, s. 80.
[21] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 73, 253, 258.
[22] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 258.
[23] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG: 06.01.1961, 10700, m. 6-7.
[24] SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 78.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi 4'üncü fıkrasında *"Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* şeklinde hükümle, yükümlünün sorumluluklarının kapsamına vergi sorumlusunun da alındığı görülmektedir. Bu iki kavram birbirine hayli yaklaşsa da aslında, aralarında ciddi farklar mevcuttur.

Sorumluluk vergiyi doğuran olay açısından değerlendirildiğinde; vergiyi doğuran olay, yükümlünün şahsında gerçekleşirken; sorumlu, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmeyen kişidir.[25]

Vergi ödevi açısından incelendiğinde, vergi yükümlüsünün şekli ve maddi olarak ödevleri var iken; vergi sorumlusunun daha ziyade şekli ödevleri söz konusu olup, bunların gerçekleşmemesi halinde maddi ödevleri doğacaktır.[26]

Amaç açısından ayırımda ise, vergi yükümlülüğü kanunlarında belirtilen birtakım amaçlar için ihdas edilirken; vergi sorumlusunun düzenlenmesinde sebep, devlete ait vergi alacağının garantiye alınması hususunda olmaktadır.[27]

Vergi sorumlusu kavramı, yukarıda anıldığı üzere,[28] Vergi Usul Kanunu 8'inci maddesi ikinci fıkrasında, *"Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* olarak tanımlanmıştır.

Verginin asıl borçlusu yükümlü olmakla birlikte, vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan yükümlü adına fer'i nitelikte ve onun ekonomik değerlerinden vergi keserek vergi dairesine ödemektedir.[29]

Vergi sorumlusu, mevzuattaki kapsamlı düzenlemeler nedeniyle; başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu, başkasının şekli vergi ödevlerini

[25] SABAN, Nihal, Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Yayımlanmamış Doktora Tezi,* İstanbul 1991, s. 9.
[26] SABAN, Sorumluluk, s. 9.
[27] SABAN, Sorumluluk, s. 9.
[28] Bkz. Vergi Borçlusu
[29] KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Siyasal Yayıncılık, Ankara 2012, s. 67.

doğru yapmaktan sorumlu olanlar anlamında vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu olarak karşımıza çıkabilmektedir.[30]

Sorumluluğun hukuki niteliği; sorumluluğun kamu hukukundan doğması, sorumluluğun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması, sorumluluğun fer'i nitelikte olması, sorumluluğun bütün malvarlığı ile olması, sorumluluğun süresiz olmaması, olarak özetlenebilmektedir.[31]

Görüldüğü üzere, ister kendi malvarlığından ister asıl borçlu olan yükümlünün malvarlığından kesilerek vergi ödevi yerine getirilsin, 6183 sayılı Kanun madde 3 gereği, vergi sorumlusu da kamu borçlusu olarak anılmakta ve kamu borcunun tahsili yoluna şahsında gidilebilmektedir.

1.1.2. Terim

Sorumluluk, İngilizce'de "*responsibility*" veya *"liability"* terimi, Almanca'da ise "*haftung, schuld*" veya *"haftpflicht"* terimleri, Fransızca' da "*responsabilité*" terimi ile karşılık bulmaktadır.[32]

Vergi hukukunda sorumluluk bir istisnai hüküm olarak, genel itibariyle kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması, daha hızlı ve etkin tahsil kabiliyeti ile Hazine'nin gelir kaybını minimuma indirme gayesi ile düzenlendiği söylenebilmektedir. Ancak burada önemli olan, bu gibi düzenlemeler ile kişi temel hak ve özgürlüklerine halel getirmeden, Devlet'in vergi borçlusu ile olan bağının sarsılmasına müsaade etmeden, adaletli ve dengeli mali akışın devamlılığını sağlamaktır. Nitekim daha önceleri verginin cebri boyutunu da ele alacak usulde, "Imposition" kelimesinden çevrilen "Teklif (Tekâlif)" kelimesi kullanılmıştır.[33]

---

[30] GERÇEK, Adnan, "*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi",* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, Şubat 2005, s. 160.

[31] SABAN, *Sorumluluk,* s. 35-48.

[32] Türk Hukuk Lügatı, s. 230.

[33] "Teklif, genel olarak bir şahsa yükletilen herhangi bir külfet mânasını taşımaktaydı." YILMAZ, Güneş, "*"Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu",* Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 40,S. 2, Aralık 2018, s. 373.

1.2. TARİHSEL GELİŞİM VE ARKA PLAN

Vergi hukukunda sorumluluğun tarihi, kamu giderlerinin düzenli olarak karşılanması gerekliliğine kadar uzanmaktadır. Bir sistem üzerine inşa edilen, düzenli bir siyasi yapılanma, sosyo-ekonomik pek çok giderin meydana gelmesine sebep olur.

Düzenli bir vergi sistemi bulunmayan geçmiş dönem topluluklarında, verginin daha çok bir mal olarak ayni yahut bedeni çalışmaya dayalı hizmet şeklinde ödendiği görülmektedir.[34] Günümüzde vergi sistemi daha detaylı bilinen, hatta modern vergi hukukunda tatbik edilen dolaylı-dolaysız vergileri dahi uygulayan ilk çağ devleti Roma Devleti'dir.[35]

Çalışmanın ana eksenini oluşturan sermaye şirketleri üzerinde vergi sorumluluğunun doğuşu Roma Devleti'ne dek dayanmaktadır. Zira modern ticaret hukukuna ışık tutan ilk ticaret şirketleri, Roma Devleti'nin cumhuriyet döneminde kurulan ve bir Roma ticaret ortaklığı türü olan *"societas publicanorum"* olmaktadır.[36] Şirket konusu olarak vergi tahsildarlığı amacı ile kurulan bu tür şirketler; tüzel kişiliğe sahip, temsil ve idare ile yetkili en az bir ortağı bulunan, diğer ortaklarının ise sınırlı sorumluluk dâhilinde ve devredilebilir paylara sahip olduğu bir ortaklık şeklidir.[37]

Yukarıda anılan ortaklık ile kurulan vergi toplama hakkının kullanımına ilişkin bir sözleşmeye ait nizamname örneği Efes Anıtı'nda bulunmaktadır.[38] *Lex portorii Asia* MÖ.62 yılına tarihlenmekte ve Roma Cumhuriyeti'nin Asya'da bulunan topraklarına dair vergilerin toplanmasına ilişkin bilgiler içermektedir.[39] Buna göre, sözleşmenin tarafı olan *"societas publicanorum"* yükümlülüklerinin yerine

---

[34] SOMER, Pervin, *"Roma Hukukunda Vergilendirme",* Ergun Önen'e Armağan, Alkım Yayınları, İstanbul 2003, s. 697.

[35] DİKMEN, M. Orhan, Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969, s. 66-67

[36] "İngiliz Doğu Hindistan Şirketleri veya Ortaçağ Avrupası'nın tacirleri tarafından yaygın olarak kullanılan ticari iş ortaklığı (şirket) türü olan commenda"nın ilk ticari şirket türü olmadığına dair; MALMENDIER, Ulrike, *"Law and Finance "at the Origin"",* The Journal of Economic Literature, 2006, s. 1-2, https://eml.berkeley.edu/~ulrike/Papers/JELDraft70.pdf

[37] SOMER, Pervin, GÖNENÇ, Fulya İlçin, *"Roma Hukukunda Vergi Toplama Şirketleri (Societas Publıcanorum Veya Socıetas Vectıgalıs)",* Doç.Dr.Mehmet SOMER'in Anısına ARMAĞAN Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, İstanbul 2006, s. 717, 726.

[38] SOMER, GÖNENÇ, s. 722.

[39] SOMER, GÖNENÇ, s. 722.

getirilmesinde ayni ve şahsi teminat sağlamalıdır.[40] Sözleşmenin kurulmasında, *"societas publicanorum"* adına imzaya yetkili tek bir ortak asıl rolü almakta ve bu ortağa *"manceps"* denilmektedir.[41] Böylelikle teminat sağlama yükümlülüğü dahil olmak üzere, sözleşmenin sağladığı tüm hak ve yükümlülükler *manceps* üzerindedir. Bu derece üstün yetki ve yükümlülükler altına giren *manceps,* ortaklar arasında en saygın, güvenilir, devlet ile ilişkileri iyi olan ortak olmaktaydı.[42] Bu hususta, *"Söz konusu kişiler, adı geçen kamu hizmetlerini yerine getirmek için bu alanda yetkili magistra'lar tarafından gerçekleştirilen ihalelere katılırlardı. İhaleleri kazananlar, üstlendikleri kamu hizmetini yerine getireceklerine (opus faciendum) dair magistra'lar ile anlaşma yaparlardı."* denilmektedir.[43] *Manceps,* günümüzdeki kanuni temsilci olarak kabul edilebilmektedir.

Keza *"societas publicanorum"*da ortaklardan birinin ölümü yahut devredilebilen payları ile çekilmesi şirketi sona erdirmemekte ve şirketin ortakları da yalnızca ortaklığa getirdikleri katılım payları ile sorumlu olmaktadırlar.[44]

Societas publicanorum, verginin tahsil hakkını sözleşme ile elde eden bir özel hukuk tüzel kişisi olarak, ihale bedeli olarak devlete ödediği bedel ile tahsil ettiği tutar arasındaki farktan, verginin tahsili sürecinde yapmış olduğu masrafların çıkarılması halinde kalan miktar, şirketin karını oluşturmaktaydı.[45] Elbette bu ihale bedelinin ödenmesinden *manceps,* teminat olarak rehnettiği malları ile kendisi sorumluydu.[46]

1.3. VERGİ SORUMLULUĞUNUN YAKIN KAVRAMLARDAN FARKI

Vergi sorumluluğu, kanundan doğan kapsamlı bir sorumluluk olması nedeniyle öğretide pek çok kavrama benzetilerek açıklanmaya çalışılmıştır. Bu sebeple çalışma kapsamında sıkça geçen ve hukukta kimi zaman iç içe bulunan kavramlar arasında mevcut farklar ile benzeşen yönleri açıklamak gerekmiştir.

---

[40] CARLSON, Richard Henry, *"A Brief History of Property Tax",* Fair & Equitable February 2005, s. 3–9
[41] ÖZER SARITAŞ, Duygu, "Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi", Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Doktora Tezi,* Aralık 2010, s. 107.
[42] ÖZER SARITAŞ, s. 108.
[43] Du PLESSIS, *Paul, "The Protection of The Contractor In Public Works Contracts In The Roman Republic And Early Empire"*, The Journal o f Legal History, Vol. 25, No. 3, Aralık 2004, s. 287
[44] ÖZER SARITAŞ, s. 108; MALMENDIER, s. 14.
[45] SOMER, s. 719.
[46] ÖZER SARITAŞ, s. 106-109.

1.3.1. Vergi Sorumluluğunun Vergi Yükümlülüğünden Farkı

Vergi yükümlülüğü aslında vergi tabiiyeti anlamındadır.[47] Bir vergi borcuna bağlı bulunmak, maddi vergi yükümlülüğünü; şekli ödevlere bağlı bulunmak ise şekli vergi yükümlülüğünü oluşturmaktadır.[48]

Vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu olarak anılan iki kavram da kanundan doğmaktadır. Kanun tarafından kendilerine yüklenen ödevler hakkında kısıtlayıcı sözleşmeler vergi idaresini bağlamamaktadır.[49]

Vergi sorumlusu açısından ise, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmemektedir.[50]

Vergi ödevleri açısından incelendiğinde ise, vergi yükümlüsü kendi borcu dolayısıyla şekli ve maddi vergi ödevleri ile sorumlu iken; vergi sorumlusu, öncelikle şekli vergi ödevlerinden sorumlu bulunmakta, bunların ihmali halinde maddi sorumluluğu doğmaktadır.[51]

Vergi sorumlusu da tıpkı yükümlü gibi, dış ilişkide kamu idaresine tüm malvarlığı ile sorumlu olmakla birlikte iç ilişkide sorumluluğunun bedeli tutarında asıl yükümlüye rücu edebilmektedir.[52]

1.3.2. Vergi Sorumluluğunun Vergi Taşıyıcısından Farkı

Vergi yüklenicisi ya da taşıyıcısı kavramı hukuki olmaktan ziyade ekonomik bir kavramdır.[53] Vergi taşıyıcısı, kendisinden alınan vergiyi yansıma yoluyla başkasına devredemeyen, nihai yüklenicidir.[54]

Vergi yükümlüsünün yasa nezdinde vergi taşıyıcısı da olması durumunda, yansıtılamayan, dolaysız vergi söz konusudur.[55] Dolayısıyla vergi taşıyıcısı kavramı,

---

[47] SABAN, *Sorumluluk,* s. 8.
[48] SABAN, *Sorumluluk, s. 9.*
[49] VUK madde 8/3.
[50] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 75.
[51] SABAN, *Sorumluluk,* s. 10.
[52] KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 198-204.
[53] EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 163.
[54] EDİZDOĞAN, ÇETİNKAYA, GÜMÜŞ, s. 163.

kanun koyucunun iradesinden doğan ekonomik nitelikli bir kavramdır. Oysa vergi sorumluluğu, hukuki sonuçlar bağlanan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi sorumlusu ile vergi taşıyıcısı arasındaki en önemli fark, vergi sorumlusu kendine ait olmayan vergi borcundan dolayı kanunen sorumlu iken, vergi taşıyıcısı yalnızca vergiyi yansıtamaması sebebiyle vergi borcunu ödemekle ödevlidir.[56]

1.3.3. Vergi Sorumluluğunun Vekaletten Farkı

Türk Borçlar Kanunu'nda[57] düzenlenen vekalet sözleşmesi *"vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşme"* olarak tanımlanmaktadır.[58] Buna göre öğretide vekalet sözleşmesi, "Vekilin başkasının menfaatine ve iradesine uygun olarak bir iş görme borcu altına girdiği sözleşme" olarak tanımlanmıştır.[59]

Vekalet ilişkisinin kurulması ise Türk Borçlar Kanunu madde 503'te şöyle tanımlanmıştır: *"Kendisine bir işin görülmesi önerilen kişi, bu işi görme konusunda resmî sıfata sahipse veya işin yapılması mesleğinin gereği ise ya da bu gibi işleri kabul edeceğini duyurmuşsa, bu öneri onun tarafından hemen reddedilmedikçe, vekâlet sözleşmesi kurulmuş sayılır."*[60]

Vekalet ilişkisi de, temelinin temsil ilişkisine dayanması, vekilin işini sadakat ve özenle görme borcu, işi kendi yapma borcu gibi özellikleri nedeniyle sorumluluk ilişkisine benzemektedir.

Ancak temel farklılık olarak, vergi sorumluluğu kanundan doğmakta iken, vekalet sözleşmesi özgür irade ile bağıtlanan bir özel hukuk sözleşmesinden doğmaktadır.[61] Bir diğer husus olarak, vekalet akdi neticesinde vekil ücret alacağına

---

[55] AŞCI AKINCI, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Basım Yayın Dağıtım, Aralık 2013, s. 3-4.
[56] SABAN, *Sorumluluk,* s. 12.
[57] 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, Kabul Tarihi: 11.01.2011, RG: 04.02.2011, 27836.
[58] TBK madde 502.
[59] ARAL, Fahrettin, AYRANCI, Hasan, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 387.
[60] TBK madde 503.
[61] SABAN, *Sorumluluk,* s. 17-18.

hak kazanır iken, vergi sorumluluğu ile görülen işler birer kanuni ödev olmakla böyle bir alacak hakkı doğmamaktadır.[62]

1.3.4. Vergi Sorumluluğunun Kefaletten Farkı

Vekalet müessesi gibi 6098 sayılı Kanun'da düzenlenen kefalet sözleşmesi, anılan Kanun'un 581'inci hükmünde *"Kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşme"* olarak belirtilmiştir.

Kefil bu sözleşme ile bir başka şahsa karşı, onun asıl borcun ifasından sorumlu olmayı taahhüt etmektedir.[63] Kefalet sözleşmesi, kefil ile asıl borcun alacaklısı arasında kurulmakta, böylelikle kefil ile asıl borçlu arasında herhangi bir borç ilişkisi meydana gelmemektedir.[64] Amaç, alacaklının alacağının teminat altına alınmasıdır.

Öğretide vergi sorumluluğunu kefalet kavramına benzetenler olmuştur.[65] Ancak tıpkı vekalet sözleşmesi gibi, kefalet sözleşmesi de irade beyanı ile özel hukuk borçlarına karşılık asıl borcu doğuran sözleşmeden ayrı bir sözleşme olarak kurulmaktadır. Oysa vergi sorumluluğu devletin alacağı için, kanundan doğan ve kanunun cevaz verdiği durumlarda ödev yükleyen, iradeye bağlanamayan bir güvencedir.[66]

1.4. VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI: VERGİ VE VERGİYE BAĞLI ALACAKLAR

1.4.1. Vergi

Hukukumuzda anayasal boyutunu 1924 Anayasası ile kazanan vergi kavramı, *"Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi"*[67] olarak karşımıza çıkmaktadır. 1982 Anayasası'nda ise, *Vergi Ödevi* yan başlığı ile kamu giderlerinin karşılanması üzere herkesin mali gücü oranında katıldığı ödev, yükümlülük olarak

[62] SABAN, *Sorumluluk,* s. 18.
[63] ARAL, AYRANCI, s. 417.
[64] ARAL, AYRANCI, s. 417-418.
[65] CANDAN, Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 176
[66] SABAN, *Sorumluluk,* s. 19.
[67] 1924 Anayasası, Kanun No: 4695, Kabul Tarihi: 10.01.1945, RG: 15.01.1945, 5905.

belirtilmektedir.[68] Verginin tanımında, bir standart oluşmadığı gibi bunun pek çeşitli olmasının temel sebebi teorik yaklaşımların farklı tanımlar benimsemesidir.

Verginin tarihsel olarak ilk ne zaman, nasıl ortaya çıktığı tam olarak bilinmemekle birlikte, paranın keşfinden çok önce ilkel toplumlarda dahi "emek ile iştirak"[69] şeklinde, komün halinde yaşamanın getirdiği ihtiyaçlara karşılık olarak takdir edildiği görülmektedir. Daha sonraları, alışveriş kültürünün toplumlarda yaygınlaşması ile takas usulünün kullanılması, halkın, erk sahibine; beden gücü ile *(Grek toplumlarında dini korolara katılma zorunluluğu gibi)* vergi yükümlülüğünü yerine getirdiği kabul edilmektedir.[70] Nitekim Mısır papirüslerinde vergilendirmeye yönelik pek çok hiyeroglif göze çarpmaktadır.[71] Devamında medeniyetlerin gelişmesi ile monark adına yapılan saray, tapınak gibi yapıların inşasına katılım, beden gücüne dayanan emek vergisinin ilk görünümleri olmaktadır.[72]

Nihayetinde, bu gelişmeler ilkçağda vergilemenin ve vergi kavramının, devlet kavramından bile önceye dayandığını göstermektedir.[73]

Yine paranın ekonomide fazla pay sahibi olmadığı hayvancılık ve tarım temelli dönemin Akdeniz topluluklarında, kırsal kesime yüklenen "Yol Vergisi" de emek vergisine örnek gösterilebilir. Yol vergisi, kırsalda yaşayan kimselerin köyler arası yolların yapım ve bakımına katılarak, dört gün boyunca çalışması anlamındadır.[74]

Bir diğer örnek olarak, devlet kavramıyla bilinen en eski uygarlık olan Sümerlerde "angarya"[75] olarak nitelendirilen; askerlik hizmeti sunma, madenlerde

[68]1982 Anayasası Kanun No: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG: 09.11.1982, 17863 (Mük.)
[69] ÇELİK, Kadir, "İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi İli Zonguldak İli Örneği", Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Zonguldak 2013, s. 4-6.
[70]MUTLU, Abdullah, *"Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi",* Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2009, s. 19.
[71]PELİN, İbrahim Fazıl, *"Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Yıl:1, Sayı: 4, 1935, s. 402.
[72] GİRAY, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yay., Bursa 2006, s. 6-10.
[73] ÖNCEL, Yenal, *"Türk Vergi Sisteminin Tarihi Evrimi"*, Maliye Dergisi, 1980, Sayı: 47, s. 56.
[74] NEURISSE, André (Çev. ÖNEN, Z. Sacit), *"Akdeniz'de Gelir Vergisi'nin Arkeolojisi",* Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: II, Sayı: 1-2, Haziran-Aralık 1998, s. 291.
[75] ÇELİK, *Vergi Algısı ve Tarihi,* s. 5.

çalışma, sulama kanalları, tapınak inşası gibi kamu görevlerinde yer alarak ifa edilen emek vergileri, vergilendirmenin ilk şeklidir.[76]

Antik Yunan ve Grek toplumlarında da durum farklı değildi. Yunan uygarlık tarihinde ilk anlardan itibaren var olan şehir devletlerinde *(Polis)*, kamusal gereksinimlerin karşılanmasında başvurulan yöntem, kamu hizmetinin ifasına doğrudan katılımdı.[77] Vergi yükünün hem hizmet ifası hem de parasal edimlere bölündüğü Antik Yunan'da, dolaysız vergileme sisteminin bulunmaması bu parçalı yapıya sebebiyet vermişti.[78]

Verginin tarihi boyunca yaşanan tüm bu gelişmeler ışığında, vergilendirmenin varlığını açıklayan iki ayrı teori gelişmiştir:[79] Fayda Teorisi ile Toplumcu Devlet Görüşü.

Fayda Teorisi, *Bireyci Görüş, Rasyonalist Görüş* olarak da anılmaktadır. Devletin varlığının, vatandaşlarının özgür iradelerinin bir görünümü olan "toplumsal sözleşme"den kaynağını aldığını savunur. Neticesinde, vatandaşın "toplumsal sözleşme"den kaynaklanan özgür iradesi, devlete yüklenen vergilendirme gibi görevlerin anayasa vb. mekanizmalar sınırlandırılabilmesi ile her daim korunmaktadır.[80]

Toplumcu Devlet Görüşü ise, tek taraflı olarak devletin yalnızca egemenlik unsuru gereği vatandaşlarından vergi almasını bir *hak, zorunluluk* olarak görmektedir. Devlet, bireylerin oluşturduğu topluluktan çok daha üstün ve yücedir. Zira Devlet, ekonomik ve sosyal hayatın her safhasında vatandaşları için üstlenmiş olduğu görevleri en iyi şekilde gerçekleştirmelidir.[81] Bunun sağlanması için ise, Devletin vergi alması üzerinde bir hak iken bireyin bu edimini yerine getirmesi ise

[76] GİRAY, s. 10
[77] AŞCI AKINCI, s. 26-27.
[78] AŞCI AKINCI, s. 27.
[79] FEYZULLAH, Mehmet, "Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: 1980 Sonrası Türkiye Örneği", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Konya 2013, s. 39.
[80] SAVAŞ, Vural Fuat, "Mali Anayasanın Temel Konuları", C. 8, Anayasa Yargısı Dergisi, 1991, s. 334.
[81] Feyzullah, s. 41.

bir ödev, zorunluluk olmaktadır. Pek çok devletin vergilendirmede egemenlik teorisine dayandığı söylenebilmektedir.[82]

Yukarıda özetle gelişimine yer verdiğimiz vergi kavramının doktrinde pek çok tanımı bulunduğunu ifade edilmişti. Sözlüksel karşılık olarak vergi, *"Kamu giderlerine halkın katılması"*[83]olarak belirtilmiştir. Buradaki tanımın Anayasamız madde 73'te belirtili *vergi ödevi* başlıklı hükmüne paralellik arz ettiği söylenebilir.

Doktrinde ise Kaneti tarafından, *"...kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarım"*[84] olarak tanımlanır iken,

Nadaroğlu tarafından, *"Devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır."*[85] Şeklinde belirtilmiştir.

Kumrulu ise vergiyi, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devletin, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak koyduğu bazı mali yükümlülükler olarak anmaktadır.[86]

Bir kamu alacağı olan vergi, Öncel-Kumrulu-Çağan tarafından ise, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklar içerisinde tasnif edilmektedir.[87]

Saban ise daha yalın ifade ile vergiyi, yasalarla düzenlenen kamu hukuku kaynaklı tek taraflı borç ilişkisi olarak açıklamaktadır.[88]

---

[82] Mutlu, s. 10.
[83] Türk Hukuk Lügatı, s. 359.
[84] KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989, s. 4.
[85] NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 9.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1996, s. 216.
[86] KUMRULU, Ahmet, Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1981, s. 654.
[87] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 159.
[88] SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015, s. 78.

Verginin tanımından yola çıkarak, vergi alacağının kapsamını belirleyebiliriz. Bunun yanında vergi alacağı kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi alacağı, *"Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."* şeklinde ifade edilmektedir.

Belirtildiği edildiği üzere vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Daha doğru bir ifade ile vergi alacağının, dolayısıyla vergi borcunun doğması, bu borcun doğduğu anda muaccel olacağı anlamına gelmemekte, devlet ile yükümlü arasında vergi ilişkisinin başladığına işaret etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 20 ila 23'üncü maddelerinde vergi alacağının, yükümlü (mükellef) nezdinde borca dönüşmesi için geçmesi gereken aşamalar belirtilmiştir.[89]

Özetlemek gerekirse, vergiyi doğuran olayın[90] meydana gelmesi ile vergi borcu hukuken doğmakta ancak anılan kanunda aranılan aşamalardan geçmedikçe yükümlü nezdinde bir sonuç doğurmayacaktır.[91] Buna göre, vergiyi doğuran olay sebep unsurunu oluşturmakta, bunun yasal zemini *soyut norm*[92], maddi vakıa ise *somut tip*[93] olarak basamaklara ayrılmaktadır. Somut olay (maddi vakıa) yasaya uygunluk[94] arz ediyorsa vergilendirmenin sebep unsuru tam anlamıyla tekemmül etmiş denilmektedir.[95]

1.4.2. Vergiye Bağlı Alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nda vergiye bağlı alacağın tanımı yapılmamakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinde Kanunun Şümulü ile kapsam dâhiline alındığı göze çarpmaktadır. Anılan maddeye göre, *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.*

[89] Vergi Usul Kanunu'nun 20'inci maddesinin başlığı olup, takip eden madde başlıkları sırasıyla; *Tebliğ, Tahakkuk* ve *Tahsil*dir. Bu başlıklar bizlere vergilendirmenin aşamalarını göstermektedir.
[90] Vergiyi doğuran olaylar yasalar ile belirlenmiştir. Her vergi türü için ayrı yasal düzenleme mevcuttur. Örneğin, Katma Değer Vergisi için; vergiyi doğuran olay bir malın teslimi yahut hizmetin ifası iken, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda taşıtın satın alan kişi adına sicile tescil edilmesidir vb.
[91] AKYÜREK, s. 19.
[92] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87.
[93] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87.
[94] Vergiyi doğuran olayın yasalara aykırı olması yine de yükümlülüğün doğumuna engel değildir (VUK m. 9/2).
[95] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir…" denilmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nda zikredilen fer'i alacakları, aynı Kanun madde 112/3-b hükmü ile *gecikme faizi* ve madde 371/5 hükmünde anılan *pişmanlık zammı* olarak görmekteyiz.

Öte yandan vergi, normatif temelini Anayasamızdan aldığına göre, Anayasa madde 73 hükmünde ifade edilen *"…Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler…"* hükmü bizlere birtakım *anayasal adlandırmalar*[96] kazandırmaktadır. Peki, benzeri mali yükümlülük kavramı, vergiye bağlı fer'i alacaklar kavramını da kapsamakta mıdır?

Yukarıda anılan sorunun cevabını Danıştay vermektedir. İlgili ilama göre, *"Anayasanın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılmasını kurala bağlayan 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası metninin doğal sonucu olarak, vergi benzeri mali yüküm olduğunda kuşku bulunmayan gecikme faizi uygulamasının..."*[97] denilmekle kapsam belirtilmiştir.

Oysa Anayasa Mahkemesi aynı açıklığı sunmamaktadır. Bir kararında[98] *"…Anayasanın 73'üncü maddesi herkesi kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kıldığından, usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen "vergi mükellefiyetini" kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı" ve "gecikme faizi" yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir…"* şeklinde nitelendirmiştir. Genel olarak bakıldığında ise, gerçekten de Anaysa Mahkemesinin "ek mali yükümlülük" ve "benzeri mali yükümlülük" terim kavramları arasında karmaşa yaşadığı görülmektedir.[99]

Öğretide de aynı karmaşa göze çarpmaktadır. Örneğin Oktar[100], vergi ve benzeri mali yükümlülükler için, harcamalara katılma payları, şerefiyeler, meslek

[96] SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 6.
[97] Danıştay 4. D., T. 20.10.1987, E. 1987/2529, K. 1987/2961
[98] AYM, T. 26.12.1988, E. 1988/7,T. 1988/27
[99] SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 8 vd.
[100] OKTAR, S. Ateş, *"Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi"*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul 1996-1997, s. 171-180.

kuruluşlarına ve fonlara yapılan tediyeler ve sosyal güvenlik ödemeleri kapsamından söz etmektedir. Nitekim Anasayada "harcamalara katılma payı" sayılmamaktadır.[101]

Neticede, vergi benzeri yükümlülüklerin Anayasa madde 73 metninde açık seçik yer almaması, geçmişte olduğu gibi kavram karmaşasına yol açmaktadır.[102] Belirsizlik ise hukuki güvenlik ilkesine zarar vermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen fer'i alacakların yanında, anılan Kanun'un 10'uncu hükmünde geçen *"...tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar..."* ibaresi, aynı hükmün gerekçesine baktığımızda, çerçevemizi genişletmektedir.

Yukarıda anılan Kanun'un 10'uncu hükmünde değişiklik yapan 3505 sayılı Kanun'un[103] gerekçesine göre, *"Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağının bu mükellef veya sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzelkişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanunî temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi aslî, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır."*[104] Denilmekle vergiye bağlı alacaklar kavramının kapsamı da belirtilmiş olmaktadır.

---

[101] MEMİŞ, Emin, *"Anayasanın "Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır" Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan "Alt ve Üst Sınırları Belirleme" ve "Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir" Hükümlerinin Değerlendirilmesi",* Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Mayıs 2006, s. 56-58.

[102] OKTAR, s. 175, AYM T. 26.10.1965, E. 1965/25, K. 1965/57; *"…Mahalle ve çarşı bekçilerine gerçekleştirdikleri kamu hizmeti neticesinde ödenen paraların kamu gideri olması nedeniyle, bu giderleri karşılamak üzere alınan bedellerin vergi benzeri mali yükümlülük…"* olduğuna karar vermiştir. GÜRAN, Sait, *"Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı",* İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Y: 5, Sayı: 1-3, Aralık 1984, s. 74.

[103] 3505 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, RG Tarihi: 10.12.1988, Sayısı: 20015.

[104] 3505 sayılı Kanun'un 2'inci maddesi gerekçesidir.
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c017/tbmm18017027ss0115.pdf
(E.T.: 03.04.2019)

Gerekçede belirtilen gecikme zammı ve tacil faizi, 6183 sayılı Kanun'da[105] düzenlenmektedir. Hal böyle iken, vergiye bağlı fer'i alacakların devamında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a başvurulmalıdır.

AATUHK hükümlerine göre, gecikme zammı[106], haksız çıkma zammı[107], tecil faizi[108] gibi alacaklar, vergiye bağlı fer'i alacaklar olarak göze çarpmaktadır.[109]

Öğretide vergiye bağlı kamu alacaklarının tahdidi olduğu düşünülmekle[110] birlikte, bizim de iştirak ettiğimiz aksi görüş[111] için, Karakoç, *"Kanunda asli kamu alacakları sayılırken "...gibi" sözcüğüne yer verilmektedir."Gibi" sözcüğünün kullanılması, asli kamu alacaklarının çeşitlerinin sayılarak belirtilmesi (tadadi)[112] anlamına gelmektedir. Bu itibarla vergi benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel olmadığı düşünülebilinir. Ancak adları sayılmayan fakat mali yükümlerden doğan kamu alacakları, kamu icra hukuku bakımından özel kanunlarında yollama yapılması halinde kamu alacağı sayılmakta ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil edilmektedir."*[113] demektedir.

Anılan Kanun'un gerekçe ve komisyon raporları önem arz etmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin 01.07.1953 tarihli Geçici Komisyon Raporu'nda[114] belirtildiği üzere, *"Tasarının şümulünü ifade eden bu maddeye (Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraftan) ilâve edilmiştir. Filhakika bu masraflar da âmme alacağı mahiyetinde olduğu halde ümul maddesinde sayılan vergi, resim,*

---

[105] 6183 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 21.07.1953, Resmi Gazete:28.07.1953, Sayı: 8469.
[106] 6183 sayılı Kanun madde 51'de geçmekte.
[107] 6183 sayılı Kanun madde 58 ve Geçici Madde 9'da geçmekte.
[108] 6183 sayılı Kanun Geçici Madde 2'de geçmekte.
[109] ŞAMLIOĞLU, Servet - ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1988, s. 45 vd.
[110] AKMANSU, Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954, s. 47; ÇELİK, S. Binnur, Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2001, s. 26.
[111] Aynı yönde, CANDAN, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 47.
[112] (Tadadi) Tadat: Sayma, sayı, birer birer söyleme, sayıp dökme, sayım (Devellioğlu, s. 1013). Görüldüğü üzere, tadat, örnekleyerek sayma anlamına gelmekte olup; tadadi, örneklenerek sayılan anlamındadır.
[113]KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s. 33.
[114] https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_sayili_kanun.pdf (Erişim Tarihi: 04.04.2019)

harç, ilâh... eklinde tadat olunan âmme alacaktan şümulüne girmediğinden maddede ayrıca zikri lüzumlu görülmüştür. Bu alacaklar halen de Tahsil Emval Kanununa göre takip edilmektedir." denilmekte olup, gibi edatının kullanım amacı, dolaylı olarak belirtildiği üzere, kamu alacaklarını örnekleyerek belirtmektir.

1.4.2.1. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, miktar itibariyle kesinleşmiş ancak kanuni süresinde ödenmemiş bir kamu alacağına ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun'un 51 ila 53'üncü maddelerinde tanımlanmıştır. Anılan Kanun'un 51'inci maddesinin ilk fıkra hükmüne göre, *"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."* zikredilmektedir.

Kanunun öngördüğü süre içerisinde, vade tarihi gelmiş kamu borcunun ödenmemesinden dolayı, vadeyi izleyen günden itibaren, ay bazında gecikme zammı uygulanmaktadır. Ayı aşan kesirlerde ise günlük olarak hesap edileceği anılan hükümde belirtilmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ikinci fıkra hükmünce gecikme zammı, bir liradan az olamamaktadır.

Anılan hükmün üçüncü fıkrası gereği, gecikme zammı, yalnızca vergi ziyaı cezaları ile mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında uygulanmaktadır.[115]

Öte yandan gecikme zammı oranı, 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 19.10.2010 tarihinden itibaren %1,40 olarak uzunca bir süre hesap edilmekle birlikte, 05.09.2018 tarihinde yayınlanan 62 sayılı Cumhurbaşkanı

[115] AATUHK madde 51/3: Gecikme zammı; "*213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyaı 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."*

Kararnamesi[116] ile gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %2 olarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere, vergi hukukunun ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, kanunda öngörülen sürelerin sonunda ödenmeyen vergi alacağından dolayı, vergi borçlusu mütemerrit duruma düşmektedir.[117] Oysa özel hukukta, Türk Borçlar Kanunu madde 117[118] hükmü gereği borçlu, kesin vade öngörülen haller hariç olmak kaydıyla, alacaklının ihtarı üzerine temerrüde düşmektedir. Vergi borçlusunun temerrüde düşmesinin bir diğer sonucu, vergi alacağına temerrüt tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanmasıdır.[119]

Gecikme zammı, mahiyeti itibariyle öğretide pek çok tartışmaya sebep olmuştur. Gerek özel hukukta gecikme (temerrüt) faizine benzerliği gerek ceza yahut ek yükümlülük karşılaştırmaları, tartışmanın kapsamını genişletmiştir.

Öğretide pek çok yazar, gecikme zammını özel hukuktaki temerrüt faizine benzetmektedir.[120] Zira gecikme zammı uygulanmasında amaç, kamu alacağının ödenmemesinden doğan mali kazanç kaybının ikame edilmesi olarak göze çarpmaktadır. Eş söyleyişle, kamuya ait alacağın, vergi borçlusu tarafından kullanılması neticesinde, enflasyonun üzerinde veya en az o oranda, sağlanan yararın gerçek sahibi olan kamuya iadesi hükmündedir.[121]

---

[116] 5 Eylül 2018 Tarihli ve 30526 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 62 Karar sayılı Amme Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar.

[117] BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 77

[118] TBK madde 117- *"Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtarıyla temerrüde düşer. Borcun ifa edileceği gün, birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bu günün geçmesiyle; haksız fiilde fiilin işlendiği, sebepsiz zenginleşmede ise zenginleşmenin gerçekleştiği tarihte borçlu temerrüde düşmüş olur. Ancak sebepsiz zenginleşenin iyiniyetli olduğu hâllerde temerrüt için bildirim şarttır."*

[119] YARALI, Levent, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, 2. B., Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 135.

[120] ÖNCEL,KUMRULU,ÇAĞAN, s. 127; SONSUZOĞLU, Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, 2001, s. 22; AKKAYA, Mustafa, Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. I, AÜHF Yayınları, Ankara 2009, s. 341; KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2000, s. 34; ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005, s. 46.

[121] KOÇAK, Muhsin, Vergi İcra Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 167.

İfade edilmelidir ki, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi de aynı doğrultuda düşünmektedir. Danıştay 7. Dairesi bir kararında[122] Anayasa Mahkemesi'ne de atıfta bulunarak, gecikme zammını hukuki mahiyetini, *"Buna göre; vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için, maddede açıklanan biçimde gecikme zammı hesaplanması zorunlu bulunmaktadır. Vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için öngörülen gecikme zammı, Anayasa Mahkemesi'nin 21.09.1988 gün ve 1988/7 Esas, 1988/27 Karar sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinde düzenlenen gecikme faizi için söylenildiği gibi, Devlete ait paranın, mükellefi tarafından kullanılması sonucu, enflasyonun üzerinde veya en az o oranda, sağlanan yararın asıl sahibi olan Devlete geri verilmesi niteliğindedir… Gecikme zammı ceza niteliği taşımadığından, tahsili, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı koşuluna da bağlı değildir..."* olarak açıklamıştır.

Bunun yanında 6183 sayılı Kanun'un madde 51/3 hükmü gereği, gecikme zammının vergi ziyaı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanacak oluşu yeni bir kapı açmaktadır. Öğretide birtakım yazarlar, gecikme zammının, ceza (yaptırım) mahiyetinde olduğu kanaatindedirler.

Öcal'a göre, bazı kanunlarda gecikme zammı ile gecikme faizi arasında benzerlik varsa da, ikisi farklı kavramları belirtmektedir.[123] Gecikme zammında bir para borcunun geç ödenmesi söz konusu olup, zam bu geç ödemeyi engelleyecek bir tedbir niteliğindedir.[124] Bu zam bir hukuki işlem ile kabul edilmiş ise, cezai şart niteliğinde olmakta iken, kanun tarafından kabul edildiğinde cezai şart söz konusu olamayacağından, gecikme zammı tabirini kullanmak gerekecektir.[125]

Öte yandan Baklacıoğlu ise, gecikme zammının hukuki niteliği itibariyle temerrüt faizine benzemediğini, hukuki niteliği tayin açısından özel hukukun çerçevesi dışına çıkılması gerektiğini ifade etmektedir.[126] Zira gecikme zammı mali

[122] Danıştay 7. D., T. 20.10.2008, E. 2007/4573, K. 2008/4080
[123] ÖCAL, Akar, Türk Hususi Hukukunda Gecikme Faizi, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1965, s. 35
[124] ÖCAL, s. 35.
[125] ÖCAL, s. 35-36.
[126] BAKLACIOĞLU, Sadık, "*Vergi Mevzuatımızda Gecikme Zammı Müessesesi*", İktisat ve Maliye Dergisi, C. I, Sayı: 6, İstanbul 1954, s. 28.

hukuka özgü ve nev'i şahsına münhasır bir müessese olarak belirlenmekle birlikte, mali bir ceza olarak kabul edilmelidir görüşündedir.[127]

Esası itibariyle gecikme zammının sui generis bir yapı barındırdığı görüşüne katılmaktayız. Yargıtay'ın ve Danıştay'ın bir kısım kararlarında gecikme zammının tanımında, bazı terminolojik karışıklıklar doğduğu açıktır. Örneğin, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi'nin bir kararında[128] *"...Gecikme zammı; özünde yeterli bir müeyyide ve faiz niteliğindedir. Kaldı ki, 6183 sayılı Kanun'un 51 ve 52'inci maddeleri gecikme zammına faiz tahakkuk etmesine cevaz vermediği gibi, Hukuk Genel Kurulu'nun 18.02.2004 gün ve 2000/10-104 Esas 2004/94 sayılı kararında da vurguladığı gibi, "5006 Sayılı Yasa'nın değişik 80'inci maddesinde Kurumun prim ve benzeri alacakları için genel kuraldan ayrılan bir temerrüt faizine yer verilerek gecikme zammından söz edilmekte ise de, prim borcunun zamanında ödenmemesi halinde, Kurumca talep edilecek karşılık, kamu hukuku karakterli bir para alacağı için öngörülen (nitelikli) temerrüt faizinden ibaret olup, genel ilke uyarınca bun ayrıca temerrüt faizi yürütülmesine yasaca olanak bulunmamaktadır."* Denilmektedir. İlk cümlede de açıkça görüleceği üzere, gecikme zammının hem kaybedilen maddi kazancın ekonomik karşılığının telafisi niteliği hem de barındırdığı caydırıcılık unsuru nedeniyle bir çeşit müeyyide olduğu ifade edilmektedir. Bu husus, vergi ziyaı cezası ile mahkemelerce hükmedilen ve ceza mahiyetindeki alacaklara uygulanan gecikme zammının, çifte cezalandırma yasağına aykırılık teşkil edip etmediği sorusunu da beraberinde getirmektedir.

Öte yandan, kanun koyucunun da bazı kanunlarda gecikme zammı lafzıyla düzenlemeler getirirken tedbirsiz davranması da bu karışıklığa yol açmaktadır.[129]

1.4.2.2. Gecikme Faizi

Faiz, Türk Hukuk Lügatı'nda, yalnız para borçlarında işleyen, alacaklının borçlusundan istemeye hakkı olduğu bir ivaz olarak tanımlanmaktadır.[130]

---

[127] BAKLACIOĞLU, s. 28-31.
[128] Yargıtay 10. HD., T. 21.02.2006, E. 2005/11874, K. 2006/1679
[129] KOÇAK, s. 167.
[130] Türk Hukuk Lügatı, s. 91.

Gecikme faizi ise kavram ve nitelik itibarı ile vergi hukukuna özgü olup, Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinin 3'üncü fıkra hükmünde düzenlenmiştir. Anılan düzenleme,

"3)Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda :

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz…" hükmünü ihtiva etmektedir.

Böylelikle tarh edilen verginin tahakkukunun geciktirilmesi halinde, gecikme faizinin; ikmalen, re'sen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu edilmeksizin kesinleşen vergilerde, tarhiyatın vade tarihinden tahakkuk tarihine dek gecikme zammı oranında uygulandığını belirtebiliriz.[131]

Gecikme faizi ile gecikme zammı farklı kavramlardır. Ayrı kanunlarda ihdas edilmelerinin dışında, gecikme zammı muaccel kamu alacakları için muacceliyet tarihinden itibaren uygulanmakta iken; gecikme faizi, re'sen, ikmalen yahut idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk aşamasının geciktirilmesi sebebiyle uygulanmaktadır.[132]

---

[131] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 129.

[132] DOĞRUSÖZ, Bumin, *"Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa"*, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/08MaliCozum/08-A.BUM%C4%B0N%20DOGRUSOZ18.doc (Erişim Tarihi: 09.04.2019)

Öte yandan gecikme faizinin uygulanmasında, gecikme zammında olduğu gibi ay kesirleri dikkate alınmamaktadır.

3239 sayılı Kanun'un[133], Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde getirdiği değişiklikle gelen gecikme faizi, 1986 yılından itibaren vergi uygulamasına dahil olmuştur. Gecikme faizi için 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde, vergiyi zamanında ve eksiksiz beyan ederek ödeyen yükümlüler ile vergiyi zamanında beyan etmeyerek yahut eksik beyan etmek suretiyle, devlete ait parayı başka amaçlarla kullanan yükümlüler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesinin amaçlandığı sayılmıştır.[134]

Öte yandan kanun değişikliğinin henüz yapıldığı tarihlerde, 3239 sayılı Kanun'un 8'inci hükmünün, "vergi yükünün dengeli dağılımı" ilkesi ve dolayısıyla Anayasa madde 73 hükmüne aykırılığı iddiasıyla iptali talep edilmiş ve Anayasa Mahkemesi gecikme faizi açısından detaylı incelemelerde bulunmuştur. 27.09.1988 tarihli Anayasa Mahkemesi kararında[135] gecikme faizinin mahiyeti, *"...belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyet... devlet hazinesine girmesi gerektiği halde girmeyen paranın fiyatını yükümlüye ödetmek amacını güden ekonomik bir önlem..."* olarak tespit edilmiştir.

Aynı kararda 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....Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir...3239 sayılı Yasa'nın yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği göz önünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin %65 'i kredi faizinin ise %100 'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faiz " adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik*

[133] 3239 sayılı Kanun madde 8 hükmü ile değişiklik yapılmıştır. Kanun'un, Kabul Tarihi: 04.12.1985, Resmi Gazete Yayım Tarihi: 11.12.1985, Sayı: 18955.
[134]3239 sayılı Kanun Genel Gerekçesi ve Tutanaklar. (Erişim Tarihi: 09.04.2019) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf
[135]AYM, T. 27.09.2019, E. 1988/16, K. 1988/29

aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır…" denilmektedir.

Hal böyle olunca, halen uygulanmaya devam eden gecikme faizi için belirlenen oran değerinin, enflasyonun görece normalleştiği günümüzde ne derece isabetli olduğu ve ilk ihdas edildiği günden günümüze, hukuki mahiyeti açısından bir eksen kaymasına uğradığı tartışmaları kaçınılmazdır.

Nitekim öğretide, gecikme faizini vergiye bağlı alacak olarak kabul etmeyen yazarlar bulunmaktadır. Candan, *"...alacağın vergi ve vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmesini sağlayan onun kamu giderlerini karşılamaktır. Oysa burada…bir nevi kullanım bedeli/tazminatı söz konusudur....Keza vergi, mükellefine karşılıksız olarak getirilen bir külfettir. Oysa gecikme faizi ve zammı ödeyen vergi mükellefi, bunun karşılığında devlete ait parayı kullanmaktadır... Mevcut bu farklılıkla gecikme faizi ve zammının üzerinden hesaplandıkları vergi ile aynı nitelikleri paylaşmadıklarını…benzeri mali yükümlülük sayılamayacaklarını göstermeye yeterlidir…"* demektedir.[136]

Küçük ise gecikme faizinin, mahiyet itibariyle amme alacaklarının zamanında tahakkuk etmemesi durumunda talep edilen bir mali tazminat olarak özetlenebileceğini belirtmektedir.[137]

1.4.2.3. Pişmanlık Zammı

Beyana dayanan vergilerde vergi kaybına sebep olunan hallerde, yükümlüler ile birlikte işlenen fiillere iştirak edenlerin, belli koşullar altında suçluluktan kurtulabilme imkanı tanınmaktadır.[138]

Buna ilişkin pişmanlık müessesi, Vergi Usul Kanunu madde 371 hükmünde düzenlenmiştir. İlgili madde, *"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin*

[136] CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 89.
[137] KÜÇÜK, Şaban, "*Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?",* Yaklaşım Dergisi, Sayı: 145, Ocak 2005
[138] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 220.

kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez.

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

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

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

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

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

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz." Hükmünü ihtiva etmektedir.

Anılan kanun hükmünde düzenlenen kendi isteği ile vazgeçme kurucu koşulu, beyan edilmeyen verginin de ödenmesi şartını içermesi sebebiyle, neticenin ortadan kaldırılması ile telafisi maksadını güden etkin pişmanlığa benzetilmektedir.[139]

Bunun yanında öğretide, Pazarbaşı, vergi hukukunda pişmanlık kavramınının, ceza hukukundaki etkin pişmanlık ve önödeme müesseseleri karışımı olduğunu öne sürmektedir.[140] Pazarbaşı burada, vergi ziyaına sebep olunan fiilleri ihbar etmekle

[139] YARALI, s. 141-142; OKTAR, s. 326.

[140] PAZARBAŞI, Feyz, Hileli Vergi Kaçakçılığı Suçu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 1991 ,s. 159. Karakoç ise, pişmanlık ve ıslah

etkin pişmanlıkta bulunulduğunu, eksik kalan verginin ödenmesi ile de önödeme kurumuna yaklaşıldığını savunmaktadır.[141] Bununla birlikte aralarında büyük bir fark bulunduğunun da altını çizmekte ve önödemenin ceza kanunlarınca tespit edilen tutar aralıklarında mevcut olacağı hususuna karşı, vergi hukukundaki pişmanlığın kapsamında alt ve üst sınırların çizilmediğini, netice tutar ne olursa olsun Kanun'da sayılan koşullara uyan fiiller için uygulama alanı bulduğunu ifade etmektedir.[142]

1985 yılında kabul edilen 3239 sayılı Kanun'un[143] 30'uncu hükmüyle, pişmanlık müessesine ek bir koşul daha getirilmiş ve "*…gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi"…"* gerekliliği düzenlenmiştir. Böylelikle tecil yoluna başvurulmasının da önüne geçilmiş bulunulmaktadır.[144]

1.4.2.4. Tecil Faizi

Vergi hukuku kapsamında tecil, belirli koşullarda kamu borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.[145]

Anılan Kanun'un madde 48/1 hükmünde, *"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."* zikredilmiştir.

---

kurumunu, vergi ceza hukukuna özgü, sui generis olarak görmekte ve başka hukuk dallarında karşılık aranmasını hatalı bulmaktadır (KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları,Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 57).

[141] Pazarbaşı, s. 45-46.

[142] Pazarbaşı, s. 46.

[143] 3239 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Saydı Gelir Vergisi Kanuna, 5422 Sayın Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 Saydı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Saydı Harçlar Kanunu, 488 Saydı Damga Vergisi Kanuna, 210 Saydı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Saydı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Saydı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Saydı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Saydı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Saydı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun", Kabul Tarihi: 04.12.1985, RG: 11.12.1985, 18955.

[144] ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku*, s. 159.

[145] YARALI, s. 139.

Gerek kamu alacakları gerek bağlı fer'i alacakları için tecil talep edilebilecektir. Öte yandan tecil talep edebilme yetkisi kanun koyucu tarafından sınırlandırılmamış olup, yükümlü yahut aynı vergi alacağı için *(mirasçılar, kanuni temsilciler gibi)* sorumlu olanların da talep hakkı saklıdır.[146]

Yukarıda anılan kanun hükmünün dördüncü fıkrasında belirtilen makamlar, tecile karar verme konusunda yetkilendirilmişlerdir. İlgili düzenleme şöyledir; *"Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olanlar, Devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, vilayet hususi idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye reisleridir."* Bununla birlikte anılan makamlar, tecil talebini hakkında takdir yetkilerini kullanacak olup, talebi kabul etmek zorunda değillerdir.

Madde metninde ifade edilen kamu borçlusunun çok zor duruma düşmesi hali, 238 seri numaralı Tahsilât Genel Tebliği'ne de atıfta bulunularak 249 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde *"kamu alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin uygulanması veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi halinde borçlunun, vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetinin devamına imkan kalmaması veya bu faaliyetlerinin ağır şekilde sekteye uğraması"* şeklinde açıklanmıştır.[147]

Tecile başvurabilmenin şartları; kamu borçlusunun zor durumda olması, yazılı talepte bulunması, teminat gösterilmesi ve tecil faizi hesaplanması olarak kanunda sayılmıştır.

Öte yandan, tecil hakkında karar verilirken, borçlunun *"iyiniyetli olması koşulu"* da yasa metninde yer almamasına rağmen, 249 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesi[148] gereği söz konusu olmaktadır.[149] Kanunla

---

[146] SEMİZ, İmran, Vergi Hukukunda Teminat, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 2014, s. 124

[147] https://www.gib.gov.tr/tahsilat-genel-tebligleri?page=22 (Erişim Tarihi: 11.04.2019)

[148] 249 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesi: *"Tecil hakkında karar verilirken borçlunun öteden beri borçlarını ödemede hüsnüniyet sahibi olup olmadığına bakılacak ve ayrıca borçlunun tecil talebi tarihi ile tecilin yapıldığı tarih arasında geçen müddet zarfında tecil talebinde ileri sürdüğü taksit şartlarına göre kendiliğinden tediyede bulunup bulunmadığı da göz önünde bulundurulacak ve borçlunun tecil talebinin kabulünü beklemeden tediyelerine başlaması ve devam etmesi hüsnüniyetinin bir delili olarak alınacaktır."*

[149] SEMİZ, s. 126 (547 sayılı Dipnot).

düzenlenmesi gereken bir konuda, zorlaştırıcı ve genişletici ölçüde yeni bir koşul getirilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısındayız.

Son olarak, Kanun'da tecil faizi oranı öngörülmediğinden Hazine Bakanlığınca yayımlanan tebliğler ile saptanmaktadır. En son 06.09.2018 tarihinde yayımlanan 3 No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile tecil faizi oranı yıllık %12'den %22'ye çıkarılmıştır.[150]

1.4.2.5. Haksız Çıkma Zammı

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan amme borçlusu[151], tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde, "böyle bir borcun olmadığı", "kısmen ödendiği" veya "zamanaşımına uğradığı" şeklinde 6183 sayılı Kanun'un 58'inci hükmünde sınırlandırılan nedenlerle dava açabilecektir.

Ödeme emrine karşı dava açıldıktan sonra davanın reddi halinde, durumunda 6183 sayılı Kanun'un 58/5 hükmü uyarınca %10 haksız çıkma zammı hesaplanmaktadır. Amme borçlusunun kısmen haklı kısmen haksız çıkması durumunda ise haksız çıktığı toplam tutar üzerinden haksız çıkma zammı uygulanmaktadır.[152]

Diğer taraftan, ödeme emrine karşı açılan davalarda haksız çıkma zammı uygulamasıyla, mükelleflerin gereksiz yere dava açmalarının önüne geçmek amaçlanmakta ise de bu konuda özel hukukta benzeri bir düzenleme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda[153] ilamsız takipler için söz konusudur. Buna göre tebliğ edilen ödeme emrine süresi içerisinde yapılan itiraz aynı Kanun 66'ıncı hükmü gereğince takibi kendiliğinden durdurmakta, borçlu, borcun yalnız bir kısmına itirazda bulunmuşsa takip, kabul ettiği miktar için devam etmektedir.

---

[150] Seri: C Sıra No: 3 Tahsilat Genel Tebliği, RG: 06.09.2018, 30527.

[151] Ödeme emri tebliğinden önce davanın açılması halinde, haksız çıkma zammı uygulanmamakta, şartları bulunuyorsa gecikme faizi yansıtılmaktadır, SONSUZOĞLU, s. 59-60.

[152] 6183 s. Kanun m. 58/5: *"İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir."*

[153] 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, Kabul Tarihi: 09.06.1932, RG: 19.06.1932, 2128.

Özel hukuk düzeni içerisinde eşit taraflar arasında haksız ve kötü niyetli başvuruları cezalandırma amacı güden İcra İflas Kanunu'nun bu düzenlemesi gerek borçlu gerek alacaklı açısından hukuki ve adil görünmektedir.

Oysa vergi icra hukuku kapsamında, kamu alacağının tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava, takip ve tahsil işlemlerini durdurmamaktadır.[154] Bu nedenle ne kamu alacağının tahsilinin geciktiği ne de mahkemelerin sebepsiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi bakımından elverişlilikten söz edilebilmektedir.[155]

Zira ödeme emrine konu kamu alacağı için gecikme zammı işlemeye devam etmektedir. O halde, kamu alacağının tahsilinin gecikmesinden söz edilemeyeceği gibi kamu alacağının zaman karşısında ekonomik değerini de muhafaza etmiş olduğu görülecektir. Ayrıca Anayasanın 125'inci maddesinin birinci fıkrasındaki *"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."* hükmü, hukuk devleti ilkesinin zorunlu bir sonucu olmaktadır. Hukuk devleti ilkesi uyarınca, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açıklığının, yalnızca şekli olarak değil, aynı zamanda yargı yoluna başvurulmayı engelleyici, zorlaştırıcı ve dava açmaktan caydırıcı olmasına yol açan hükümlerin konulmamasını da gerektirmektedir.

Hal böyle olunca, haksız çıkma zammının Anayasa'ya aykırı olduğu görüşü ağırlık kazanmaktadır. Nitekim bu husus, Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış ancak Anayasa Mahkemesi'nin 03.02.2011 günlü kararı ile aykırılık iddiaları reddedilmiştir.[156]

1.5. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA ÖDEV VE SORUMLULUKLAR

1.5.1. Kanuni Temsilcilerin Vergi Usul Kanunu Kapsamında Ödevleri

Vergi Usul Kanunu'nun *Mükellefin Ödevleri* başlıklı ikinci kitabında, yükümlünün ödevleri ayrıntılı olarak sayılmıştır. Kavramın içeriği genel itibariyle, vergi bilgilerinin doğru kaydedilmesi, vergi denetiminin doğru işleyişine katkıda bulunma gibi kamu yararına dair sebeplerle bir kısım şekli ödevler yüklenmiştir.

---

[154] AKKAYA, Mustafa, *"Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Uygunluğu"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. I, AÜHF Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 347.
[155] AKKAYA, *(Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Uygunluğu),* s. 339-347.
[156] AYM, T. 03.02.2011, E. 2009/83, K. 2011/29

1.5.1.1. Bildirimde Bulunma Ödevi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 153 hükmünde düzenlenmiş olan yükümlünün ilk ödevi şudur: *"Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlıyanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:*

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklariyle komandit şirketlerin komandite ortakları. (Ek fıkra: 11/6/2003-4884/12 md.) Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27 nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 15/7/2016-6728/19 md.) Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir." denilmektedir. Bilindiği üzere, vergi hukukunda kural olan beyana dayalı tarh usulüdür. Beyan esası, vergiyle ilgili temel ödevlerin doğrudan yükümlü veya vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesini ifade etmektedir.[157] Türk vergi sisteminde çoğu yükümlülük, mükellefin beyanı üzerine bırakılmıştır.

Bildirilmesi gereken hususlar kabaca; işe başlama, adres, bilinen iş ve işletme değişiklikleri ile işi bırakma halleridir.[158]

[157] YENİÇERİ, Harun, *"Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma",* 19. Türkiye Mali Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 10-14 Mayıs 2004, s. 908

[158] SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 122-124.

1.5.1.2. Defter Tutma Ödevi

Şirketler tarafından tutulması gereken defterler mevzuatımızda 6102 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. 213 sayılı Kanun madde 172 hükmü ile defter tutma zorunluluğu olanları görmekteyiz.[159] Aynı Kanun madde 171 hükmünde ise defter tutmanın amacı şu şekilde belirtilmiştir: *"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlıyacak şekilde tutarlar:*

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karsışındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. (Değişik: 30/12/1980-2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

İlk dört amaç vergi yükümlüsüne yönelik olmakla birlikte, beşinci amaç; ilgili vergi yükümlüsü ile işlem yapanlara dair, karşıt incelemede beyanların doğruluğunun sağlama yapılması imkânına yöneliktir.[160]

Tüzel kişiliğe sahip sermaye şirketleri tacir sıfatını haizdir ve tacirlerin tutması gereken defterler 213 sayılı Kanun madde 176'da belirtilmiştir.[161] Sermaye şirketleri

---

[159] VUK madde 172 – *"Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:*
1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. (Değişik: 30/12/1980-2365/24 md.) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.
(Değişik: 30/12/1980-2365/24 md.) iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler."

[160] KANETİ, s. 151.

[161] VUK madde 176 – *"Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır:*
I inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;
II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre; defter tutarlar."

aynı Kanun madde 177/4 hükmü[162] gereği, birinci sınıf tacir sayılmaktadırlar ve bilanço usulüne göre defter tutmaları gerekmektedir.[163] Ayrıca bilanço esasına sahip işletmelerin tutacağı diğer defterler; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri olmaktadır.[164]

Defter ve kayıtlar Türkçe tutulmak zorunda olup, Türkçe kayıtları bulunmak şartıyla başka dillerde de tutulabilmektedir.[165] Öte yandan defter ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılmalıdır, yabancı para birimlerinde ise Türk Lirası karşılığı işlenmelidir.[166]

Son olarak, Vergi Usul Kanunu madde 220 gereği defterler dönemlerine uygun olarak tasdik ettirilmeli ve devam hükümlerinden 223/1'e göre ise, noter yahut noterlik görevini ifa eden mükellefçe tasdik işlemi gerçekleştirilmelidir.

1.5.1.3. Belge Düzenine Uyma Ödevi

Vergiye konu işlemlerin belgeye bağlanması, hem ispat yükü hem de vergi denetiminin sağlıklı işleyebilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir.[167]

213 sayılı Kanun'un 227'inci maddesinde *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir"* denilmekle konuya ilişkin emredici hüküm düzenlenmiştir. Bulunması zorunlu belgeler Vergi Usul Kanun'nun

---

[162] VUK Madde 177 – *"(Değişik 30/12/1980-2365/26 md.) Aşağıda yazılı tüccarlar, I inci sınıfa dahildirler:*
(1) 1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (190.000 TL) lirayı veya satışlarının tutarı 8.640.000.000 (260.000 TL) lirayı aşanlar;
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 3.600.000.000 (100.000 TL) lirayı aşanlar;
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı, işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 7.200.000.000 (190.000 TL) lirayı aşanlar;
4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);
6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler."
[163] AYAZ, s. 74.
[164] 213 sayılı Kanun madde 182 ve devamı hükümleri.
[165] VUK madde 215/1
[166] VUK madde 215/2a
[167] KIRBAŞ, s. 76.

227 ila 252'inci maddeleri arası muhtelif hükümlerde düzenlenmiştir. En önemlileri olarak birkaç örnek verecek olursak; fatura[168], serbest meslek makbuzu[169], ücret bordrosu[170], sevk irsaliyesi[171] gösterilebilir.

Anılan Kanun'un 227'inci maddesine göre ise, kullanılması zorunlu olan belgelerin kanun koyucunun öngördüğü şekil şartları ile unsurları taşımaması halinde, bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmaktadırlar.

1.5.1.4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

Yukarıda anıldığı üzere defter tutmak mecburiyetinde olan sermaye şirketleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 253 hükmü gereği, tuttukları defterleri ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu husus, vergi alacağına bağlı zamanaşımı süreleri ile uyumlu olmakla birlikte, hukuk uyuşmazlıkları için ise 6102 sayılı Kanun madde 82 gereği belirli kayıtların on yıl süre ile saklanması zorunluluğu vardır.[172]

İzah edildiği üzere muhafaza ödevinin yanında 213 sayılı Kanun madde 256'da düzenlenen ibraz ödevi de mevcuttur. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar; muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli

---

[168] Madde 229 – *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır".*

[169] Madde 236 – *"(Değişik: 30/12/1980-2365/39 md.) Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."*

[170] Madde 238 – *"İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. (…)"*

[171] Madde 230/5 – "*5. (Değişik: 4/12/1985-3239/19 md.) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır."*

[172] TTK madde 82- *"(1) Her tacir;*

a) Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, (…) sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. (…) (5) Birinci fıkranın (a) ilâ (d) bentlerinde öngörülen belgeler on yıl saklanır."

tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

İbraz mecburiyeti kanuni bir zorunluluk olup, tutulması mecburi defterlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali 213 sayılı Kanun madde 30/(2)-b.3 gereği, re'sen vergi tarhına sebep olmaktadır.

1.5.1.5. Beyanname Verme Ödevi

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.[173] Türk hukukunda kural olarak benimsenen, beyan usulü vergi tarhiyatıdır. Ödenmesi gereken vergi, yükümlünün beyan ettiği değerler dikkate alınarak hesaplanır. Beyannamede verilen bilgilerin karine olarak doğruluğu kabul edilir, aksi vergi denetim ve incelemeleri ile ispat edilerek çürütülebilmektedir.[174]

Beyannameler, ilgili olduğu vergi alacağının düzenlendiği kanunda; şekil, usul ve verilme zamanı açısından belirtili yazılı bildirimlerdir.

213 sayılı Kanun madde 30/(2)-b.1,b.2 hükümlerince, kanuni süresinden sonra verilen beyanname yahut beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması hallerinde de idarece re'sen vergi tarhiyatına gidilmektedir.

Öğretide bazı yazarlar, beyanname verilmesini vergi ödevleri içerisinde saymamaktadırlar.[175] Öncel/Kumrulu/Çağan ile Kaneti ve Karakoç ise beyanname vermeyi bir şekli ödev olarak kabul ederek eserlerinde yer vermişlerdir.

Her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında ödevler arasında sayılmamış olsa da, aynı Kanun'un 144'üncü maddesinde *"(...) Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz."* denilmekle, kanun koyucunun kasten vergi hukukuna özgü teknik terim mahiyetinde *"ödev"* ibaresini kullandığı düşünülmektedir.

---

[173] VUK madde 20.

[174] YARALI, s. 216.

[175] Adı geçen yazarlar, eserlerinde beyanname verilmesini vergi ödevleri içerisinde saymamaktadır: SABAN, *Vergi Hukuku*; ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2001.

İKİNCİ BÖLÜM

2. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KANUNİ TEMSİLCİLER VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ DAYANAKLARI

2.1. TİCARET HUKUKU BAKIMINDAN SORUMLULUK

Sorumluluk kavramı, sosyal hayata diğer kavramlardan daha fazla dâhil olması nedeniyle gelenekselleşerek farklı anlamları kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Sorumluluk, bir anlamı ile dar anlamda borç terimini karşılamaktadır.[176] Bunun sebebi sıklıkla, sorumluluğun bir borçla beraber doğmasından kaynaklanmaktadır. Bir edimin ifası ile yükümlü kişi için, sorumluluk ile borçluluk terimleri iç içe geçmiştir.[177]

Bir diğer anlamda sorumluluk ise, *isnat kabiliyetini*[178] kapsamaktadır. Eş söyleyişle, bir kimsenin, kendisi ile illiyet bağı bulunan fiillerinin neticesi hakkında kınanabilirliğini ifade etmektedir.[179]

Üçüncü anlamı ile sorumluluk, borcun ne ile karşılanacağını ifade etmektedir.[180]Alacaklının, alacağını karşılayabilmek için alacak hakkını yöneltebileceği; kişiler, mallar yahut hakları kapsamaktadır.[181]

Ticaret ortaklıkları/şirketleri, tüzel kişiliğini, tüzel kişilik için kurucu nitelikteki ticaret siciline tescil ile kazanmaktadır.[182] Böylelikle şirketler, kendilerini oluşturan ortaklardan bağımsız olarak hukuk dünyasında varlık kazanırken, borçlandırıcı işlemlere taraf olabilirler.

---

[176] ÇAMOĞLU, Ersin, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007, s. 9.

[177] ÇAMOĞLU, s. 9; ARSLANLI, Halil, Kollektif ve Komandit Şirketler, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1960, s. 343.

[178] ÇAMOĞLU, s. 9.

[179] SABAN vergi borçluluğunda sorumluluğu tanımlarken ikiye ayırmış ve mesuliyet anlamına gelen bu tipteki sorumluluğu *"…den sorumluluğu"* olarak ifade etmiştir (SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 83)

[180] ÇAMOĞLU, s. 10.

[181] Saban'ın vergi borçluluğunda sorumluluğu tanımlarken ikiye ayırdığı incelemede, ikinci tespitidir ve *"…ile sorumluluğu"* olarak ifade etmektedir (SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 83)

[182] ŞENER, Oruç Hami, Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 105.

Sermaye şirketleri olarak anılan[183]; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sorumluluk, sadece şirket tüzel kişiliğinin malvarlığı ile sınırlıdır. Bu husus şüphesiz özel hukuk borç ilişkileri açısından geçerlidir.

Tüzel kişiliğe ve kendi malvarlıklarına sahip olan sermaye şirketleri, organları vasıtasıyla işler. Bu durumu, 6102 sayılı Kanun'un 126'ıncı maddesinde Türk Medeni Kanunu'nun[184] tüzel kişiler ile ilgili hükümlerine yapılan yollama ile perçinleyebiliriz. Zira 4721 sayılı Kanun madde 49 hükmünde, *"Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar."* denilmekte ve böylelikle tüzel kişilerin, aktif ve pasif işlemlerde ehliyeti ne zaman kazandığı belirtilmektedir.

Normal olan, ortaklık sözleşmesinin tescili sırasında, ortaklık organlarının da teşekkül etmesi gerekir. Fakat anormal bir durumun ortaya çıkması ile organlar teşekkül etmemiş bulunurlarsa, yukarıda anılan 4721 sayılı Kanun madde 49 ile hakları kullanma, fiil ehliyetinin bulunmadığı ileri sürülebilir.[185]

Ortaklık sözleşmesinin tescili ile organların da teşekkül ettiği ortaklığın kuruluşu aşamasında yapılan borçlandırıcı işlemlerin ortaklık organınca kabul edilmemesi halinde işlem ve taahhütlerden sorumluluk nasıl olacaktır? Burada söz konusu işlemler, ortaklığın ticaret siciline tescili ve tüzel kişilik kazanmasından evvel, ortaklık adına yapılan işlemlerdir. Kurucular tarafından ileride kurulacak ortaklık adına yapılan işlemler, ortaklığın yetkili organınca üç ay içerisinde kabul edilmelidir. Açık yahut örtülü kabul gerçekleşene dek, işlem, askıda hükümsüzdür.[186] Ancak işlemin tarafı olan kurucu ortak yahut ortaklar, şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.[187] Öte yandan ortaklığın yetkili organınca kabul edilmedikçe,

---

[183] 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG: 14.02.2011, 27846,
TTK madde 124: *"(1) Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. (2) Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır."* Zikredilmiştir.
Görülmektedir ki, ilk fıkrada ticari şirket olarak sayılan kooperatifler, ilgili hükmün ikinci fıkrasında ne şahıs ne de sermaye şirketlerine dahil edilmiştir. Bu durum, Kanun Koyucunun bilinçli susmasıdır. Bu vesile ile, sermaye şirketleri bünyesine alınmayan *kooperatifler* çalışmamızın dışında bırakılmıştır.
[184] 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Kabul Tarihi: 22.11.2001, RG: 08.12.2001,24607.
[185] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 100.
[186] ŞENER, s. 323.
[187] ŞENER, s. 325.

daha sonra pay sahibi ortaklara rücu hakları da bulunmamaktadır. Söz konusu durum, 6102 sayılı Kanun madde 355 ile düzenlenmiştir.[188]

Ticari şirketlerin ehliyetinden bahsedildiğinde, eski Ticaret Kanunu'nda[189] (eTTK) katı bir biçimde uygulanan *ultra vires teorisi*ne değinmekte yarar bulunmaktadır. Ultra vires teorisi, ortaklığın ehliyetinin, sözleşmesindeki konu ile sınırlı olması anlamına gelmektedir.[190] Esas sözleşmedeki konu dışına çıkan iş ve işlemler, ortaklığı bağlamamakta ve ortaklık bakımından yokluk ile malül olmaktadır.[191] Hatta, ortaklığın bu işleme sonradan icazet vermesi dahi yeterli değildir. Esas sözleşmesinin, ortaklığın konusunun ilgili işlemi kapsayacak şekilde değiştirilmesi ve aynı işlemin yeniden yapılması gerekecektir.[192] Döneminde oldukça sert kabul edilen bu uygulama, kimi zaman Yargıtay'ın yorumu ile yumuşatılsa da, Yargıtay daireleri arasında, kanunun değişikliğine dek içtihat birliği sağlanamamıştır. Şüphesiz, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi ultra vires teorisinin kaldırılmış olmasıdır.

Sermaye şirketlerinde özel hukuk borçlarından kaynaklı ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri esas sermaye payı ile sınırlıdır. Eş söyleyişle ortaklar, şirket borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye oranınca şahsi malları ile sorumludurlar. Bunun üzerinde bir sorumlulukları yoktur.[193] Sermaye şirketlerinde, sermaye koyma borcunun ifa edilmemesi şahıs şirketlerinde olduğu gibi, ortaklığın sona erme sebebi değildir. Aksine ortaklık, sermaye koyma borcu ediminin ifasını talep hakkıyla birlikte, tazminat ve faiz isteme hakkı da kazanır.

---

[188] TTK madde 355: *"(1) Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.*
(2) Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar ve taahhütlere girişenler, bu işlem ve taahhütlerden şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Ancak, işlem ve taahhütlerin, ileride kurulacak şirket adına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve şirketin ticaret siciline tescilinden sonra üç aylık süre içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul olunmuşsa, yalnız şirket sorumlu olur.
(3) Şirketçe kabul olunmadığı takdirde kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır. Bunların pay sahiplerine rücu hakları yoktur."

[189] 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 29.06.1956, RG: 09.07.1956, 9353.

[190] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 101.

[191] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 101.

[192] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 101.

[193] Limited şirketlerde, esas sözleşme ile bir kısım ek ödeme yükümlülüğü ile yan edimler getirilebilir. TTK madde 573/2: *"Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."*

Kanuni temsilcilerin yükümlülük, ödev ve sorumlulukları da, tıpkı ortaklar gibi, 6102 sayılı Kanun'da belirli hükümler ile ihdas edilmiştir.

Kanun koyucu, sermaye şirketlerinden sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limited şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu için anonim şirket hakkında düzenlenen hükümlere atıfta bulunmuştur. Buna göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket için 6102 sayılı Kanun'un *Uygulanacak Hükümler* başlığı ile madde 570 hükmünde, *"Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerlidir."* denilmektedir.

Limited şirketler hakkında ihdas edilen anılan Kanun *Uygulanacak Hükümler* başlığı ile 644'üncü hükmünün birinci fıkrası (a) bendinde, *"...kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen 553 üncü; denetçilerin (...) sorumluluğuna ilişkin 554 ilâ 561 inci maddeler..."* denilmekle, anonim şirket yöneticilerinin, diğer bir deyişle kanuni temsilcilerinin sorumluluklarına yollamada bulunulmuştur.

Neticede yukarıda sayılan yollamalar göz önünde bulundurularak, anonim şirkette kanuni temsilci konumunda olan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk hallerine bakmak gerekmektedir. 6102 sayılı Kanun'un *Hukuki Sorumluluk* başlığı ile düzenlenmiş on birinci bölümünde çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Anılan Kanun'un 549 ilâ 552'inci hükümlerinde, pasif dava ehliyetinin somut olaya göre belirleneceği birkaç hukuki sorumluluk kaynağı ihdas edilmiştir. Bunlar sırasıyla; belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması,[194] sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi,[195] değer biçilmesinde yolsuzluk,[196] halktan para toplamak[197] olarak görülmektedir.

[194] TTK madde 549. ETTK'da olmayan bir hükümdür.
[195] TTK madde 550.
[196] TTK madde 551.
[197] TTK madde 552. Halktan para toplama yasağı 6102 Kanun'un yeniliklerinden biridir. Kanun'un gerekçesinde, *"552. madde yenidir. Uygulamanın önemli bir gereksinimine cevap vereceği düşünülmektedir. Normun amacı, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınmaksızın özellikle yurt dışında bir anonim şirket kurmak veya sermayeyi artırmak amacıyla para toplanmasına engel olmak; böyle bir olayla karşılaşınca önlem uygulamak; bu yolla halkın aldatılmasının yollarını kapamaktır. Halktan para toplanmasına ilişkin sebepler sınırlı sayı (numerus clausus) değildir. Maddede anılan sebepler en çok rastlanılan örneklerdir. Hükmün uygulanabilmesi için kusura gerek yoktur; iyiniyetle hareket de*

Kuşkusuz şartların varlığı halinde yukarıda sayılan sorumluluk halleri yönetim kurulu üyeleri için uygulanabilecektir. Ancak yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğuran nihai hüküm, 6102 sayılı Kanun'un 553'üncü hükmüdür. İlgili konu başlığının altında daha ayrıntılı olarak yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kapsamı incelenecektir. Ancak özetle kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ihlalinin oluşturduğu görülmektedir.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, akdi temele dayandığından kusur sorumluluğu esastır ve kusurlarının bulunmadığını ispat yükü kendi üzerlerindedir.[198]

Ayrıca yönetim kurulu üyelerinin yükümlülüklerinin ihlaline sebep olan eylem ile netice zarar arasında illiyet bağı bulunmalıdır.[199]

Son olarak, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidebilmek için, bir zararın meydana gelmesi gerekmektedir. Bu zararın tespitinde doğrudan ve dolaylı zararlar açısından bir ayırım yapmak yerinde olacaktır.

Doğrudan zarar; yönetim kurulu üyelerinin, kanun ve esas sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerine aykırı bir şekilde kusurlu fiil ve işlemleri nedeniyle,ortaklık mamelekinde herhangi bir zarar ortaya çıkmadan, pay sahipleri ve şirket alacaklılarının bizzat ve doğrudan zarara uğramalarıdır.[200]Bu durumda 6102 sayılı Kanun'un 553'üncü hükmünce tanınan haklar, kusurlu yönetim kurulu üyelerine karşı öne sürülebilir.

---

hüküm uygulanmasına engel olmaz. Bunun gibi paranın toplanmış olması uygulama şartı olarak görülmemelidir. Bu sebeple "girişim" sözcüğü kullanılmıştır. Girişim de herhangi bir şekille tanımlanmamıştır.
Hükmün kenar başlığında ve metinde yer alan "halk" sözcüğü geniş anlamda kullanılmış olup çok sayıda kişiye başvurulmasını veya el ilânı ve bunun gibi araçlar dağıtılmasını, ilân verilmesini, belirsiz veya belirli kişilerin bir yere çağrılmasını, başvuruda bulunulmasının istenmesini vs. ifade eder." Denilmektedir.
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
(Erişim Tarihi: 15.04.2019)

[198] ŞENER, s. 406.

[199] ŞENER, s. 406.

[200] KOBAN, Cansu Damla, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 2013, s. 22.

Dolaylı zarar ise, 6746 sayılı eTTK'da bulunan bir kavram olup, bunun yerine 6102 sayılı Kanun'da *"Şirketin zararı"* ifadesi düzenlenmiştir.[201] Dolaylı zarar; ortaklığa verilen doğrudan zararın, ortaklar ve şirket alacaklıları bakımından dolaylı zarar oluşturması şeklinde formüle edilebilir. Diğer bir ifade ile, yönetim kurulu üyelerinin, ortaklık mamelekini kötüleştiren davranışları, ortaklar ile alacaklılar için dolaylı zarar oluşturmaktadır.[202]

Anonim şirkette kanuni temsilci konumunda olan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun dayanağı olan 6102 sayılı Kanun'un 553'üncü hükmünün ikinci ve üçüncü fıkralarında ise sorumsuzluk halleri düzenlenmiştir. İlgili hükmün ikinci fıkrasına göre, kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak başkasına devreden organlar veya kişiler, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu değillerdir. Ancak elbette özen ve bağlılık yükümlülüğünün[203] aksine hareket edildiğinin ispatı halinde sorumluluk doğabilecektir.

Anılan hükmün son fıkrasında ise; *"Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz."* denilmekle diğer bir sorumsuzluk hali belirtilmiştir.

2.1.1. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

2.1.1.1. Kanuni Temsilci

İdare ve temsil için Poroy şu tanımlamayı yapmıştır: *"Geniş anlamda idarenin bir iç bir de dış cephesi vardır. İç cephe "karar alma" dış cephe ise dış ilişkide icra ile ilgilidir. Karar alma, ortaklığın içinde (iç ilişkide) gerçekleşir, dış ilişkide icra ise "temsili" gerektirir. (...) Dar anlamda idare (ise), temsili içermeksizin ortaklık içi*

---

[201] TTK madde 555: *"B) Şirketin zararı I - Genel olarak MADDE 555- (1) Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler.*
(2) Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaştırır."

[202] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 339-340.

[203] Anonim şirketler için 6102 sayılı Kanun'un 369'uncu hükmünde düzenlenmiştir.
TTK madde 369-*" (1) Yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar…"*

fonksiyonların yerine getirilmesini ifade eder. Başka bir ifade ile ortaklığın konusunun elde edilmesi amacıyla iç ilişkide alınan ve "olağan" nitelik taşıyan bütün kararlar ve tedbirler dar anlamda "idaredir"."[204]

Ticaret şirketleri açısından idarenin, Poroy'un geniş anlamda idare tanımına uyduğu, bu vesile ile *karar alma* ve *temsil* unsurlarının ikisini de barındırdığı şüphesizdir. Temsil ilişkisi, ehliyet durumu bakımından kendi medeni haklarını kullanma ehliyetini göstermektedir.[205] Ticari şirketlerin de tıpkı gerçek kişiler gibi fiil ehliyetine sahip olduğunu ve bu ehliyetin tüzel kişiliğin zorunlu organlara sahip olmasıyla kazanıldığı yukarıda belirtilmişti.

Ticari şirketlerin fiil ehliyetinin ifası için yürütme ve temsil organına ihtiyaçları bulunmaktadır. Yürütme ve temsil organı, ticari şirketler için işletme sahibi mevkiindedir.[206] Bir yandan ortaklık işlerinin sürekliliği diğer taraftan ortaklığın amacına ulaşabilmesi için gerekli kararların alınmasının yanında, ortaklık tüzel kişisinin hak sahibi yapılması ve borçlandırıcı işlemlerde taraf olabilmesi gibi kompleks görevleri ihtiva etmektedir.

Kanuni temsilcinin yanı sıra, tüm şirketler açısından genel hüküm niteliğinde olan 6098 Borçlar Kanunu'nun madde 40[207] ve devamı hükümlerinde, düzenlenen *iradi temsil* türü, kanuni temsilcinin bir başkasına vereceği yetkiyle temsilci tayini kurumudur. Kanuni temsilci, mevcudunda bulunan yetki ile şirket adına bir temsilci tayin edebilmektedir.

Ticari ortaklıklardan sermaye şirketlerinin tür çeşitliliği ve kanun koyucunun her bir tür için farklı hükümler ihdas etmesi neticesinde, kanuni temsilci kavramının her bir sermaye şirketi açısından ayrı ayrı tespit edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

---

[204] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 64.
[205] İMREGÜN, Oğuz, *"Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Ehliyeti Ve Temsili"*, II. Ticaret Ve Banka Hukuku Haftası, 1961, s. 275.
[206] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 295.
[207] TBK madde 40- *"Yetkili bir temsilci tarafından bir başkası adına ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçları, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlar…"*

2.1.1.2. Kanuni Temsilcinin Tespiti

6102 sayılı Kanun'un 329'uncu maddesinde anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan ve ortaklarının sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye paylarıyla şirkete karşı sorumlu oldukları ortaklık türü olarak açıklanmaktadır. Kanuni temsilcinin tespitinde kanundaki sırasıyla sermaye şirketleri incelenecektir.

1. Anonim Şirket: Aynı Kanun madde 365 hükmü ile anonim şirkette temsil kavramı düzenlenmiştir. Buna göre, *"Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır."* Olarak belirlenmiştir. Eski Kanun'a kıyasla yeni eklenen ikinci cümle istisnaları saklı tutmaktadır. Kanunî istisnaların başında, 367'nci maddenin birinci fıkrası[208] ile 370'inci maddenin ikinci fıkrası[209] hükümleri gelir. Tasfiyeye girmiş şirketlerde tasfiye memurları da tasfiyeye ilişkin yönetim ve temsil hak ve yetkilerini kullandıklarından, söz konusu yetkileri ve hakları düzenleyen hükümler istisnalar kapsamında olmaktadır.

Yönetim kurulunun temsil yetkisinin devrine ilişkin 6102 sayılı Kanun'un 370'inci maddenin ikinci fıkrasına göre, yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir ancak bu durumda en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

Yönetim kurulu, yukarıda bahsettiğimiz üzere, temsil ettiği anonim ortaklık tüzel kişisini hak ve borç sahibi yapabilme yetkisine sahip kanuni temsilcidir.[210] Ortaklığı, gerek iç ilişkide ortaklara karşı gerek dış ilişkide üçüncü kişilere karşı temsiliyet sağlanır.[211] Ancak yönetim kurulunun temsil yetkisi sınırsız değildir. Bu

---

[208] TTK madde 367: *"(1) Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.(…)"*

[209] TTK madde 370: *"(…) (2) Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır."*

[210] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 305; PULAŞLI, Hasan, Şirketler Hukuku, 6. Baskı, Karahan Kitabevi, Şubat 2008, s. 276.

[211] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 305.

husus 6102 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinde *Kapsam ve Sınırlar* olarak belirtilmiştir.[212] Buna göre, yukarıda andığımız *ultra vires teorisi*ne bağlı kalmamak kaydıyla şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür hukuki işlemleri yapabilmesi, yönetim kurulunun ilk sınırıdır. Bunun yanında, temsil yetkisi esas sözleşmede belirtilecek şekilde sınırlandırılabilir. Elbette Kanun'dan doğan sınırlamalar saklıdır.

2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket: 6102 sayılı Kanun'un 564'üncü hükmüne göre, *"Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere[213] Kanun'un 570'inci hükmünün yollaması ile komandit ortaklığın kanuni temsilci ve yöneticisi hakkında uygulanacak hükümler anonim ortaklığa ait hükümlerdir.

---

[212] TTK madde 371- *"(1) Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücû hakkı saklıdır.*
(2) Temsile yetkili olanların, üçüncü kişilerle, işletme konusu dışında yaptığı işlemler de şirketi bağlar; meğerki, üçüncü kişinin, işlemin işletme konusu dışında bulunduğunu bildiği veya durumun gereğinden, bilebilecek durumda bulunduğu ispat edilsin. Şirket esas sözleşmesinin ilan edilmiş olması, bu hususun ispatı açısından, tek başına yeterli delil değildir.
(3) Temsil yetkisinin sınırlandırılması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez; ancak, temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülendiğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamalar geçerlidir.
(4) Temsile yetkili kişiler tarafından yapılan işlemin esas sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyiniyet sahibi üçüncü kişilerin o işlemden dolayı şirkete başvurmalarına engel değildir.
(5) Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Şirketin rücû hakkı saklıdır.
(6) Sözleşmenin yapılması sırasında, şirket tek pay sahibi tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek pay sahipli anonim şirketlerde, bu pay sahibi ile şirket arasındaki sözleşmenin geçerli olması sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu şart piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelerde uygulanmaz.
(7) (Ek: 10/9/2014 - 6552/131 md.) Yönetim kurulu, yukarıda belirtilen temsilciler dışında, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları olarak atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367 nci maddeye göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ilanı zorunludur. İç yönerge ile ticari vekil ve diğer tacir yardımcıları atanamaz. Bu fıkra uyarınca yetkilendirilen ticari vekil veya diğer tacir yardımcıları da ticaret siciline tescil ve ilan edilir. Bu kişilerin, şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her tür zarardan dolayı yönetim kurulu müteselsilen sorumludur."

[213] Bkz. Ticaret Hukuku Bakımından Sorumluluk

3. Limited Şirket: 6102 sayılı Kanun'un 573'üncü hükmüne göre, *"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur"* denilmekle, limited şirketin tanımından daha çok niteliklerine bir girizgah yapılmıştır.

Limited şirkette, idare ve temsil yetkisi, ister ortak olsun ister ortaklık dışı olsun, müdür yahut müdürlere aittir. Buna ilişkin TTK madde 623'te *"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. (...)(3) Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler."* denilmektedir.

Yukarıda anılan hükümde temsil yetkisinin ilk sınırları olarak Kanun ve şirket esas sözleşmesi gösterilmekle birlikte, devam hükümlerinden 629'da kapsam ve sınırlar belirlenmiştir. İlgili hükmün ilk fıkrasında, *"Müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına bu Kanunun anonim şirketlere ilişkin ilgili hükümleri kıyas yolu ile uygulanır."* denilerek yine anonim şirketle ilgili düzenlemelere yollamada bulunulmuştur.

Anılan hükmün devam eden ikinci fıkrasında,[214] tek kişiden oluşan limited şirketlerde bu tek ortağın müdür olması halinde, uygulanacak özel bir düzenleme getirilmektedir. Hüküm şeffaflık ilkesi aracılığı ile temsilcinin kendisiyle sözleşme yapmasından doğabilecek sakıncaları, olabildiğince alt düzeye indirmek amacına yöneliktir. İlgili istisna ile piyasa şartlarının haklı gösterdiği sözleşmeler değil, günlük hayat deneyimlerine göre her gün yapılan, sıradan nitelik taşıyan, hükümleri belli, temsilcinin kendi kendisiyle bağıtlaması halinde şirketin ve üçüncü kişilerin zarara uğramayacağı sözleşmeler kastedilmiştir.

[214] TTK made 629- *"(…) (2) Sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Bu zorunluluk, piyasa şartlarına göre günlük, önemsiz ve sıradan işlemlere ilişkin sözleşmelere uygulanmaz. (…)"*

2.1.1.3. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Bu başlık altında incelenecek özel hukuk sorumluluğu, esası itibariyle Borçlar Hukukundaki borç tanımına dayanmaktadır. Zira yukarıda ifade ettiğimiz üzere[215] sorumluluk kavramı borç terimini de ihtiva etmektedir. Buna göre Borçlar Hukukunda borç düzenlemesine göz atalım.

Hukukumuzda borç ilişkisi geniş ve dar anlam olmak üzere iki ayrı anlam taşımaktadır. Geniş anlamda borç, Borçlar Kanunu'nun örtülü olarak benimsediği anlamdır zira anılan Kanun'da bir borç yahut borç ilişkisi tanımı yoktur.[216] Kanun koyucu, geniş anlamda borç yahut borç ilişkisinin biliniyor olduğuna kanaat ederek bilinçli susmuştur.

Geniş anlamda borç yahut borç ilişkisi *(obligation)*, iki taraf arasındaki bir hukuki ilişki olarak, taraflardan biri (borçlu) bir edimi yerine getirme borcu altına girerken; diğer taraf yani alacaklı ise, borçlu diğer tarafın borcunun ifa edilmesini talep etme hakkına sahip olur.[217]

Dar anlamda borç *(dette)*[218] ise, borç ilişkisindeki tarafların birel edimlerini konu alır. Eş söyleyişle, bir borç ilişkisindeki çeşitli borçlardan her birini ifade etmektedir.[219]

Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini açık yahut örtülü olarak kabul edip, göreve başlamaları sonucu ortaklık ile yönetim kurulu üyesi arasında, mahiyeti itibariyle "*vekâlet sözleşmesi"*[220] akdedilir.[221]

Kurulan vekalet sözleşmesinden sonra, ortaklık ve dolaylı olarak ortaklar, yönetim kurulunun Kanun'a ve esas sözleşmeye uygun olarak görevini ifa etmesini

---

[215] Bkz. Ticaret Hukukunda Sorumluluk

[216] REİSOĞLU, Safa, Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2012, s. 33.

[217] REİSOĞLU, s. 33-34.

[218] REİSOĞLU, s. 33.

[219] REİSOĞLU, s. 33. Örnek vermek gerekirse, sinallagmatik ilişkilerde, her iki tarafın da ifa etmekle yükümlü olduğu edimler mevcuttur. Burada borç ilişkisinin taraflarının, ayrı ayrı edimler sebebiyle alacaklı sayılacağı düşünülebilir.

[220] Öte yandan taraflar kurulan sözleşmenin niteliğini bilhassa kendileri de belirleyebilir, örneğin hizmet akdine çevirebilir; PULAŞLI, s. 277.

[221] PULAŞLI, s. 276. Yargıtay 11. HD, T. 24.11.1981, E. 1981/4751 K. 1981/5019, şirket ile yönetim kurulu arasındaki ilişkiyi vekâlet akdi olarak belirtilmiştir.

talep etme hakkına (alacaklı sıfatı) sahip olurlar. Bunun sonucu olarak ilişkinin diğer tarafı olan (borçlu) yönetim kurulu üyesi de, bir kısım mali haklar ile Kanun'un kendisine tanığı diğer yetki ve hakları kullanma hakkı kazanmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu düzenleyen en önemli hüküm, 6102 sayılı Kanun madde 553/1'de zikredilmektedir. Anılan hüküm sorumluluk davasını, taraf ehliyetini ve yükümlülükleri belirtmektedir.

Yönetim kurulu üyelerinin, 6102 sayılı Kanun'da sayılan pek çok yükümlülükleri bulunmaktadır. Anılan Kanun madde 369'da öngörülen özen yükümü yahut pay defteri, genel kurul defteri toplantı ve karar defterlerinin tutulması gibi örnekler artırılabilmektedir.

Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları, daha önce ifade ettiğimiz üzere akde dayandığından, kusur sorumluluğu temellidir.[222] Kusurun bulunmadığı hususunu yönetim kurulu üyesi, genel hükümlere göre ispat edebilmektedir.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, bir zararın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Yönetim kurulu üyesinin kusurlu davranışı, bir zarara sebep olmadı ise, sorumluluktan söz edilemez.[223]

Nihayet son unsur olarak, yönetim kurulu üyesinin kusurlu davranışı ile netice zarar arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Bu nedensellik bağına bağlı kusurlu davranışta, kastın her zaman aranmadığını hafif kusurlu davranışların dahi sorumluluğu doğurabileceğini hatırlatmakta yarar görmekteyiz.[224]

2.1.2. Ortakların Sorumluluğu

Ortak sıfatının incelenmesi, kazanılması ve kaybedilmesi hususu, bilhassa sorumluluğun kimi durumlarda ortaklara da uzanabileceği limited ortaklık ve paylı komandit ortaklık açısından önemlidir. Sermaye şirketlerinde ortak sıfatının

[222] ŞENER, s. 405.
[223] ŞENER, s. 406.
[224] ŞENER, s. 405, 447 sayılı dipnotta belirtilen Yargıtay 11. HD, T. 21.12.1992, K. 1992/11589

incelenmesine, daha önce olduğu gibi Kanun'un takip ettiği sıra ile devam edilecektir.

2.1.2.1. Ortak Sıfatı

1. Anonim Şirket: Anonim şirkette pay adedi kadar pay sahipliği statüsü bulunmaktadır. Ortak olma mevkii, pay sahipliği ile kazanılır. Ortaklık birebir şahsa bağlı olmadığından, payın maliki gerçek veya tüzel, herhangi bir şahıs olabilmektedir.[225]

Pay sahipliği konumu açısından pay, anonim ortaklıkta bir ortaklık mevkiini temsil etmektedir. Buna göre, pay sahipliği hakları ve yükümlülükleri, pay sahibine değil, "pay"a bağlıdır.[226]. Anonim ortaklıkta, payların sayısı sabittir ve esas sözleşmede belirlenir. Pay adedi kadar ortak olması gerekmez ki; bir pay sahibi (ortağın) birden çok payı iktisap edebileceği gibi, bir payın birçok sahibi[227] de olabilmektedir.[228] Payın devri ile ortak olma sıfatı da sona erer ve o paya bağlı olan haklar ve borçlar da bir bütün halinde devir alana geçmektedir.[229]

Anonim ortaklıkta pay, ortaklığın kuruluşunun yahut sermaye artırımında artış işleminin tescili ile kendiliğinden oluşmaktadır.[230]

Öte yandan anonim ortaklıkta pay sahiplerinin ortaklıktan çıkma hakkı bulunmamakta olup, payın serbestçe devri ilkesi gereği, ortak ve pay sahibi olma sıfatı sonlandırılabilmektedir.

Pay sahipliğinin kazanılması ise iki şekilde, aslen iktisap veya devren iktisap yollarından biri ile mümkün olabilmektedir. Payın aslen iktisabı, kuruluşta yahut esas sermayenin artırımında payın taahhüdü ile veya kayıtlı sermaye sistemini

---

[225]ARSLANLI, Halil, *"Anonim Şirkette Pay ve Pay Sahibi"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, S. 3-4, 1958, s. 248 vd.
[226] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 440.
[227] TTK madde 432- *"(1) Bir pay, birden çok kişinin ortak mülkiyetindeyse, bunlar içlerinden birini veya üçüncü bir kişiyi, genel kurulda paydan doğan haklarını kullanması için temsilci olarak atayabilirler. (…)"*
[228] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 440.
[229] TEKİNALP, POROY, ÇAMOĞLU, s. 448.
[230] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 441.

benimsemiş anonim ortaklıklarda hisse senetlerinin satın alınması şekliyle gerçekleşir.[231]

Devren iktisap ise; anonim ortaklık kurulup tüzel kişilik kazandıktan sonra, payı aslen iktisap edenlerden, çıplak payın yahut hisse senedinin devri ile gerçekleşmektedir.[232] Miras yoluyla iktisap da devren iktisabın bir türüdür.[233]

Anonim şirket hisse devir sözleşmeleri, menkul satımı niteliğindedir.[234]

Anonim şirket hisselerinin devrine ilişkin 6102 sayılı Kanun'un 489 ve 490'uncu hükümleri önem arz etmektedir. Buna göre Hamiline yazılı pay senetlerinin devrine ilişkin madde 489'da, *"Hamiline yazılı pay senetlerinin devri, şirket ve üçüncü kişiler hakkında, ancak zilyetliğin geçirilmesiyle hüküm ifade eder."* düzenlenmiştir.

Senede bağlanmamış nama yazılı paylar ile nama yazılı pay senetlerinin devrine dair madde 490'da ise, *"Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmedikçe, nama yazılı paylar, herhangi bir sınırlandırmaya bağlı olmaksızın devredilebilirler. (2) Hukuki işlemle devir, ciro edilmiş nama yazılı pay senedinin zilyetliğinin devralana geçirilmesiyle yapılabilir."* hükmü mevcuttur.

Anonim şirket mamelekinin sahibi, şirketin ortakları değil, şirketin kendi tüzel kişiliğidir. Şirketin pay sahibi ortaklardan ayrı bir kişiliğe sahip olmasının doğal sonucu olarak, pay sahiplerinin, tüzel kişiliğe ait olan malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır.

Son olarak, anonim şirkette pay sahibi olunabilmesi için, tam ehliyetli olmaya gerek yoktur.[235] Küçük ve kısıtlılar da kanuni temsilcileri arayıcılığıyla bir anonim ortaklıkta pay sahibi olabilirler.

2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket: Paylı komandit şirkete ilişkin düzenlemelerden madde 565'te kıyasen uygulanacak hükümler belirlenmiştir.

[231] TEKİNALP, POROY, ÇAMOĞLU, s. 476.
[232] TEKİNALP, POROY, ÇAMOĞLU, s. 476.
[233] TEKİNALP, POROY, ÇAMOĞLU, s. 477.
[234] Yargıtay 11. HD, T. 11.09.2012, E. 2011/7183, K. 2012/3029
[235] ŞENER, s. 342.

Buna göre anılan hüküm, *"(1) Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. (2) Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır."*zikretmektedir.

Hukukumuzda paylı komandit şirket, çok az uygulama alanı bulmaktadır. Bu ortaklık türünün adi komandit şirketten en önemli farkı, sermayesinin paylara bölünmüş olmasıyla, komanditerlerin bu payları serbestçe devredebilmesidir.[236]

Anonim şirket ortaklarına benzeyen sınırlı sorumlu ortaklar "*komanditer"* ortak olarak adlandırılır.[237] Komanditer ortaklardan oluşan bir genel kurul mevcuttur.

Paylı komandit şirket için, şirket borçlarından alacaklılara karşı sınırsız sorumlu olacak en az bir *"komandite"* ortağın bulunması gerekmektedir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilmektedirler.[238]

Komanditer ortağın şirketten çıkması, payının devriyle gerçekleşmekte ve anonim şirketin pay sahiplerine ilişkin hükümlere tabiidir.[239]

Komandite ortağın ortaklıktan ayrılması hakkında adi komandit şirket hükümleri uygulanır.[240] Öte yandan, komandite ortağın, ortaklıktan kendi isteği ile ayrılmak istemesi, haklı sebebe dayanan ortaklığın feshi davasıyla mümkündür.[241]

Paylı komandit şirkette sermaye paylara bölündüğünden, payların senede bağlanması ve devri yahut senetsiz devri mümkündür.[242] Ortaklığa yeni komanditer, payın devri ile girebilmektedir.

Oysa yeni komandite ortak, ancak esas sözleşme değişikliği ile dahil olabilmektedir.[243]

---

[236] PULAŞLI, s. 174.
[237] PULAŞLI, s. 175.
[238] 6102 sayılı Kanun madde 304.
[239] PULAŞLI, s. 179.
[240] PULAŞLI, s. 179.
[241] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 865.
[242] PULAŞLI, s. 180.

3. Limited Şirket: Limited şirkette ortak sıfatı yukarıdaki açıklamalara paralel olarak, aslen ve devren kazanılabilmektedir. Ortak sıfatının aslen kazanılması kuruluşta olabileceği gibi, sermaye artırımında, birleşmede ve tür değiştirmede de mümkün olabilir.[244] Aslen kazanma yolu ile ortaklığın kazanılması, ticaret siciline tescil ile mümkündür. Devren kazanma ise, genellikle sermaye payının devri yahut kanun hükümleri çerçevesinde sermaye payının geçişi ile mümkün olmaktadır.

Sermaye payının devredilmesine ilişkin 6102 sayılı Kanun'un 595'inci maddesi *"Esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemler yazılı şekilde yapılır ve tarafların imzaları noterce onanır. (...)"* hükmünü amirdir. Esaslı unsur olan yazılı şekil şartı ve imza onanması, hem ispat yönünden gereklidir hem güvenliği sağlamaktadır hem de tarafları; devir, özellikle ek ödeme ve yan edim yükümlülükleri ve diğer sözleşmesel borçlar bakımından düşünmeye yöneltmek için uygun bir araç niteliğine sahip bulunmaktadır.

Devir işleminin, yukarıda anılan şekil şartlarına uygun gerçekleştirilmesi, payın devredildiği anlamına gelmemektedir. Limited ortaklığın pay devrine onay vermesi gerekir.[245] Genel kurul onayını, açık yahut örtülü olarak verebilir. Şayet başvurudan itibaren üç ay içerisinde genel kurul pay devrini reddetmezse, zımnen kabul etmiş sayılır.[246] Pay sahibi olarak ortak sıfatının kazanıldığı an, genel kurulunun karar aldığı tarih yahut payın devrinin ortaklığa bildirildiği tarihten kanuni süre olan üç ay sonrasıdır.

Geçerli şekilde yapılan pay devri sonrası müdürler tarafından, payı iktisap eden kişi pay defterine kaydedilir ve ayrıca ticaret siciline bildirilir. Ancak bu hususlar kurucu değil, açıklayıcı niteliktedir.

Payın miras yoluyla, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümlerle veya icra yoluyla geçmesi durumunda kanun koyucu payın özel iktisap hallerine ilişkin özel hüküm ihdas etmiştir.[247] 6102 sayılı Kanun madde 596'ya göre, *"(1) Esas sermaye*

---

[243] PULAŞLI, s. 180.
[244] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 886.
[245] ŞENER, s. 650.
[246] 6102 sayılı Kanun madde 595/7: *"Başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde onayı vermiş sayılır."*
[247] Burada sayılan hususlar sınırlayıcı değildir. Benzer menfaat durumları doğduğunda ilgili hüküm kıyasen uygulanabilir, ŞENER, s. 656.

payının, miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla geçmesi hâllerinde, tüm haklar ve borçlar, genel kurulun onayına gerek olmaksızın, esas sermaye payını iktisap eden kişiye geçer.

(2) Şirket, iktisabın öğrenilmesinden itibaren üç ay içinde esas sermaye payının geçtiği kişiyi onaylamayı reddedebilir. Bunun için, şirketin, payları kendi veya ortağı ya da kendisi tarafından gösterilen üçüncü bir kişi hesabına, gerçek değeri üzerinden devralmayı, payın geçtiği kişiye önermesi şarttır." ifade edilmiştir.

Ortak sıfatının kaybedilmesi ise pay devrinden başka; ortaklıktan çıkma veya çıkarılma ile olabilmektedir. 6102 sayılı Kanun madde 638/1'de tanımlanan hak uyarınca, esas sözleşmede düzenlenmiş bulunan ortaklıktan çıkma durumunda, pay sahibinin ortaklıktan çıkması için dava açmasına gerek yoktur.[248] Çıkma beyanının tek taraflı olarak müdürlerden birine iletimi ile pay sahipliği ilişkisi sona erer.

6102 sayılı Kanun madde 638/2'de yer bulan haklı sebeple çıkma durumunda, mahkemenin çıkmaya ilişkin karar tarihi, ortak sıfatının sona erdiği tarih olmaktadır. Haklı sebepler, objektif olarak artık o ortağın ortaklıkta kalamaması halini öngörür.

Çıkarılma durumu ise 6102 sayılı Kanun madde 640'ta düzenlenmiştir. Buna göre, *"(1) Şirket sözleşmesinde, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabileceği sebepler öngörülebilir.*

(2) Çıkarma kararına karşı ortak, kararın noter aracılığıyla kendisine bildirilmesinden itibaren üç ay içinde iptal davası açabilir.

(3) Şirketin istemi üzerine ortağın mahkeme kararıyla haklı sebebe dayanılarak şirketten çıkarılması hâli saklıdır." denilmekle, çıkarma ve haklı sebeple çıkarmaya ilişkin düzenlemede bulunulmuştur. Eğer esas sözleşmede kimi durumların gerçekleşmesi halinde ortağın çıkarılacağı düzenlenmişse, mahkeme kararı aranmadan pay sahibi ortaklıktan çıkarılabilecektir. Bu kararın kendisine noter aracılığıyla tebliği sonrası üç ay içerisinde genel kurul kararının iptali davası açılabilmektedir. Keza haklı sebeple çıkarma davası da ortaklık tarafından, çıkarılması istenen ortağa yönelik açılabilecektir.

[248] ŞENER, s. 716.

2.1.2.2. Ortakların Sorumluluğu

Hukukumuzda sermaye şirketi ortaklarının, ortaklığın özel hukuk borçlarından sorumluluğu, kural itibariyle bulunmamaktadır. Bu kuralın istisnasını yapısı gereği, paylı komandit şirket oluşturur. Bu sebeple, Kanun'daki sırayı takip etmeden, anonim ve limited ortaklıklardan beraberce kısaca söz ederek, istisna arz eden paylı komandit şirketi sona bırakılacaktır.

Anonim şirket, 6102 sayılı Kanun madde 329 hükmünde belirtilen tanımı gereği, ortaklığın yalnızca malvarlığı ile sorumlu olduğu ortaklık türüdür.

Keza limited şirket için de, 6102 sayılı Kanun madde 602'de düzenlenen açık düzenleme[249] ile ortaklığın işlemlerinden dolayı yalnızca ortaklığın mameleki ile sorumlu olunacağı gösterilmiştir.

Bu hükümler göstermektedir ki, ortaklığın borçları için ortakların, şirket alacaklıları karşısında sorumlulukları bulunmamaktadır.[250] Bu sonuç, kanun koyucunun ortaklığın şahsi malvarlığı ile ortakların şahsi malvarlığının birbirinden ayrılması ilkesini benimsemesi sebebiyledir.[251] Bilhassa bu iki ortaklık açısından geçerli tek adam ortaklıklarında, bu husus önemini daha fazla belli etmektedir.

Öte yandan paylı komandit ortaklık için ise aynı şeyleri söylemek olanaksızdır. Paylı komandit şirketin tanımı gereği[252] en az bir ortak alacaklılara karşı kolektif şirket ortağı gibi sorumludur. Peki, sorumluluk halleri benzerken, "Bir sermaye şirketi olarak anılan paylı komandit şirketin, şahıs şirketi olan adi komandit şirketten farkı nerededir?" sorusu akla gelebilir.

Komandite ortakların sınırsız sorumluluğu, adi komandit şirketten farklı olarak, yalnızca yönetici oldukları dönem ile sınırlıdır.[253] Elbette bu sorumluluk en nihayetinde, ortaklığın yanında ikincil, fer'i niteliktedir.

---

[249] TTK madde 602- *"(1) Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur."*
[250] ŞENER, s. 711; POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 913.
[251] ŞENER, s. 711.
[252] TTK madde 564- *"(1) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. (…)"*
[253] PULAŞLI, s. 177.

Yönetici olmadıkları zaman için, şirket borçlarından dolayı sorumlulukları yalnızca ellerinde iktisap ettikleri pay nispetinde olmakla, anonim ortaklık pay sahiplerinin sorumluluğuna yaklaşmaktadırlar. Eş söyleyişle sorumlulukları, taahhüt etmiş oldukları sermaye payı kadar olmakta ve bu payın tam olarak ödenmiş olması halinde kendilerine müracaat yolu kapalıdır.[254] Görülmektedir ki, yönetici sıfatının kaybı ile komandite ortak, komanditer ortak sorumluluğuna evrilmektedir.[255]

Bir diğer husus olan şirket ortaklarının, şahsi alacaklılarının hukuki durumu ise genel hüküm olarak 6102 sayılı Kanun madde 133 hükmünün ikinci ve devam fıkralarında öngörülmüştür.[256] Buna göre, alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almanın yanında, pay sahibine ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların da haczini talep edebilmektedir.

2.2. VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN SORUMLULUK

Vergi hukukunda kural olarak, vergi borcu yükümlü tarafından ödenmektedir. Ancak belirli koşullarda, tüzel kişinin yerine getirmediği kamu borçları, tüzel kişinin kanuni temsilcilerinden ve hatta istisnai olarak bazı koşullarda pay sahibinden de talep edilebilmektedir.[257] Buna göre ortaklık kanuni temsilcilerinin ödev ve sorumlukları incelenmelidir.

2.2.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: Vergi Usul Kanunu Madde 10

Verginin cebri tahsil aşamasına gelmeden önce kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen genel dayanak norm, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 10 hükmüdür. Çalışmanın üçüncü bölümünde her bir sermaye şirketi ele alınarak detaylı inceleneceği gibi, bu başlık altında da yasa hükmüne kısa bir bakış imkânı bulunmuştur. Buna göre ilgili hüküm; *"Kanuni Temsilcilerin Ödevi"* başlığı ile *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği*

[254] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 857.
[255] PULAŞLI, s. 177.
[256] TTK madde 133: *"(…) (2) Sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir.*
(3) Bunun dışında, alacaklılar, tüm ticaret şirketlerinde alacaklarını, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisini de haizdir. (…)"
[257] ÇAMOĞLU, s. 255.

olmıyan 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.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

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

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

(Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır." düzenlemelerini ihtiva etmektedir.

Kanun hükmüne göre kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğa başvurulabilmesi için; vergi alacağının Kanun'a uygun şekilde aşamalardan geçerek[258] borcun kesinleşmesi, vergi yükümlüsü tüzel kişi şirket hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve vergi alacağının kısmen yahut tamamen tahsil imkanının kalmaması gerekmektedir. Buna örnek olarak, Danıştay Vergi Daireleri Dava Genel Kurulu bir kararında,[259] *"(...)Kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağı kalmadığının saptanması, bunun için de önce asıl kamu borçlusu şirketin takip edilmesi gerekmektedir. Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir(...)"* belirtmektedir.

Yüksek Mahkemenin, *kanuni temsilci* kavramı ile ilgili tespitlerine değinmek gerekir:

Danıştay 9. Dairesi bir kararında,[260] *"(...)Tüzel kişinin vergi borcu nedeniyle kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için, kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerektiği gibi tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kanuni temsilci olarak görevde bulundukları dönemlere ilişkin olarak dikkate alınmasının gerektiği(...)"* sonucuna vararak, dönemsellik ilkesine değinmiştir.

Danıştay 9. Dairesi bir başka kararında[261] ise, *"(...)Dava konusu olayda, söz konusu vergi borcunun ait olduğu Mart/2001 döneminde davacının adı geçen şirket yönetim kurulunda yer almadığı, yönetim kurulu tarafından başka bir yönetim kurulu üyesinin genel müdür olarak görevlendirildiği açık olup, yukarıda anılan yasal düzenlemelere göre yönetim kurulu üyesi olmayan ve yönetim kurulunca verilmiş müdürlük sıfatı da bulunmayan davacının borçlu şirketin kanuni temsilcisi kabul edilmesine hukuki olanak bulunmadığı gibi adı geçen şirketin iş ve işlemlerinin yürütülmesi için davacıya verilen "danışman" unvanının da kanuni temsilci sıfatı*

[258] 213 sayılı Kanun madde 20'den itibaren açıklanan aşamalardır. Sırasıyla; *tarh, tebliğ, tahakkuk* ve nihayetinde konunun alakadar olduğu *tahsil*.
[259]DVDDGK T. 13.12.2002,E. 2002/395, K. 2002/491
[260] Danıştay 9. D., T. 17.02.2004, E. 2001/1793 , K. 2004/998
[261] Danıştay 9. D., T. 20.1.2010, E. 2008/6145, K. 2010/49

kazandırması mümkün değildir(...)" demekle kanuni temsilcinin tespiti cihetinde yaşanan birtakım aksaklıklara değinmiştir.

Bu iki kararda dahi çok net görülmektedir ki, vergi idaresi ile Danıştay arasında aynı yaklaşım mevcut değildir. Kanuni temsilcinin tespitine yönelik halen yaşanmakta olan bu tespit karmaşasının nedenlerinden biri olarak Saban, *"Hukuk devletinin kendi nesnesine ilişkin kavramları oluşturamamış olması"*[262] olarak göstermektedir. Bu husus, *heteroglossia* olarak tanımlanmakta olup, başka dilsellik, çok dillilik veya çok söylemlilik gibi anlamları ihtiva etmektedir.[263]

Belirtilmelidir ki, 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk kapsamı, kusura dayalıdır. Diğer bir ifade ile kanuni temsilci, vergi borcunun ödenmemesinden dolayı kusurlu olmadığını ispat ederse sorumluluğu sona ermektedir.[264]

Son olarak, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamında Kanun'un yollamada bulunduğu madde 333 hükmüne bakmakta yarar vardır.[265] İlgili hükmün ilk fıkrasında, *"Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır."* denilmekle tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin görevinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunmaları ve bu davranışların bir vergi suçuna sebebiyet vermesi halinde, madde 10 kapsamında sorumluluğuna başvurulabilinecektir.[266] Ancak ifade edilmelidir ki, vergi cezası kanuni temsilciler adına değil, tüzel kişi adına kesilmektedir.[267] Keza bu hususta bir diğer örnek olarak Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesi; *"Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi*

---

[262] SABAN, Nihal, *"Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgu Ve Dil",* Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2013, s. 271-281.

[263] SABAN, *Olgu ve Dil,* s. 281.

[264] AYAZ, s. 79.

[265] VUK madde 333: *"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cazaları hakkında da uygulanır.*

(Ek: 30/12/1980-2365/59 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."

[266] KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 139

[267] KARAKOÇ, s. 139-140.

hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir." hükmünü haizdir.[268] Tüzel kişiliğin ödediği vergi cezasından sorumluluğun belirlenmesi için cezaların şahsiliği ilkesine göre tespitte bulunmak gerekmektedir.

Ayrıca 6102 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte sermaye şirketlerinde tüzel kişilerin de kanuni temsilci olmasına olanak sağlanmıştır. Tüzel kişinin kanuni temsilci olarak seçildiği veya atandığı takdirde; tüzel kişi ile seçilen tüzel kişi adına, onun tarafından belirlenen, tam ehliyetli bir gerçek kişinin tescil ve ilan olunması gerekmektedir.[269] Böylelikle tüzel kişi kanuni temsilci olarak seçildiği takdirde, VUK madde 10 kapsamında, ortaklık mamelekinden tahsil edilemeyen vergi ve 6183 sayılı Kanun kapsamında da diğer kamu alacakları için; bizzat kanuni temsilci tüzel kişi aleyhine cebren tahsil işlemleri başlatılabilecektir.[270] Kanuni temsilcilik sıfatı ile yüklenen, görev yetki ve sorumluluk tüzel kişiye ait olmaktadır.[271] Kanuni temsilci tüzel kişinin de vergi sorumlusu olarak ortaklık mamelekinden tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacakların, bu tüzel kişinin kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsili yoluna başvurulması muhtemeldir.[272]

2.2.2. Ortakların Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu madde 10'da düzenlenen sorumluluk türünün kapsamında, esas itibariyle ortakların sorumluluğu yer almamaktadır. Ancak, 7103 sayılı Kanun[273] ile yapılan değişiklik[274] ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda[275] yer alan tasfiye öncesi ve tasfiye döneminde vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin yapılacağı kişilere ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanunu'na alınmıştır. 5520 sayılı Kanun'un 17'inci maddesinin 9'uncu fıkrasında yer alan ve tasfiye durumunda vergilerin kimin adına tarh edileceğini, cezaların kimin adına kesileceğini belirleyen

[268] 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, Kabul Tarihi: 30.03.2005, RG: 31.03.2005, 25772 (Mük.)
[269] ÖZTÜRK, İlhami, *"Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu",* Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 24, Ocak 2016, s. 330.
[270] YARALI, 16; AYAZ, s. 52,53.
[271] YARALI, s. 16.
[272] ERKOÇ, İrem, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu, Marmara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi*, 2018, s. 38.
[273] 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 21.03.2018, RG: 27.03.2018, 30373.
[274] 7103 sayılı Kanun'un 9'uncu ve 74'üncü maddesi.
[275] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG: 21.06.2006, 26205.

düzenleme yürürlükten kaldırılarak Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine iki fıkra olarak eklenmiştir.

Bilindiği üzere VUK madde 10 hükmü başlığı *"Kanuni Temsilci"*dir. Esas itibariyle kanunun metodolojisi gereği, kanuni temsilcilere dair düzenlenen bir normun lafzında; limited şirket ortakları yahut tasfiye memurlarının sorumluluğunun düzenlenmesi yerinde değildir. Madde başlığı da kanunun sistematiği ile uyumlu hale getirilebilirdi. Kaldı ki, sistematik yorum[276] da bunu gerektirmektedir.

İlgili fıkraların daha önce bulunduğu yer olan 5520 sayılı Kanun madde 17 hükmünün başlığı *"Tasfiye"*dir. İçerik ve yazım tekniği itibariyle eski halin daha uygun olduğu söylenebilir. Hem kanunun sistematiği gereği hem de yukarıda ifade ettiğimiz üzere halihazırda aynı hüküm ile mevcut kavram karmaşaları var iken, uyumsuz iki fıkranın hiç tadil edilmeden ilgili hükme eklenmesini tutarlı bulunmamaktadır.[277]

Son olarak ifade edilmelidir ki, anılan maddenin yeni şekli ile 6183 sayılı Kanun'un 35'inci madde hükmünde düzenlenen limited şirket ortağının sermaye payı oranında sorumluluğu bir cümle ile tekrar edilmiştir.

2.3. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDAKİ KANUN KAPSAMINDA SORUMLULUK

Kamu alacaklarının cebren takibi yöntemlerini düzenleyen tahsil kodu olan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerine çalışma kapsamında yer verilmiştir.

---

[276] Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 20; *"Sistematik yorum yönteminde bir yasa hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün yasanın yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır".*

[277] İlgili madde gerekçesi de, anılan değişikliğin sebebini net olarak ifade etmemektedir. Gerekçe; *"Madde ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmü 213 sayılı Vergi Usul Kanununa taşınmakta, ayrıca adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan veya vakıflar, dernekler ve üniversiteler gibi tüzel kişiliği olan teşekküllerin sona ermesi durumunda, bunlar hakkında sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak tarhiyatların ve kesilecek cezaların muhatabı netleştirilmektedir.",* Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı (1/914) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss533.pdf (Erişim Tarihi: 21.04.2019)

Bu hükümlerden, mükerrer 35'inci madde; *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu"* başlığı altında, kamu alacakları açısından sorumluluk türünü ihtiva etmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde ise, hususi olarak limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğu hükmü düzenleme altına alınmıştır.

Kamu alacağı kavramı, kanun koyucunun sadeleşme ile "amme alacağı" kavramının karşılığı olarak terminolojimize girmiştir.

Kamu alacağı terminolojisine ilişkin ilk çalışmalar Sıddık Sami Onar tarafından yapılmış ve bu tanımlama kanun koyucu tarafından da benimsenmiştir.[278] Kamu alacağı kavramı, vergi alacağı kavramından daha geniş kapsamlıdır. Onar'a göre kamu alacağı, *"Amme alacağı devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacaklarıyle, vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin ayni vasıtaları olan amme emlaki makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tekevvün eden, alacaklarla idari mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklar"* olmak üzere oldukça uzun tanımlamıştır.[279]

Öncel, Kumrulu, Çağan ise anılan kavramı, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak nitelemektedir.[280]

Karakoç tarafından ise kamu alacağı, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yükümlerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirler olarak tanımlanmıştır.[281]

Çelik ise, özel alacaklardan daha imtiyazlı bir statüye sahip olan kamu alacaklarının, kamunun genel genel menfaatine yönelik olmasına, bu farkın ise idare

[278]TUNCER, Selahattin, *"Teoride ve Uygulamada Kamu Alacağı"*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, 1988, s. 145.
[279]ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1960, s. 1648.
[280] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 159-160.
[281] KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku,* s. 601.

hukuku ile özel hukuk arasındaki normatif farklılık dolayısıyla meydana geldiğine vurgu yapmaktadır.[282]

6183 sayılı Kanun'da kamu alacağının tam bir tanımı yapılmamakla birlikte kapsamı, sınırları belirlenmiştir. Buna göre, aynı Kanun'un *"Kanundaki Terimler"* başlıklı 3'üncü maddesinde; *"Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1 inci ve 2 nci maddeler şümulüne giren alacakları (...) ifade eder"* denilmektedir.

İlgili Kanun'un 1'inci maddesi[283], Devlet'e, il özel idarelerine ve belediyelere ait olmaları halinde, 6183 sayılı yasa hükümlerine tabi olan alacakları dört grupta toplamıştır.[284] Bu ayırımı; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, diğer kamu alacakları ve takip masrafları olarak ayırabilmekteyiz.

Asli kamu alacakları kanun koyucunun madde metninde belirttiği üzere; vergi, resim ve harçlar, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları ile vergi ceza ve para cezaları olmaktadır.

Asli kamu alacakları, kamu hizmetinin niteliğine dayanmakta iken bir diğer açıdan cezalar gibi doğrudan doğruya kamu hizmetine ilişkin olamamakla birlikte kamu gücü gereği doğmaktadır.[285] Öte yandan Danıştay'ın cezalara ilişkin nitelemelerinde kimi zaman bir eksen kaymasına rastlayabiliriz. Nitekim Danıştay 6. Dairesi'nin bir kararında[286] *"(...)Para cezaları, nitelik olarak bir malî yüküm olduğundan alacağın aslının dava konusu edilmiş olması halinde bunların tahsiline geçmeden önce yargı organının kararının beklenmesi gerektiği(...)"* belirtilmiş ve asli kamu alacağı olarak tanımlanmamıştır.

Asli kamu alacakları kategorisinde ilk akla gelen, vergi alacağını önceki bölümlerde tanımlanmıştı. Vergi borcunun, karşılıksız olarak ifa edilmesi ilkesi; resim ve harçlardan ayrılan en önemli özellik olmaktadır.

---

[282] ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku,* s. 40-46.

[283] AATUHK madde 1 – *"Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.*
Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur."

[284] CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 8.

[285] ONAR, s. 1650.

[286] Danıştay 6. D. T. 29.04.1986, E. 1986/325, K. 1986/414

Resim ve harçlar, Anayasamızın *"Vergi Ödevi"* başlıklı 73'üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında *"...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler..."* olarak zikredilmiştir.

Resim, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanında belirli bir hizmetin yahut işin görülmesi için yetkili makamlardan alınan iznin neticesinde ödenen para olarak tanımlanmaktadır.[287] Belirtildiği üzere vergi ile arasındaki en önemli fark, bir karşılık sonucu tahakkuk etmesidir. Eş söyleyişle, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelirlerdir.

Gelişen değerler ile mevzuatın uyum sağlaması sonucu, resim olarak nitelendirilen kamu alacağının çoğunluğu ya kaldırılmış yahut vergi olarak tadil edilmiştir.[288]

Harçlar ise, kamusal güce dayalı olarak yine kamusal faaliyetlerin finansmanı amacıyla kamu idaresinin belirli edimleri veya hizmetlerinden yararlanmanın karşılığında ödenmesi gereken para alacağıdır.[289] Harçların temel prensibi, karşılığında bir hizmetten istifade edilmesidir. Harçların nelerden ibaret olduğu, Harçlar Kanunu[290] ve Belediye Gelirleri Kanunu[291] gibi kanunlarda belirtilmiştir.[292] Elbette anayasanın emredici amir hükmü düzenleme gereği, resim ve harçlar da ancak kanunla düzenlenebilmektedir.

---

[287] KANETİ, s. 6-7.
[288] SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 7.
[289] KANETİ, s. 5.
[290] 492 sayılı Harçlar Kanunu, Kabul Tarihi: 02.07.1964, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih : 17.07.1964, Yayımlandığı Resmî Gazete Sayı: 11756.
[291] 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Kabul Tarihi: 26.05.1981, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarih : 29.05.1981, Yayımlandığı Resmî Gazete Sayı: 17354.
[292] Harçlar Kanunu madde 1'de alınması gereken harçların kapsamı belirtilmiştir: "*Bu kanuna göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:*
1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. (Değişik: 21/1/1982 - 2588/1 md.) Vergi Yargısı Harçları,
4. Tapu ve Kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,
8. İmtiyazname,ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçları"

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında[293] da harçların tespitinde, *"...bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir..."* denilmektedir.

Kanun koyucunun asli kamu alacaklarını sayarken "gibi" ibaresini kullanması hususunda tekrara düşmemek adına *"Vergiye Bağlı Fer'i Alacaklar"* başlığında gerçekleştirdiğimiz açıklamalara atıfta bulunmakla yetiniyoruz. Ancak yinelemek gerekir ki, kamu alacaklarını örneklemek anlamında tadadi olarak *"gibi"* edatının tercih edildiği söylenebilmektedir. Böylelikle *"gibi"* edatının mevcut durumu, vergi benzeri mali yükümler ile vergi, resim ve harçların aynı nitelikli zamlarının kamu alacağı sayılmalarına engel teşkil etmemektedir.

6183 sayılı Kanun'un kapsamının belirlendiği 1'inci maddesi ikinci fıkrasında, *"Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur."* denilmekle, para cezaları hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin tatbik edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Fer'i nitelikteki kamu alacakları ise, asli kamu alacağının vadesinde ödenmemesinden kaynaklı kamu alacaklısının uğradığı kaybın telafisi mahiyetinde tespit edilen alacaklardır.[294]

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen fer'i kamu alacakları; 48'inci madde hükmündeki tecil faizi ile 51'inci maddesindeki gecikme zammı olup, yasal hüküm gereği diğer fer'i kamu alacakları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen gecikme faizi ile pişmanlık zammıdır. Fer'i kamu alacakları aynı zamanda vergiye bağlı fer'i alacaklar niteliğinde olduğundan çalışmamızın önceki bölümünde incelenmiştir.

Diğer kamu alacakları, 6183 sayılı Kanun'un birinci madde hükmünde *"...haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacaklar..."* olarak kapsamı belirlenmiştir. Buna

[293] AYM, T. 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9, (anayasa.gov.tr)
[294] YARALI, s. 135.

ek olarak; devlet, il özel idareleri ve belediyelerin kamu hizmeti uygulamalarından doğan alacaklar da ilave edilebilmektedir.[295]

Buna göre kamu alacağı, kamu hizmeti uygulamasından doğmalıdır. Kamu hizmetinin tanımı tartışmalı olmakla birlikte, toplum için önemli ortak veya genel bir ihtiyacın tatminine yönelik, kamu tüzel kişileri yahut onların denetimi altında özel kişilerce yürütülen faaliyet olarak tanımlanabilir.[296] Bu hizmetin yürütülmesinde doğan alacağın fer'ileri de Danıştay nezdinde kabul görmektedir.

Bir diğer belirleyici unsur olarak, kamu hizmetinin yürütülmesinden doğan alacağın; akitten, haksız fiil veya haksız iktisaptan doğmamış olması gerekmektedir. İdarenin özel hukuk sözleşmeleri çerçevesinde kurduğu akitler ile konusu kamu hizmeti olan idari sözleşmelerin farklı niteliğe sahip olması önem arz etmektedir. İdari usullerle tahsil imkanı barındıran idari sözleşmeler, kamu gücü unsuruna dayanmakla kamu alacağı niteliği ağır basmaktadır.[297] İdari sözleşmelere örnek olarak, maden işletme imtiyazı veya kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri gibi idare hukuku temelli sözleşmeler verilebilir.

Anılan Kanun'un birinci maddesi şümulünde belirtilen asli ve fer'i alacaklar ile kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan diğer alacakların takip ve tahsili amacıyla yapılan masraflar da 6183 sayılı Kanun tatbikindedir. Bu alacaklar, kamu alacaklarının takip masrafı olarak, son grup kamu alacağı sayılmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde, *"Takibat giderleri terimi: Cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri, ifade eder."* lafzıyla tanımlanmıştır.

Bu hükmün ihdasında kanun koyucunun amacını, kamu alacağının takibi esnasında yapılan masraflardan doğan alacak tutarının, farklı icra mercii tarafından

[295] YARALI, s. 143.
[296] GÜLAN, Aydın, *"Kamu Hizmeti Kavramı",* İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl: 9, S: 1-3, İstanbul 1988, s. 148; KARAHANOĞULLARI, Onur; Kamu Hizmeti (Kavramsal ve Hukuksal Rejim), Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 95.
[297] YARALI, s. 144.

tahsili yoluna gidilmesi ile, aynı borçlu hakkında en az iki ayrı icra mercii ile iki ayrı takip bulunması gibi karışıklıkları önleme gayreti bulunduğu söylenebilmektedir.[298]

2.3.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu: 6183 Sayılı Kanun Mükerrer Madde 35

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu zaman içinde pek çok değişikliğe uğramıştır. Mevcut hükmün ilk hali, 4108 sayılı Kanun[299] ile 1995 yılında hukuk düzlemine girmiştir. Buna göre anılan düzenlemenin dört fıkradan oluşan ilk hali şöyledir;

"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 şâhsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

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

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

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

Daha sonra 2008 yılında 5766 sayılı Kanun'un[300] dördüncü maddesince yapılan bir başka değişiklik ile anılan maddeye beşinci ve altıncı fıkralar ilave edilmiştir.[301]

---

[298] ONAR, s. 1650-1651.

[299] 4108 sayılı "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun", Kabul Tarihi: 25.05.1995, RG: 02.05.1995, 22301.

[300] 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 04.06.2008, RG: 06.06.2008, 26898 (Mük.).

[301] MADDE 4 – 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

5766 sayılı Kanun'un kodifikasyonu temel hukuk kurallarına uygun gözükmemektedir. Zira anılan sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerin kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği dönemden önce doğmuş ancak henüz tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları için de uygulanacağı belirtilmiştir.[302] Bu ibarenin öğretide, hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan geriye yürümezlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği kanaatiyle pek çok tartışma yarattığı açıktır.

Değişikliğin yürürlüğe girdiği andan itibaren her nevi alacağa uygulanması hakkında Yaltı bunu, Anayasa'ya aykırı bulduğunu, üstelik bu hususta aykırılığın yalnızca mülkiyet hakkı ile sınırlı olmayıp, Anayasa madde 2'de bulunan hukuk devleti ilkesi ile 38'inci maddesinde bulunan cezaların şahsiliği ilkesi ile masumiyet karinesi yönünden de aykırılık teşkil etmesi nedeniyle eleştirmiştir.[303] Ayrıca normun süreç içinde geçirdiği değişikliklerin, kanun tasarısını hazırlayan Maliye Bakanlığı'nın amaçladığı sorumluluk sistemini bir türlü oturtamadığı sonucunu düşündürdüğünü belirtmektedir.[304]

Öte yandan ilave edilen beşinci fıkra bir müteselsil sorumluluk öngörmekteydi.[305] Bu sorumluluk formu, kanuni temsilcinin sorumluluğunda dönemsellik ilkesini zedelemekte idi. Tüm bu tartışmalar neticesinde, ilgili hükme

---

"Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.
Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."

[302] 5766 sayılı Kanun GEÇİCİ MADDE 1 – *"Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır."*

[303] YALTI, Billur, *"Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35",* Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, 2009, s. 512.

[304] YALTI, *Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı,* s. 508.

[305] Madde gerekçesi; *"Maddede yapılan bir diğer düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir"*

ilave edilen beşinci ve altıncı fıkralar, Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli kararı[306] ile ilga edilmiştir.

İptal kararı öncesi madde hükmü, öğretide bir kısım yazarların kabul ettiği kusursuz sorumluluğa daha fazla yaklaşmaktadır.[307] Bu görüşlerini, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci madde lafzında, sorumluluğun, kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından başka bir sebebe dayandırılmadığı hususu ile öne sürmektedirler. Böylelikle bir nevi kusursuz sorumluluk görünümlerinden, borçlar hukukunda kabul gören *netice sorumluluğu*na yaklaşıldığı düşünülebilmektedir.[308]

Öte yandan madde lafzından, daha önce *Ticaret Hukuku Bakımından Sorumluluk* başlığı altında açıklanan, borcun ne ile karşılanacağı anlamında *"...ile sorumluluk"* kapsamında anlaşıldığı öne sürülmektedir.[309]

Tüm bu açıklamalar neticesinde, ilgili Kanun mükerrer 35'inci maddede düzenlenen sorumluluğun, yalnızca kusursuz sorumluluk olduğuna kanaat etmek mümkün değildir.[310] Zira kural olarak sorumluluğun temeli, kusur sorumluluğudur.[311] Kusursuz sorumluluğun kapsamının yorum yoluyla genişletilemeyeceği söylenebilir. Bunun kanun lafzından hiçbir tereddüte yer vermeyecek şekilde anlaşılması gerekirdi. Tıpkı 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun madde 65 ve devamında belirlenen kusursuz sorumluluk halleri gibi.

---

[306] AYM, T. 19.03.2015 , E. 2014/144, K. 2015/29

[307] YARALI, s. 173-174; CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 172-173; ÇELEN, Mustafa, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.273, Mayıs 2004, s. 112; OKTAR, s. 64. Adı geçen yazarlar, birtakım nedenleri öne sürerek sorumluluktan kurtulmanın olanaklı olmadığını belirtmektedir.

[308] YARALI, s. 174.

[309] CANDAN ise, 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35'te düzenlenen sorumluluğu vergi hukukuna özgü, "kanuni kefalet" kurumuna benzetmektedir. Kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmezlerse, yükümlünün malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergiler kanuni temsilcilerin malvarlığından alınmaktadır, CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 176.

[310] Aynı yönde; BARLASS, İrfan, "Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005, s. 62-68; ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 352-353; SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 100; ÇAMOĞLU, s. 260. Ayrıca DDDGK, T. 31.03.1995, E. 1995/239 sayılı kararı da bu yöndedir.

[311] BARLASS, s. 78.

Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un yollamasıyla birtakım düzenlemelerde uygulama alanı bulan 5510 sayılı Kanun'da[312] düzenlenen kanuni temsilciler açısından sorumluluk hali ise kusura dayalıdır.[313] Keza Vergi Usul Kanunu madde 10 hükmü de kusur sorumluluğu teşkil eder. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu cihetine gidilen anılan düzenlemeler, birbiri ile uyumlu iken tahsil kodu olan 6183 sayılı Kanun'un aksini öngörmesi abesle iştigaldir. Bu durumun kanun yazım tekniği açısından başarısız bir seçim olduğu söylenebilir.

6183 sayılı Kanun'da kanun koyucunun bu iradesinin şüphesiz kamu alacağının tahsil kuvvetini ve hızını artırmak olduğu söylenebilir. Ancak anılan hüküm yürürlüğe girmeden önce 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi birlikte okunarak idari işlem gerçekleştiriliyordu ve somut durumdan efektif bir farkı da bulunmuyordu.[314]

Kusursuz sorumluluğa ilişkin Barlass eserinde şu görüşü dile getirmektedir: "*6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin uygulanmasında kanuni temsilcilerin, kusursuz sorumluluk altında olduklarını düşünmek ise yukarıda bahsetmiş olduğumuz kusursuz sorumluluğun genel karakteristiğine uygun olmayan bir yaklaşım olur. Zira kanuni temsilci ortaklığın faaliyetlerinin sahibi ve istifade edeni değildir dolayısıyla hiç kusuru olmasa bile ortaklığın vergi borcundan sorumlu tutulması adil olmayacaktır."*[315]

Bu görüşe katılmakla birlikte tamamen kusura dayalı sorumluluktan uzaklaşılmalıdır. Mevcut durumda, bir kurtuluş beyyinesi[316] öngörülen objektif sorumluluğa yaklaşıldığını ifade etmekte yarar vardır. Kaldı ki bu sonuca, kanun hükmünün diğer mevzuat ile olan ilişkisi ve kendi içindeki gelişiminin irdeleneceği sistematik yorum yöntemi ile ulaşmak da mümkündür. Böylelikle kanuni temsilciler,

---

[312] 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, RG: 16.06.2006, 26200.

[313] Anılan Kanun'un *Primlerin Ödenmesi* başlıklı 88'inci maddesi 20'inci fıkrası: *"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."*

[314] SABAN, Vergi Hukuku isimli eserinde 6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci maddenin varlığının gerekliliğini eleştirir, s. 103.

[315] BARLASS, s. 79.

[316] Kurtuluş beyyinesi, kanunun öngördüğü sorumluluktan kurtulmak için yine kanunen tanınan hallerde kurtuluş kanıtı getirme imkânıdır. Örnek hükümler, 6098 sayılı Kanun madde 66, 67.

kendi kasıt ve ihmalleri sonucu kamu yükümlülüğünün yerine getirilmediğini ve netice ile fiilleri arasında nedensellik bağı bulunmadığını ispat ederek sorumluluğu bertaraf edebilirler.[317]

Nitekim Anayasa Mahkemesi 19.03.2015 tarihli iptal kararında ilgili hükmün beşinci fıkrasına ilişkin; *"Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır."* tespitinde bulunmuştur.

İlgili tespit neticesinde, anılan hükmün tüm mevzuat ile uyumlu hale gelecek şekilde ve tartışmaları sonlandıracak nitelikte kusur sorumluluğuna dayalı olarak tadil edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci maddeye yönelik iptal kararından önce öğretide hayli tartışmaya neden olan bir diğer husus ilgili düzenlemenin altıncı fıkrası idi.[318] Böylelikle 213 sayılı Kanun madde 10'da düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluk hükmü ile anılan Kanun mükerrer 35'inci madde arasında norm çatışması yaşanıyordu. Bu norm çatışması öğretide kimi zaman önceki kanun-

[317] ÇAMOĞLU, s. 260.

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

sonraki kanun[319] kimi zaman da genel kanun-özel kanun[320] kuralları çerçevesinde aşılmıştır.

Öğretide kimi yazarlar vergi ve bağlı alacaklar için 213 sayılı Kanun madde 10'un tatbikini, kalan kamu alacakları için ise 6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci hükmün öngördüğü usulün uygulanacağını savunmuşlardır.[321] Oysa bu hususta Maliye Bakanlığı'nın, yayımladığı Sıra No: 2 sayılı Tahsilat Genel Tebliği ile görüşü ve yorumu farklıdır.[322] Oysa anılan düzenlemeye ilişkin kanunun gerekçesine de baktığımızda bu yorumun, doğru olmadığını söylemek zor olmayacaktır.

Danıştay ise yerleşik hale dönüşen kararları ile vergi ve bağlı alacaklarda mükerrer 35'inci maddenin uygulanamayacağı içtihat edilmiştir.[323]

Nitekim Anayasa Mahkemesi 19.03.2015 tarihinde iptal hükmü öngören kararı ile *"...213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair*

---

[319]ÖZTÜRK, İlhami, YİĞİT, Uğur, *"5766 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 6183 Sayılı Kanunun Mükerrer 35. Maddesinin Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde Uygulanabilirliği"*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 71, Kasım 2009, s. 22.

[320] YARALI s. 169.

[321] YARALI, s. 170; ÖZTÜRK, YİĞİT, s. 23.

[322] Seri: A Sıra No: 2 sayılı Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 26921 Resmi Gazete Tarihi: 29.06.2008, madde 11/d bendi: "*5766 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmü eklenmiştir.*

Bu hükme göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35 inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır.

[323] Danıştay 4. D., T. 29.04.1997, K. 1997/1325; ayrıca Danıştay 7. D. , T. 24.2.2010, E. 2006/4388, K. 2010/1058; "*Öte yandan; (…) Bu maddenin gerekçesinde. "213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle, tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden takip ve tahsili cihetine gidilmekte olduğu, ancak. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsili imkanı bulunmadığından. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi, bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır. Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı kişi ve kurum mümessillerinin mal varlığından, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 Sayılı Yasaya mükerrer 35. Madde eklenmiştir."*

ödevlerin ihlal edilmesidir. (...)213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır…" gerekçesiyle hukuka aykırı düzenlemeyi iptal etmiştir.[324] Böylelikle 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci hükmü dört fıkradan ibaret kalmıştır.

2.3.2. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu: 6183 Sayılı Kanun Madde 35

6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde sermaye şirketlerinden limited şirket ortaklarına ilişkin özel bir düzenleme ihdas edilmiştir. İlgili hükmün son hali, *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur." şeklindedir.

Tıpkı anılan Kanun mükerrer madde 35 gibi, limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 35'inci madde de pek çok değişiklikten geçmiştir. Buna

[324] AYM, T. 19.03.2015, E. 2014/144, K. 2015/29

göre 6183 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 1954 yılında[325] maddenin ilk hali,[326] limited şirket ortaklarını, şirket tarafından ödenmeyen ve tahsil imkânı da bulunmayan kamu borçları nezdinde, şirket esas sermayesine koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı tutarında *(sınırlı sorumluluk)* sorumlu tutmakta idi.[327] Madde gerekçesi ise, *"59'uncu madde de limited şirketlerin ortaklarını ortaklığın kamu borçlarından dolayı vaz'ettikleri veya vaz'ını taahhüt ettikleri sermaye miktarında şahsen sorumlu tutmaktadır. Bu hüküm ile limited ortaklıklarda kamu borçlarından dolayı şahsi mesuliyet, vaz'edilen veya vaz'ı taahhüt edilen sermaye miktariyle takyit edilmektedir."* şeklinde düzenlenmiştir.[328]

1998 yılına dek düzenleme ilk hali ile yürürlükte idi. 1998 yılında 4369 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi[329] ile gelen değişiklikle, ortakların limited şirket vergi borçlarından dolayı sorumlulukları, oransal mahiyette tüm malvarlıkları ile sorumluluğa çevrilerek, kapsamı genişletilmiştir. İlk düzenlemede esas sermayeye koydukları yahut koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı tutarında vergi borçlarından sorumlu olan ortaklar, artık limited şirketten tahsil olanağı kalmayan kamu alacağının tamamından esas sermayeye koydukları yahut koymayı taahhüt ettikleri sermaye payları oranında sorumlu olacaklardır.

4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde[330] *"...Yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır.(...) Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık*

[325] Anılan Kanun 21.07.1953 tarihinde kabul edilmiş ancak 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
[326] AATUHK madde 35 — *"Limitet ortaklıkların ödenmiyen ve tahsil imkânı bulunmıyan âmme borçlarından dolayı ortaklar vazettikler i veya vaz'ını taahhüt eyledikler i sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar."*
[327] ÇAMOĞLU, s. 255.
[328] AYAZ, s. 86.
[329] 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 22.07.1998, RG: 29.07.1998, 23417, madde 35 – "*(Değişik: 22/7/1998 – 4369/ 21 m.) Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."* Şeklinde değişmiştir.
[330] https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf

nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır." denilerek değişikliğin düzenlenme amacı belirtilmiştir.[331]

Kanun koyucunun madde gerekçesinde belirtilen amacını; Anayasada güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırmak olanaklı değildir. Yazılı gerekçe ile limited ortaklıklar, birtakım hukuk dışı işlemleri gerçekleştirmek için paravan olarak kurulmakta anlamı çıkmaktadır. Oysa limited ortaklıkların kuruluş işlemlerinin görece kolay olması bu sonucu doğuruyor ise, kuruluş işlemlerini ihdas eden yine kanun koyucudur. Kaldı ki, kuruluş işlemlerinin kolaylığı ile hukuka aykırı, sahte ya da niteliği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi arasında bir illiyet bağı da bulunmamaktadır. Öte yandan sahte ya da niteliği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiilleri, hâlihazırda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi cezaları ile yaptırıma bağlanmıştır. Bu fiillerin neticesi, işlenen fiilin ağırlık derecesine göre vergi kaçakçılığı suçuna tekabül etmekle kimi zaman hürriyeti bağlayıcı cezaya dek varabilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezaya sebebiyet verebilen bir fiilin faili için, başkaca caydırıcılık unsurunun aranmaması gerektiği düşünülmektedir.

Anılan gerekçede ilave sebep olarak, vergi sisteminden[332] haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm olduğu belirtilmektedir.[333] Caydırıcılık unsuru taşıyan düzenlemelerin, şartları oluştuğu takdirde ceza mahiyeti kazandığı tecrübe edilmişti.[334] Yine madde gerekçesinden anlaşıldığı üzere, bir nevi yaptırım olması planlanan caydırıcılık unsuru ile payı oranında sınırsız sorumluluk düzenlemesi, vergi sisteminden haksız yararlanma amacı taşıyan kimse içindir. Öyle ise, haksız

[331] İlgili madde gerekçesinden 3 No'lu paragraf: *"…Limited şirketin kanuni temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmekte ve bu durum da kanuni temsilcilerin sorumluluğundan hareketle yapılan takiplerin sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır…"*

[332] Vergi sistemi, bir ülkenin belirli zamanlarda yürürlükte bulunan kamu gelirleri kanunlarının bütünü olarak tanımlanmıştır (ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1988, s. 141; Aktaran, AŞCI AKINCI, s. 1).

[333] 4369 sayılı Kanun Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 18.

[334] AİHM, Glantz v. Finland Kararı, Başvuru No: 37394/11.

yararlanma amacı taşımayan, eş söyleyiş ile hukuka uygun davranan sade ortağın, limited ortaklığın malvarlığından tahsil edilmeyen kamu borçlarından sermaye payı oranında sınırsız sorumlu olması, hakkaniyet ilkesi ile orantılı olmakta mıdır? Kanımızca bu sorunun cevabı orantısız olduğu yönünde, hayırdır.

Devamla ilgili maddede gerçekleşen bir diğer değişiklik ise, 06.06.2008 tarihinde 5766 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir.[335] Anılan Kanun'un 3'üncü maddesi[336] ile madde metninde bulunan *"şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağı"* ibaresinin kapsamı genişletilmiş, yerine, *"şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* şeklinde değiştirilmiştir.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı tanımı, 6183 sayılı Kanun'un *Tanımlar* başlıklı 3'üncü maddesine aynı Kanun ile eklenen fıkrada yapılmıştır. Buna göre tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle, tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade etmektedir.[337]

---

[335] Bkz. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Mükerrer 35'inci Madde Kapsamında Sorumluluğu

[336] 5766 madde 3- *"6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde yer alan "şirketten tahsil imkanı bulunmayan" ibaresi "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklinde değiştirilmiş ve aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.*
Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.
Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, kanuni ödeme sürelerinde veya alman Kanuna göre tayin edilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların ortak olması halinde bu hüküm bunlar hakkında da uygulanır."

[337] 5766 sayılı Kanun madde 1; AATUHK madde 3/8: *"Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi: Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını…"*

Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi ise yine anılan Kanun ile eklenen fıkra neticesinde mevzuata kazandırılmıştır.[338] Burada aranması gereken hukuki imkansızlık değil, maddi imkansızlık olmalıdır. Örneğin, zamanaşımına uğradığı için asıl borçludan tahsil edilemeyen vergi alacağının, kanuni temsilci yahut ortaktan da tahsili beklenemez, hukuki imkansızlık ikincil sorumluya da sirayet eder.[339]

İlgili değişiklikler ile ortaklık aleyhine yapılacak takibatların tamamen sonlanması beklenmeyecek, kamu alacağının ortaklıktan tahsiline olanak kalmadığı alacaklı tahsil dairesince anlaşıldığında, ikincil sorumlu olan ortaklara takibe başlanabilecektir.[340]

5766 sayılı Kanun'un tasarısının genel gerekçesinde söz konusu değişikliklerin kamu alacaklarının daha kısa sürede süratle tahsiline imkan verilmesi amacıyla yapıldığı belirtilmektedir.[341] 5766 sayılı Kanun ile ortakların sorumluluğuna ilişkin yapılan bir diğer değişiklik ise 35'inci maddeye iki fıkra eklenmesidir.

6183 sayılı Kanun madde 35'e eklenen ikinci fıkra ile sermaye payının devri işleminin tarafları arasında müteselsil sorumluluk ilkesi düzenlenmiştir. Anılan hükümde, *"Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur"* denilmekle, ortaklar arası pay devrinde pasif (borç) sorumluluğundan doğabilecek uyuşmalıklar kanun koyucu nezdinde çözümlenmiştir.[342] Zira ortaklar devir sözleşmelerini, pasiflerden sorumlu tutulmayacaklarına ilişkin muafiyet ile akdetmekte, bu da uygulamada birbirinden

---

[338] 5766 madde 1; 6183 madde 3/7:
"Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:
Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını …"

[339] KURDOĞLU, Elif, Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Ankara 2011, s. 58-59.

[340] AYAZ, s. 88.

[341] Genel Gerekçe,
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf

[342] 5766 sayılı Kanun madde 3 gerekçesinde; *"…Diğer taraftan yine yargı kararlan da dikkate alınarak madde ile bu şahıslara müteselsil sorumluluk getirilmesi, bir yandan hisse devri yapan ortakların borcunu ödemesini sağlayacak, diğer yandan da devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkan verecektir."*
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf

farklı yargı kararları oluşması ile hukuki belirlilik ilkesinin zedelenmesine sebebiyet veriyordu. Öte yandan Yaltı, ilgili düzenlemede eski ve yeni ortağın müteselsil sorumluluğunu Anayasa'ya aykırı bulmaktadır.[343]

Eklenen fıkraya ilişkin bir diğer detay ise, madde metninde yalnızca müteselsil sorumluluk düzenlenmemekte, *"birinci fıkraya göre"* müteselsil sorumluluk ifade edilmektedir. Öğretide buradan anlaşılması gerekenin, devrolunan hisse oranında sorumluluğun doğması olduğu ifade edilmektedir.[344]

İlgili hükme eklenen üçüncü fıkrada ise kanun koyucu bir başka müteselsil sorumluluk öngörmüştür. Buna göre, *"Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur."* hükmü getirilmiştir. Kamu alacağının doğduğu yahut vadesinin gelmesiyle muaccel olduğu zamanlarda ortağın değişmesi halinde, sorumlunun tespitinde yargı kararları ile içtihat birliği oluşmamıştır. Önerilen düzenleme, yargı kararları ile içtihat oluşturulamamış konulara açıklık getirerek ihtilafları azaltma amacını taşımaktadır.[345] İlgili üçüncü fıkradan anlaşıldığı üzere, kamu alacağından müteselsil sorumluk hali, yalnızca payın devrinde değil, ortak sıfatının son bulması hallerinden hepsi karşısında uygulanmaktadır.[346]

Kanun koyucunun gerçekleştirdiği bu düzenlemeler ile bir sermaye şirketi olan limited ortaklığın şahıs şirketlerine yaklaştırıldığını söylemek mümkündür.[347] Nitekim Çamoğlu, 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde yapılan tüm değişiklikleri kronolojik olarak incelediğinde, limited ortaklığın kamu borçları yönünden sınırsız sorumlu bir kişi ortaklığına dönüştürüldüğünü savunmaktadır.[348] Ayrıca, kanun koyucunun yasa hükmü ihdas ederken yasal sistemdeki ahengi ve dengeleri korumakla yükümlü olduğunu, anılan değişiklikler ile TTK ile AATUHK arasında bir çatışma doğduğunu ilave etmektedir.[349] Son olarak, limited ortaklığın

[343] YALTI, s. 534.
[344] YARALI, s. 247.
[345] 5766 sayılı Kanun madde 3 gerekçesi.
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf
[346] YARALI, s. 248.
[347] YARALI, s. 247; AYAZ, s. 88.
[348] ÇAMOĞLU, s. 255.
[349] ÇAMOĞLU, s. 255 ve 1 No'lu dipnot.

ticari yaşamda yerini koruması ve liberal ekonomi içerisinde işlevini sürdürmesi bekleniyorsa, ortaklığın en belirgin özelliği olan sınırlı sorumluluk ilkesinin ortadan kaldırılmasının en kısa sürede önüne geçilmesi gerekliliği ile noktalamaktadır.[350]

Son olarak, limited şirket ortaklarının rücu hakkına yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Öğretide, bu yönde çıkan uyuşmazlıklar hakkında özel hukuk ilkelerinin uygulanacağı benimsenmektedir.[351]

Limited şirket ortaklarının diğer ortaklara rücu hakkı, yalnızca müteselsil sorumluluğun öngörüldüğü 6183 sayılı Kanun madde 35 hükmünün ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında mümkündür.[352] Aksinin kabulü, her ortağın pay oranının değişmesi sebebi ve ancak sermaye payı oranında sorumluluk ilkesinin geçerliliği nedeni ile hakkaniyete aykırı olacaktır. Müteselsil sorumluluğa yönelik rücu taleplerinde uyuşmazlık doğması halinde, yine özel hukuka ilişkin genel hükümlerin tatbiki gerekecektir.

2.4. AMME ALACAKLARININ TAHSİLİUSULÜ HAKKINDAKİ KANUN MÜKERRER 35'İNCİ MADDE İLE VERGİ USUL KANUNU MADDE 10'UN KARŞILAŞTIRMASI

Genel itibariyle vergi mevzuatında kanuni temsilcinin sorumluluğunun düzenlendiği iki hukuki norm mevcuttur.[353] Söz konusu maddeler, kamu alacaklarından sorumluluğunun düzenlendiği 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 ile Vergi Usul Kanunu'nda vergi ve bağlı alacaklar açısından ihdas edilen madde 10 hükmüdür. VUK madde 10'da *"Kanuni Temsilcilerin Ödevi"* başlığı, 6183 sayılı Kanun mük. 35înci maddesi ise *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu"* başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili iki norm konu itibariyle aynı gözükseler de, aralarında oldukça farklılık doğmaktadır. Madde başlıkları dahi ilk ayırımın sinyallerini vermektedir. Zira iki hükmün, dayanakları farklıdır. 213 sayılı Kanun madde 10'da; vergi

[350] ÇAMOĞLU, s. 255 ve 1 No'lu dipnot.
[351] YARALI, s. 264.
[352] YARALI, s. 264-265.
[353] 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda düzenlenen sosyal güvenlik kurumu primleri yahut 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda mevcut ecrimisil alacağı gibi, niteliği gereği kamu alacağı olmayan ancak düzenlendikleri kanunda bulunan özel hüküm gereği kamu alacağı sayılan alacakların tahsili usulünde de 6183 sayılı Kanun hükümlerine atıf bulunmakta, dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğu cihetine yine çalışmamıza konu iki hüküm ile gidilebilmektedir.

ödevlerinin kanuni temsilciler tarafından gereği gibi yerine getirilmemesi halinde cebri sorumluluğun doğacağı hüküm altına alınmıştır. Oysa 6183 sayılı Kanun'un mükerrer madde 35 hükmünde, kanuni temsilcilere yüklenen herhangi bir ödevden bahsedilmediği gibi, ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemiş olması nedeniyle doğan bir sorumluluk bulunmamaktadır. Zira anılan hüküm gereği sorumluluk, kanuni temsilci sıfatına sahip olunmakla doğmaktadır.[354]

Keza 213 sayılı Kanun madde 10'da düzenlenen sorumluluğun kusur sorumluluğuna dayanmasının yanında, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi açısından kusurun aranmadığına yönelik, niteliğe ilişkin tespitlerden çalışmamızın önceki bölümlerinde bahsedilmişti.

213 sayılı Kanun açısından, madde 10 hükmünde *"...yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden (...) tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar"* lafzı geçmesi ile özü itibariyle kusur sorumluluğunun kapsamı çizilmektedir. O halde Kanuni temsilci, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı kanuni süresi içerisinde açacağı davada, vergi ve buna bağlı alacakların şirketten tahsil edilememesi ile kendisine düşen ödevlerin yerine getirilmemesi arasında nedensellik bağının bulunmadığını yahut kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir.[355] Öte yandan 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 için öğretide birlik olduğunu söylemek zordur. Gerçekten kimi yazarlar,[356] kanuni temsilcinin kusursuzluğunu kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulma imkanın dahi bulunmadığı kusursuz sorumluluk yönünde görüş belirtmektedirler. Diğer bir kısım yazarlara göre ise,[357] sorumluluk kusur esasına dayanmaktadır. Anılan hükmün yorumlanmasında, kusursuz sorumluluğun genel karakteristiğine uygun olmadığı ifade edilmektedir.[358] Kaldı ki sorumluluğun düzenlendiği diğer hüküm olan 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi kapsamında yer alan ödevlerin

[354] GEÇER, Ahmet Emrah, *"AATUHK'da Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ankara 2017, s. 127-130.
[355] ERKOÇ, s. 109.
[356] Bkz. Dipnot 311.
[357] YARALI, 174.
[358] BARLASS, s. 79.

yerine getirilmesinde kusurlu sorumluluk aranırken, 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi için kusursuz sorumluluğun aranması çelişkili görülmektedir.[359]

Anılan iki hüküm arasında belirtilecek bir diğer fark ise sorumluluğun sınırı açısından ortaya çıkmaktadır. 213 sayılı Kanun madde 10 bağlamında öngörülen sorumluluk, kanuni temsilci sıfatının devam ettiği dönem boyunca söz konusudur. Öyle ki, kanuni temsilcilik sıfatının kazanılması ile bu görevin sonlandığı tarih arasındaki süre, bu dönemi oluşturmaktadır. Bu dönemden önceki veya sonraki süreçlerde yerine getirilmemiş ödevler bakımından, dönemin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulma olanağı yoktur.[360] Oysa 6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci madde ile getirilen sorumluluk bakımından ise hangi kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidileceği açık olarak düzenlenmemiştir.

Bilhassa 5766 sayılı Kanunla 2008 yılında mükerrer madde 35'e eklenmiş olan, kamu alacağının ödenmemesinden eski ve yeni kanuni temsilciyi sorumlu tutan beşinci fıkranın, Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli kararıyla iptali üzerine, anılan değişiklikten önceki uygulamaya dönülmüştür. Değişiklik öncesi dönemde de öğretide ve yargı kararlarında farklı görüşler bulunmaktaydı. Örneğin, Çamoğlu, kamu borcunun muacceliyet tarihinin önemli olduğunu, kamu yükümlülüğünün doğduğu sırada değil yerine getirilmesi gereken dönemde görevde olan kanuni temsilcinin sorumlu olması gerektiğini ifade etmektedir.[361] Çelik ise, kanuni temsilcinin sorumluluğunun, temsilcilik sıfatı kazanıldığı ve kaybedildiği anlar dâhilindeki dönem itibariyle söz konusu olduğunu belirtmiştir.[362]

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise 31.03.1995 tarihli kararında, maddenin değişiklikten önceki dönemine ilişkin *"...Yönetim kurulu üyeliği sıfatının kazanılması veya sona ermesinin tescil ve ilan şartına bağlı tutulması durumdan haberdar olmayan iyiniyetli üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması amacına yönelik bulunduğundan "üçüncü kişi" deyiminin şirketten vergi alacağı olan vergi*

[359] BARLASS, s. 80, *"(…)Örneğin VUK'un 10. maddesi kapsamında defterlerin tutulmaması halinde kanuni temsilciye kusurlu sorumluluk prensibiyle yaklaşılırken, ki düşünüldüğünde kanuni temsilciye defterlerin tutulmaması ile ilgili bir kurtuluş beyyinesi bulmak güç olmalıdır, büyük ticari zararlar ya da hacizler sonucu ortaklığın kamu borcuna karşılık olan parasının elden çıkması halinde, ortaklığın kanuni temsilcisine kusursuz sorumluluk prensibiyle yaklaşmak, hakkaniyete uygun değildir."*
[360] ÇAMOĞLU, s. 259; YARALI, s. 230.
[361] ÇAMOĞLU, s. 258.
[362] ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku*, s. 105.

dairesi müdürlüğünü de kapsadığında da kuşku bulunmamak gerekir. (…) Olayda, davacının 13.01.1989 tarihinde şirketin yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı anlaşılmakta ise de bu değişikliğin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmemiş bulunması karşısında vergi hukuku yönünden sorumluluğunun devam ettiğinin kabulü zorunlu olup vergi mahkemesince, adı geçenin şirket yönetim kurulu üyeliği ve ortaklığından fiilen ayrıldığı gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmemiştir…" şeklinde karar vermiştir.[363]

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası ise daha güncel içtihatlarda, Danıştay'ın ilgili fıkranın iptali öncesi döneme ilişkin bakış açısından pek farklılık görülmemektedir.[364] Danıştay 7'inci Dairesi'nin 07.11.2017 tarihli kararında, ödeme emri gönderilen kamu borçlusunun, kanuni temsilcilik görevinden ayrılmasından beş yıl sonra tahakkuk ettirilen amme alacağında kendilerinin kusurunun bulunduğuna yönelik bir tespitin yapılmadığı, ödeme emirlerinin kanuna aykırı olduğu

[363] DVDDGK T. 31.03.1995, E. 1995/21, K. 1995/116

[364] DVDDGK T. 05.07.2017, E. 2017/282, K. 2017/367; *"…Yapı Malzemeleri Sanayi Ticaret Limited Şirketinin 2005 yılının Ocak döneminden, 2008 yılının sonuna kadar olan dönemlere ait muhtelif vergi, ceza ve gecikme faizlerini içeren vergi borçlarının tahsili amacıyla bir dönem şirket ortağı ve kanuni temsilcisi olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin 09.11.2012 tarihinde davacıya tebliğ edilmesine rağmen söz konusu vergi borçlarının ödenmemesi üzerine dava konusu e-haciz işleminin tesis edildiği, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre tescil ve ilanın, limited şirketlerde kanuni temsilcilik ve ortaklık sıfatının kazanılması ya da kaybedilmesi açısından kurucu mahiyet taşımadığı, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörüldüğü, Türk Ticaret Kanununun 36'ncı maddesi uyarınca, ticaret sicili kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği;(…) tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir hususun, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebileceği, kanuni temsilci konumundaki limited şirket ortaklarının, vergi alacaklısıyla vergi alacağına yönelik ilişkisinin kamusal nitelikte olduğu ve kanundan doğduğu, tescil veya hem tescil hem de ilanı öngörülmüş bir hususun tescil ve ilan edilmemesi halinde bu hususun üçüncü şahıslara aksi ispat olunmadıkça ileri sürülememesi durumunun, vergi alacaklısı açısından geçerli olmadığı, (…) sicilin olumsuz etkisinden vergi alacaklısı lehine sonuçlar doğmayacağı, öte yandan, kanuni temsilcilik veya ortaklık sıfatının son bulduğu hususu tescil ve ilan edilmemiş olsa bile, şirketin vergi ödevlerini yerine getirme görevi sona eren kişinin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde kusurunun olduğundan bahsedilemeyeceğinden sorumluluğunun da söz konusu olmayacağı, buna göre, Kadıköy 4. Noterliğinin 7.3.2005 tarih ve 15709 yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesi ile hisselerini devreden davacının, bu tarihten sonra şirketin vergi ödevlerini yerine getirme görevinin sona erdiğinin kabulü gerektiği, dava konusu e-haciz işleminin dayanağı olan ödeme emirlerinin içeriğinde yer alan 2005 yılının Ocak dönemine ait katma değer vergisine ilişkin beyanname verme ve ödeme zamanında, davacı, şirketin temsilcisi ve ortağı olduğundan, söz konusu vergi ve ferilerinden sorumlu olduğu ancak, sonraki dönemlere ait vergi ve ferilerinden sorumlu tutulamayacağı…"*na ilişkin verilen ilk derece mahkemesinin kararını, bir başka usuli gerekçe ile bozmuştur.

gerekçesiyle ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada; davanın reddine karar veren ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmuştur.[365]

Uygulamada, incelenen iki kanun hükmünün aynı konuyu düzenlemiş olması karşısında hangi alacağa hangi kanun maddesinin tatbik edileceği hususu karışıklık yaratmakta idi. Daha önce belirtildiği üzere[366], bilhassa Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli iptal kararı ve Danıştay'ın yerleşik kararları neticesinde, vergi ve bağlı alacaklarda mükerrer 35'inci maddenin uygulanamayacağı ifade edilmişti.

Son olarak, incelenen iki normun kapsam açısından farkına değinmekte yarar vardır. Öyle ki, 213 sayılı Kanun madde 10 hükmünün kapsamına, Vergi Usul Kanunu'na bağlı; vergi, resim ve harçlar ile fer'i nitelikte vergiye bağlı alacakların ve vergi cezaları ile kanunlarında anılan hükme atıf yapılmış diğer alacakların girdiği bilinmektedir. Dolayısıyla örneğin, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen vergi, resim ve harçlar, VUK madde 10 kapsamında olmamakla, ancak 6183 sayılı Kanun nezdinde kanuni temsilcilere karşı tahsil işlemleri yürütülecektir.[367]

Buna karşılık, 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35'te düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu çok daha geniş kapsamlıdır. Nitekim, 213 sayılı Kanun madde 10'dan farklı olmak üzere, gümrük ve tekel vergi ve resimleri ile 6183 sayılı Kanun'un 1'inci ve 2'inci maddeleri kapsamında yer alan kamu alacakları, Mükerrer

---

[365] Danıştay 7. D., T. 07.11.2017, E. 2016/1111, K. 2017/5945; *"…anılan vergiler üzerinden kesilen vergi zıyaı cezası ve hesaplanan gecikme faizi ile birlikte şirket ortağı ve kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen 29.3.2012 tarih ve 1, 2, 3 ve 4 sayılı ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55 ve 58'inci maddelerini açıklayarak; amme alacağını içeren ihbarnamelerin ve ödeme emirlerinin şirkete tebliğ edilmesinin ardından yapılan takibat sonucunda alacağın şirketten tahsil olanağının bulunmadığının kesin olarak anlaşılması üzerine, şirketteki hisselerini 21.6.2004 ve 23.6.2004 tarihli noter satış sözleşmeleri ile devreden davacının, ilgili dönemlerde kanuni temsilci olduğu gerekçesiyle reddeden İstanbul Beşinci Vergi Mahkemesinin 31.1.2013 gün ve E:2012/1041; K:2013/233 sayılı kararının; kanuni temsilcilikten ayrılmasından 5 yıl sonra tahakkuk ettirilen amme alacağında kendilerinin kusurunun bulunduğuna yönelik bir tespitin yapılmadığı, ödeme emirlerinin 213 sayılı Kanunun 10'uncu ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddelerine göre düzenlendiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. (…) Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine…"*

[366] Bkz. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Mükerrer 35'inci Madde Kapsamında Sorumluluğu

[367] CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu,* s. 54.

35'inci maddenin kanuni temsilciler için öngördüğü sorumluluk dahilinde yer almaktadır.[368]

Kanun kapsamında sorumluluğuna başvurulan kanuni temsilcilerin vergiye bağlı alacaklar dahilinde sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı Kanun madde 10 hükmünde, kanuni temsilcinin şahsından karşıladığı vergi alacakları hakkında, asıl borçlu olan tüzel kişi ortaklığa rücu hakkı tanındığı açıkça öngörülmüştür. Ancak rücu hakkı, yalnızca vergi alacakları açısından geçerli olmakta, vergiye bağlı alacaklar için, şirkete başvuru olanağı bulunmamaktadır.[369] Vergiye bağlı alacakların, vergi borcunun geç ödenmesi kaynaklı doğduğu göz önüne alındığında, kanuni temsilcinin kusuru neticesinde vergi borcunun geç ödenmesi hali için ilgili düzenlemenin hakkaniyetli olduğu söylenebilir.

Kanuni temsilcilerin tüzel kişi ortaklığa rücu edebilme hakkı konusunda iki madde arasında yine farklılık bulunmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi üçüncü fıkra hükmünde yalnızca *"vergi"* alacağı sayılmakta iken, 6183 sayılı Kanun kapsamında sorumluluğuna gidilen kanuni temsilci, ödediği tüm kamu alacakları açısından ortaklığa başvurabilecektir.[370]

Öte yandan kanuni temsilcinin, diğer yetkili kanuni temsilcilere rücu edebileceğine ilişkin öğreti ve mevzuatta açıklık bulunmamaktadır. Bu hususu 6183 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun açısından ayırmakta yarar vardır.

6183 sayılı Kanun nezdinde objektif sorumluluk görünümü ile; kamu alacağının tamamını karşılayan kanuni temsilci diğer yetkili kanuni temsilcilere de rücu edebilmelidir.[371] Yalnız, kusursuzluğun kanıtlanmasına yönelik kurtuluş beyyinesi öne sürme hakkı saklı kalmalıdır.

---

[368] KURDOĞLU, s. 85.

[369] VUK madde 10/3: *"Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."*

[370] YARALI, s. 231.

[371] YARALI, s. 232

Ancak 213 sayılı Kanun madde 10 hükmünün kusur sorumluluğu benimsemesi sonucu, kusur oranları dahilinde kanuni temsilciler, diğer yetkili kanuni temsilcilere de rücu edebilmektedir.[372]

2.5. KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI

VUK madde 10 yahut AATUHK madde 35 ile mükerrer madde 35'ten doğan sorumluluk söz konusu olduğunda, anılan üç hüküm için de ortak payda, ilgili kanunda öngörülen unsurlara uygun olarak teşekkül etmiş, talep edilebilir bir alacağın söz konusu olmasıdır.

6183 sayılı Kanun açısından ister ortak ister kanuni temsilci için, talep edilebilir bir alacak doğduğunda, bu alacağın asıl borçlu vergi yükümlüsü olan ortaklıktan tahsil edilebilme şartlarını taşıması ve şirket hakkında yürütülecek takibin sonuçsuz kalması veya tahsil dairesince sonuçsuz kalacağının anlaşılması aranmaktadır.[373] Burada karşımıza, *tahsil edilemeyen alacak* ile *tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacak* kavramları çıkmaktadır.[374] Bu kavramlar, 6183 sayılı Kanun'un üçüncü maddesine eklenen fıkralar ile kanun koyucu tarafından tanımlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen ikinci koşul ise, ortaklar açısından zaman yönünden sınır olarak nitelendirilen dönemsellik ilkesidir. 6183 sayılı Kanun'un 35'inci hükmüne 5766 sayılı Kanun ile eklenen fıkra gereği, *"Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu…"* tutulmaktadır. Keza aynı durum, şirket ortağının payını devretmesi halinde de geçerli olarak, müteselsil sorumluluk doğurmaktadır.

VUK açısından ise, en önemli koşul, kanuni temsilcilerin madde 10'da düzenlenen ödevleri yerine getirmemeleridir. Daha önce bahsedildiği üzere, 213 sayılı Kanun madde 157 ila 257'de düzenlenen; bildirimde bulunma, defter tutma,

---

[372] YARALI, s. 233

[373] SİLAHŞÖR, Mert, Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Vergi Hukuku Bilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Temmuz 2014, s. 56.

[374] 6183 sayılı Kanun'da tanımlanan anlamları için bkz. 337 ve 338 sayılı dipnot.

belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, beyanname verme gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesinden kanuni temsilciler sorumludur. Elbette vergi alacağının vadesinde ödenmesi, her vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunun, kanundan doğan vergi ilişkisinde taraf olmaları gerçeğinin doğal sonucudur.

6183 sayılı Kanun'un öngördüğü koşullar; ortak veya kanuni temsilciye başvuru öncesinde, kısmen yahut tamamen tahsil imkânsızlığının bulunması ile kanuni temsilci açısından, temsilci bulunduğu dönem açısından uygunluk bulunması olarak ifade edilebilir. Öte yandan 213 sayılı Kanun nezdinde öngörülen koşullar, kanuni temsilci tarafından; vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi, kusur izafe edilebilecek olması, asıl yükümlü ortaklık hakkında başlatılan takibin sonuçsuz kalması ile tüm bu fiiller arasında illiyet bağının bulunması şeklinde özetlenebilmektedir.

Öte yandan öğreti ve yargı içtihatlarında bir diğer sorun, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde, alacağın; limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında takibin yöneltileceği bir öncelik sırası bulunup bulunmadığı olmaktaydı. Öyle ki, Danıştay Dördüncü Dairesi[375] ile Dokuzuncu Dairesi[376], limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen kamu alacağı için öncelikle kanuni temsilci üzerine cebri tahsil işlemleri yürütülmesi gerektiğine yönelik kararlar vermekteydi.[377] Buna karşılık diğer daireler ile zaman içerisinde bir görüş birliği sağlanamamıştı.[378]

[375] Danıştay 4.D., T: 13.4.2009, E: 2008/5380, K: 2009/1913; *"…Limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin malvarlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, bu ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte…"*

[376] Danıştay 9. D., T: 04.06.2008, E: 2008/1111, K: 2008/2781; *"...Bu durumda, şirketten tahsil olanağı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcinin malvarlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği takdirde hisseleri oranı ile sınırlı olmak üzere şirket borcunun ilgili olduğu dönemde şirkete ortak olan ortakların takibe alınması gerekirken…"*

[377] YARALI, Levent, "*Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası*", Yaklaşım Dergisi, S. 216, Aralık 2010, s. 298-305

[378] AYAZ, s. 103

Nihayetinde, 20 Haziran 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İçtihadı Birleştirme Kararı'na[379] göre yasal düzenlemede herhangi bir öncelik sırası belirlenmediği belirtilerek;

"...Tüzel kişilerde, vergi borçlan nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu feri niteliktedir... Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir...aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.

...Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağım korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır." denilerek, limited şirkete ait vergi borcunun tahsilinde aşılması gereken en önemli unsurun, alacağın; şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olduğu içtihat edilmiştir. İçtihadı birleştirme kararlarının bağlayıcı etkisi gereği, kanuni temsilci yahut ortak nezdinde kamu borçlarına yönelik takip edilmesi gereken bir sıralama bulunmamaktadır.

Buna karşılık anılan içtihadın karşı oy şerhine katılarak, bir sermaye şirketi olan limited şirketin yapısına zarar verildiği düşünülerek, ortakların vergi ödevini yerine getirmesi gereken kanuni temsilciden daha sonra sorumlu tutulması daha isabetli olacaktır. Kaldı ki, alacağın tahsilinde önce kime başvurulacağının

[379] DİBK, T. 11.12.2018, E: 2013/1, K: 2018/1, RG: 20.06.2019, 30807

belirsizliğinin, ödeme yapması muhtemel ortak yahut kanuni temsilcileri çekimser kılacağı, ayrıca mevcut borcun tutarında yaşanacak herhangi bir belirsizlik ile hukuki güvenlik ilkesinin ihlali sonucu doğacağı düşünülmektedir. Anılan karşı oyda;

"...Vergi idareleri bakımından öncelik sıralaması bulunmaması, alacağın tahsili için bir güvence oluşturmaktadır.Ancak, gerek kanuni temsilci gerekse şirket ortağı bakımından kendilerine yönelik olarak alacakla hangi aşamada muhatap olacaklarını bilmeleri önemli olmaktadır.

Alacağın güvenceye bağlanmış olmasında öncelik sıralamasının bulunmaması vergi idareleri bakımından önemli olarak değerlendirilmezken "Hukuki Belirlilik" ilkesi bağlamında öncelik sıralaması vergi borçlusu için önem arzedecektir.

Hukuka saygılı ve kuralları önemseyen idareler, idare edilenlere güvence oluşturmalıdır..." belirtilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE VERGİSEL SORUMLULUK

3.1. ANONİM ORTAKLIKLARDA VERGİSEL SORUMLULUK

3.1.1. Anonim Şirketlerde İşleyiş ve Organlar

Anonim ortaklık, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 329 ila 563'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda ise, 269 ila 474'üncü hükümler dâhilindedir.

3.1.1.1. Tanım ve Unsurlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, eski Kanun'dan[380] pek farklı olmayarak madde 329 hükmünde anonim ortaklığın tanımı yapılmıştır. Buna göre, *"Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.*

Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur." denilmekle bir sermaye şirketi olan anonim ortaklığın unsurları da madde tanımında belirtilmiş olmaktadır.

Anonim ortaklığın ortaya çıktığı 15'inci yüzyıldan itibaren, geçirdiği devrelerdeki gelişimi ile ticari hayatın ayrılmaz parçası olmuştur. Modern anonim ortaklığın gelişiminde; 16'ıncı yüzyıldan itibaren gelişen sermaye ile başta İngiliz ve sömürgecilikte etkileşim içinde olan Amerikan hukukunun düzenlemelerine karşılık, onları farklı bir açıdan takip eden Fransa, Almanya ve İsviçre gibi ülkelerin dahil olduğu Kara Avrupası sistemi birbirlerinden hayli ayrılmaya başlamışlardır.[381]

Kara Avrupası sistemine uyarlanan ülkemiz mevzuatında da, anonim ortaklığın ilk görünüş biçimleri 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret[382] ile benimsenmiştir.[383]

---

[380] ETTK madde 269 — *"Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir.*
Ortakların mesuliyeti, taahhüd etmiş oldukları sermaye payları ile mahduttur."

[381] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 242.

[382] 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun bir tercümesi olan bu kanun, "Kanunname-i Ticaret" adı ile 1850'den 1926 yılma kadar yürürlükte kalmıştır.

[383] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 246.

Mevzuattaki gelişmelere paralel ilk anonim ortaklığımız da 1850 yılında Şirket-i Hayriye olarak, Boğaziçi'nde vapur işletmek üzere kurulmuştur.[384]

Takdir odur ki, yaklaşık iki yüz yıl öncesine dayanan mevzuat ve takibinde öğretide, pek çok faklı anonim ortaklık tanımı bulunmaktadır. Bu hususta Poroy'a katılarak,[385] herhangi bir anonim ortaklık tanımı vermek yerine, yukarıda verildiği üzere kanun koyucunun tanımı ile yetinerek, unsurlarını incelemeye geçmenin daha isabetli olacağı düşünülmüştür.

Anonim ortaklığın unsurları olarak; belirli ve paylara bölünmüş esas sermaye, şirketin yalnızca malvarlığı ile sorumlu olması, ortakların sadece taahhüt ettikleri paylar ile sorumlu olmaları, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulma *(amaç ve konu)*, tüzel kişilik ve asgari sermaye olarak özetlenebilir.[386]

6762 sayılı eTTK döneminde, madde metninden de anlaşılacağı üzere *"unvan"* da anonim ortaklığın unsurlarından biri olarak anılmaktaydı. Oysa 6102 sayılı Kanun'da tanım hükmünde bu unsur çıkarılmış ve Kanun'un gerekçesinde[387] bu durum *"...Tanım hem evrensel anonim şirket kavramına uymaktadır, hem de halka açık olan ve olmayan anonim şirketleri kapsamaktadır.(...) 6762 sayılı Kanunun 269 uncu maddesinde yer alan "bir unvana sahip" ibaresi bir tanım unsuru olmadığı ve 45 ile 47 nci maddelerin tekrarı niteliğini taşıdığı için metinden çıkarılmıştır..."* şeklinde açıklanmıştır.

Gerçekten de genel hükümleri ihtiva eden birinci kitap üçüncü kısımda, *"Anonim, limited ve kooperatif şirketler"* başlığı ile madde 43 hükmü;"*(1) Anonim, limited ve kooperatif şirketler, işletme konusu gösterilmek ve 46 ncı madde hükmü saklı kalmak şartıyla, ticaret unvanlarını serbestçe seçebilirler.*

(2) Ticaret unvanlarında, "anonim şirket", "limited şirket" ve "kooperatif" kelimelerinin bulunması şarttır. Bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibareler, baş harflerle

[384] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 246-247.
[385] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 231.
[386] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 231-237.
[387] 329'uncu madde gerekçesi, birinci fıkra.
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
(Erişim Tarihi: 08.05.2019)

veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılamaz." Demekle, sermaye şirketlerinde unvan hususunu düzenlemiştir.

Unsurları tek tek belirtmeye geçmeden önce, 6762 sayılı eTTK'da bulunan asgari pay sahibi limitinin[388] kaldırılması ile tek kişi ile dahi kurulabilir hale gelen anonim ortaklığın, şahıs unsurunun tanımda bir önemi kalmadığı düşünülmektedir. Zira tüzel kişiliği haiz sermaye şirketlerinin ortak özelliği, organları vasıtasıyla işlerlik kazanmak ise; bu organları yönetecek somut varlıklar, gerçek yahut tüzel kişiler olmak zorundadır. Dolayısıyla şahıs unsuru da, tıpkı unvan gibi sermaye şirketlerinin ortak unsuru haline gelmiştir.

i. Belirli ve Paylara Bölünmüş Esas Sermaye: Anonim ortaklıkta sermaye, ortaklık amacının gerçekleştirilmesi için, ortakların ortaklığa getirmeyi taahhüt ettikleri malvarlığı toplamının nakit olarak ifadesi olmaktadır.[389]

Anonim ortaklığın sermayesinin belirli olması hususu; malvarlığındaki artma yahut eksilmelerden etkilenmeyen, ortaklığın kuruluşunda ve ortaklık esas sözleşmesinde belirlenen sabit bir değeri ifade etmektedir.[390] Kuşkusuz bu hususun amacında, ortaklık alacaklılarının korunmasının yanında ortaklığı muhtemel ekonomik dalgalanmalardan koruyarak ekonomik hayatın dengesinin teşkili de öngörüldüğü söylenebilir.

Eş değer bir unsur olarak anılan Kanun madde 329'da sermayenin paylara bölünmüş olduğu ifade edilmektedir. Payların toplamının tamamı, esas sermaye tutarına eşit olacak şekilde itibari değeri haiz paylara bölünmektedir.[391] Anılan Kanun madde 476/(1) hükmüne göre, payın itibari değeri en az bir kuruş olabilmektedir.[392] Ortakların payları hisse senetleri tarafından temsil edilmektedir.[393]

---

[388] ETTK madde 277 — "*Bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması şarttır."*

[389] *Aynen aktarım;* ŞENER, s. 291.

[390] ŞENER, s. 291-292.

[391] ŞENER, s. 292.

[392] TTK madde 476- *"(1) Payın itibarî değeri en az bir kuruştur. Bu değer ancak birer kuruş ve katları olarak yükseltilebilir. Anılan itibarî değer Cumhurbaşkanınca yüz katına kadar artırılabilir.*
(2) Birinci fıkraya aykırı olarak çıkarılan paylar geçersizdir; ancak, pay için yapılan ödemeden doğan haklar saklıdır. Söz konusu payları ihraç edenler, zarar verdikleri kişilere karşı müteselsilen sorumludur. Zamanaşımı hakkında 560 ıncı madde uygulanır.

ii. Şirketin Yalnızca Malvarlığı İle Sorumlu Olması: Bu unsur, anılan hükümde yer alan *"…borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan…"* düzenlemesi gereği kanun koyucunun hükmün lafzında belirttiği unsurlardan biridir.

Anonim ortaklığın ekonomik tahlili, bilançosunda belirtilmektedir.[394] Bilançonun aktiflerinde yer alan ortaklığa ait tüm gelirler, kimi hallerde esas sermayeden de fazla kimi zaman da daha az değere sahip olabilmektedir. Anonim ortaklık, yalnızca ortaklığın bilançosunun aktif kısmındaki değerler miktarınca sorumludur.[395] Bu durum, ortaklığın, ortaklardan ayrı tüzel kişiliğe sahip olması ile bağımsız malvarlığını haiz olmasının doğal sonucudur.[396]

iii. Ortakların Sadece Taahhüt Ettikleri Paylar ile Sorumlu Olmaları: Esası itibariyle taahhüt edilen pay bedelinin ödenmesi yükümlülüğünün dışında ortağın, başkaca bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu durum da anılan Kanun madde 329'un son fıkrasında açıkça ifade edilmektedir. Ortaklar, taahhüt etmiş oldukları pay bedellerinin ödenmesinden ortaklık infisah etmiş olsa dahi, ortaklığa karşı sorumludurlar.[397] Bu sebeple ortaklar, ödenmeyen sermaye taahhüdünden dolayı ortaklık alacaklılarına değil, yine yalnızca ortaklığa karşı sorumludur.[398] Öte yandan, ortaklar sermaye taahhüdünün ifasında, payın gerçek değeri değil nominal *(itibari)* değerinden sorumlu olmaktadır.[399]

iv. Amaç ve Konu: Anonim ortaklıklara ilişkin hükümlerin devamında madde 331 hükmünde *"Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir."*denilmekle amaç ve konunun sınırları çizilmiştir. Ancak hatırlamakta fayda olduğu üzere, 213 sayılı Kanun madde 9 hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır.

---

(3) Zora giren şirketin finansal durumunun iyileştirilmesi amacıyla payın itibarî değeri bir kuruştan fazla olduğu takdirde bir kuruşa kadar indirilebilir."

[393] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 232. Ayrıca pay senedi çıkarmanın, anonim ortaklık açısından zorunlu olup olmadığı hakkında, s. 233.

[394] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 233.

[395] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 233.

[396] ŞENER, s. 293.

[397] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 234.

[398] PULAŞLI, s. 198.

[399] PULAŞLI, s. 198.

Öğretide, genel olarak elde edilmek istenen sonuca, amaç; bu amaca ulaşmak için icra edilecek faaliyetlere ise konu denilmektedir.[400] Anonim ortaklığın amacını, kazanç elde etmek ve bu kazancı pay sahipleri arasında paylaştırmak olarak tanımlayabiliriz.[401] Görülmektedir ki, konu ve amaç unsurları yalnızca anonim ortaklığa ait unsurlar değildir.

v. Tüzel Kişilik: Ticari şirketlere özgü bir unsur olarak 6102 sayılı Kanun'un genel hükümlerinden madde 125'te anonim ortaklığın da tüzel kişiliği haiz olduğu belirtilmiştir. Anonim ortaklık ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır.[402] Öte yandan bir tüzel kişi olarak, anonim ortaklığın tacir sıfatı da bulunmaktadır.[403]

vi. Asgari Sermaye: Esas sözleşmede nakit olarak belirtilmesi gereken en düşük esas sermaye miktarı, elli bin Türk Lirasıdır.[404] Öte yandan asgari sermaye, sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde ise, yüz bin Türk Lirasından daha az olamamaktadır.[405]

---

[400] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 236.

[401] PULAŞLI, s. 198.

[402] TTK madde 355- *"(1) Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.*
(2) Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar ve taahhütlere girişenler, bu işlem ve taahhütlerden şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Ancak, işlem ve taahhütlerin, ileride kurulacak şirket adına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve şirketin ticaret siciline tescilinden sonra üç aylık süre içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul olunmuşsa, yalnız şirket sorumlu olur.
(3) Şirketçe kabul olunmadığı takdirde kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır. Bunların pay sahiplerine rücu hakları yoktur."

[403] TTK madde 16- *"(1) Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar…"*

[404] ŞENER, s. 292.

[405] TTK madde 332- *"(1) Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye ellibin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Cumhurbaşkanınca artırılabilir.*
(2) Bu Kanun anlamında kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde haiz olunması zorunlu sermayedir; çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibarî değerlerinin toplamını temsil eder.
(3) Halka açık olmayan anonim şirketler gerekli şartları artık haiz olmadıkları takdirde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izin alarak kayıtlı sermaye sisteminden çıkabilecekleri gibi, bu sisteme alınırken aranan nitelikleri kaybettiklerinde, istemleri bulunmasa bile aynı Bakanlık tarafından sistemden çıkartılırlar.
(4) 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 12 nci maddesi hükmü saklıdır."

3.1.1.2. Organlar

Anonim ortaklığın, hakları kazanma ve borçlanma ehliyeti açısından organlar marifetiyle işlediği, tüzel kişilik sıfatı ile fiil ehliyetinin yine organlar aracılığıyla kazanıldığı daha önce belirtilmişti.[406] Anonim ortaklıklarda organ denildiğinde gerçek yahut yerine göre tüzel kişilerden oluşan heyet anlaşılmadır.

6762 sayılı eTTK'da anonim ortaklığa ait üç organ belirtilmekteydi. Buna göre, karar organı olarak genel kurul, yönetim ve temsil organı olarak yönetim kurulu ve denetim organı olarak denetim kurulunun bulunması sayılmıştır. Bu üç organdan birinin bulunmaması hali Kanun'da fesih sebebi olarak sayılmaktaydı.[407]

6102 sayılı Kanun'da ise denetim sistemi tamamen değişmiştir. Kanun koyucu denetim organını, zorunlu organ olmaktan çıkarmış ve bağımsız denetimi getirmiştir. Böylelikle denetçiler, ortaklığın kurumsal yapısının bir parçası olmaktan çıkarak, bir hizmet birimi haline gelmişlerdir.[408]

Gelişmelere göre anılan Kanun'da anonim ortaklığın; yönetim kurulu ve genel kurul olmak üzere, iki zorunlu organı öngörülmüştür. Organlar arası ilişkilerde ise, bir hiyerarşiden ziyade eşitlik esasına dayanan bir koordinasyondan bahsetmek daha doğru olacaktır.[409]

Anonim ortaklığın teşkilatında zorunlu organların yanı sıra esas sözleşmede öngörülecek ya da Kanun'un gerekli yerlerde düzenlediği nispi anlamda zorunlu organlardan da söz etmek mümkündür. Tasfiye memurları ve kayyımlar ile ihtiyaç halinde oluşturulacak organlar örnek verilebilir. Zira 6102 sayılı Kanun'un 366'ıncı maddesinin ikinci fıkra hükmünde açıkça *"...Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve*

[406] Bkz. Ticaret Hukuku Bakımından Sorumluluk

[407] ETTK madde 435 — *"Şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahiplerinin sayısı beşten aşağıya düşer veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından biri mevcud olmaz yahut umumi heyet toplanamazsa, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin yahut Ticaret Vekâletinin talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tâyin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir."*

[408] ŞENER, s. 418-419.

[409] HİRSCH, E. Ernest, Ticaret Hukuku Dersleri, 3. Bası, İstanbul 1948, s. 213.

komisyonlar kurabilir." denilmekle ihtiyari, nispi organların kurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hususa bir diğer örneğin anılan Kanun'un 378'inci hükmünde de cevaz verildiği görülmektedir.[410] Keza mevzuat gereği Bankacılık Kanunu[411] gibi diğer kanunlarda özel olarak öngörülen organlar da iç denetim organları olarak sayılabilmektedir.[412]

Bir diğer husus olarak anonim ortaklığın infisahı halinde, tasfiye memurları anonim ortaklığın, yönetim ve temsil organı konumunda olmaktadırlar.[413] Tasfiye memurlarının mahkemelerde ortaklık adına temsili hakkında Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin bir kararında [414] *"...Davacı tasfiye kurulunun menfi tespit davasına konu ettiği, bononun açık olarak ve hatır bonosu şeklinde davalıya verildiği iddia edilmiştir. Davalı taraf cevabında, bu bonoyla alacaklı olduklarını bildirmiştir. Davalının ticari defterlerinde bonoya ilişkin bir kaydın bulunmaması, mücerret borç ikrarı niteliğinde olan bonoyu geçersiz kılmaz. Davacı taraf, bononun açık olarak verildiğini ve karşılıksız bulunduğunu yazılı delille ispat edemediği gibi, yemin deliline de açık bir şekilde dayanmadığından, davanın reddi gerekirken…"* denilmekle, açıkça tasfiye kurulunun aktif yahut pasif dava ehliyeti bulunduğunu kabul etmektedir.

---

[410] TTK madde 378- *"(1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir…"*

[411] 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Kabul Tarihi: 19.10.2005, RG: 01.11.2005, 25983 (Mük.),
madde 24: — *"Bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere denetim komitesi oluşturulur. Denetim komitesi en az iki üyeden oluşur. Denetim komitesi üyeleri icraî görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilir. Türkiye'de şube olarak faaliyet gösteren bankalarda ise kendisine bağlı icraî mahiyette faaliyet gösteren bir birim bulunmayan müdürler kurulu üyelerinden biri görevlendirilir. (…)"*

[412] KOBAN, s. 97.

[413] ŞENER, s. 608.

[414] Yargıtay 11. HD., T. 07.10.1991, K. 1991/5208

Yönetim kurulunun çalışmaması yahut birtakım haklı sebeplerin varlığı halinde mahkemelerce atanan kayyım da, anonim ortaklığın organları arasında sayılabilmektedir.[415]

3.1.1.2.1. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, anonim ortaklığın yürütme ve temsil organıdır.[416] 6102 sayılı Kanun'un 367'inci hükmüne[417] göre yönetim devredilmediği müddetçe, yönetim kurulu üyelerinin tamamı yönetimden sorumlu olmaktadır. Yönetim kurulunun görev ve yetkileri kanundan veya esas sözleşmeden doğmaktadır.

Kural olarak, tüzel kişiliğin kazanılmasından başlayarak sona ermesine kadar şirketin yönetim ve temsili yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, çeşitli yollarla seçilmektedir. 6102 sayılı Kanun'a göre, ilk yönetim kurulu üyeleri esas sözleşme ile atanmaktadır.[418] Daha sonraki seçimler ise bir kurul-organ olan genel kurul tarafından yapılmaktadır.[419] Nitekim bu husus, 6102 sayılı Kanun madde 408 hükmünde,[420] genel kurulun devredilemez yetkileri arasında olduğu belirtilmektedir.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin atanmasına ilişkin hususları anılan Kanun madde 359 hükmü düzenlemektedir. Buna göre, *"(1) Anonim şirketin, esas*

---

[415] TEKİNALP, Ünal, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 105-108.

[416] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 294.

[417] TTK madde 367- *"(1)Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.*
(2) Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir."

[418] TTK madde 339- *"(1) Esas sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması veya esas sözleşmenin ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzalanması şarttır.*
(2) Esas sözleşmeye aşağıdaki hususlar yazılır: (…)
g) Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar…"

[419] ŞENER, s. 344.

[420] TTK madde 408- *"(1) Genel kurul, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hâllerde karar alır.*
(2) Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez: (…)
b) Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları…"

sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur. (Mülga son cümle: 26/6/2012-6335/43 md.) (...)

(2) Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir.

(3) Yönetim Kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır. (Mülga ikinci ve üçüncü cümle: 26/6/2012-6335/43 md.)

(4) Üyeliği sona erdiren sebepler seçilmeye de engeldir.

(5) (Ek: 28/3/2013-6455/79 md.) Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin pay sahibi olduğu şirketlerde, sayılan tüzel kişiler veya bunların gerçek kişi temsilcileri yönetim kuruluna seçilebilir. Yönetim kurulu üye sayısı ikiden fazla olan şirketlerde üyelerin tamamının aynı kamu tüzel kişisinin temsilcisi olmaması şartıyla kamu tüzel kişisini temsilen birden fazla gerçek kişi yönetim kuruluna seçilebilir." denilerek kanun koyucunun yönetim kurulu üyeliği için belirlediği esaslar görülmektedir.

İlave olarak üyeliği sona erdiren hallerden yönetim kurulu üyesinin iflası halinde, üyelik başkaca hiçbir işleme gerek kalmadan düşmektedir.[421] Bu gibi üyeliği sona erdiren hallerde, bir olağanüstü halin tezahürü olarak yönetim kurulu belirli şartlar dahilinde geçici bir üye seçerek, takip eden ilk genel kurulun onayına sunmaktadır.[422] Bu durum genel kurulun, yönetim kurulu üyesi seçimine ilişkin devredilemez yetkisinin istisnasını oluşturmaktadır.[423]

[421] 6102 sayılı Kanun madde 363/(2).
[422] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 311.
[423] TTK madde 363- "*(1) 334 üncü madde hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanuni şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlar.*

Gerçek kişilerin yanında tüzel kişiler de yönetim kurulu üyesi olabilmektedirler. Bir tüzel kişi eğer yönetim kuruluna üye olarak seçilmiş ise, tüzel kişi tarafından belirlenecek bir gerçek kişinin de ticaret siciline tescil ve ilanı gerekmektedir.[424] Elbette burada yönetim kurulu üyeliği sıfatı bu gerçek kişiye değil, onu atayan tüzel kişiliğe ait olmaktadır.

6102 sayılı Kanun madde 367 ve 370/2[425] hükümleri gereği, yönetim yetkisinin bir yönetim kurulu üyesine devri yahut yönetim kurulu üyesi olmayan kimselere devri mümkündür.[426] Bu devrin bir yönetim kurulu üyesine yapılması halinde *"murahhas üye";* yönetim kurulu üyesi olmayan kimseye devri halinde ise *"murahhas müdür"* denilmektedir. Murahhaslara yapılacak devir, kanun koyucunun yönetim kuruluna özgülediği devredilemez yetkileri kapsamamaktadır.

6102 sayılı Kanun madde 362 hükmüne göre,[427] yönetim kurulu üyelerinin görev süresi en fazla üç yıl olmakla birlikte, görev süresinin dolmasına rağmen, faaliyetine devam eden yönetim kurulu üyesi hakkında vekâletsiz iş görme hükümlerine başvurulabilecektir.[428]

Yönetim kurulu üyeleri ile ortaklık arasında vekâlet sözleşmesine dayalı ilişki kurulduğundan daha önce bahsetmiştik. Bu hususa ilişkin 6098 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine göre vekalet veren, her zaman tek taraflı olarak sözleşmeyi sona erdirebilmektedir.[429] Genel kurulun gündemde ilgili madde bulunması yahut ilgili madde bulunmasa dahi haklı bir sebebin varlığı halinde yönetim kurulu üyesini görevden almasına ilişkin 6102 sayılı Kanun'un 364'üncü maddesi, *"Yönetim kurulu*

---

(2) Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer."

[424] ŞENER, s. 350.

[425] TTK madde 370- *"(1) Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.*
(2) Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır."

[426] ŞENER, s. 360.

[427] TTK madde 362- *"(1) Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa, aynı kişi yeniden seçilebilir.*
(2) 334 üncü madde hükmü saklıdır."

[428] ŞENER, s. 350-351.

[429] TBK madde 512- *"Vekâlet veren ve vekil, her zaman sözleşmeyi tek taraflı olarak sona erdirebilir. Ancak, uygun olmayan zamanda sözleşmeyi sona erdiren taraf, diğerinin bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür."*

üyeleri, esas sözleşmeyle atanmış olsalar dahi, gündemde ilgili bir maddenin bulunması veya gündemde madde bulunmasa bile haklı bir sebebin varlığı hâlinde, genel kurul kararıyla her zaman görevden alınabilirler. Yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişi, kendi adına tescil edilmiş bulunan kişiyi her an değiştirebilir.

(2) 334 üncü madde hükmü ve görevden alınan üyenin tazminat hakkı saklıdır." ifade etmektedir.

Öte yandan yönetim kurulu üyeliği istifa ile de sona ermektedir. İstifa hakkının kullanımına ilişkin, yönetim kurulu üyesi ile anonim ortaklık arasındaki sözleşmenin niteliğine bakmak gerekmektedir.[430] Elbette burada da 6098 sayılı Kanun'un vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümleri de uygulama alanı bulacaktır.[431] Belirtilmelidir ki, VUK madde 10 ve 6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 açısından yönetim kurulu üyesinin sorumluluğu, tek taraflı bozucu yenilik doğuran istifa hakkının ortaklığa ulaşması ile sona ermiş olmaktadır.[432]

Bilindiği üzere anonim ortaklığın temsilinde çift imza kuralı geçerlidir. Buna göre yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesi hallerinde, sona ermenin tescil ve ilanına dek üyeliği sona eren yönetim kurulu üyesinin tek başına gerçekleştirdiği işlemler, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ortaklığı bağlamaktadır.[433]

3.1.1.2.2. Genel Kurul

6102 sayılı Kanun gereği anonim ortaklığın bir diğer zorunlu organı, genel kuruldur. Bir kurul organ olan genel kurul, pay sahiplerinden oluşan iç karar organı olmaktadır.[434] Anılan Kanun madde 407 hükmüne göre[435] pay sahiplerinin ortaklık

---

[430] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s.315.
[431] ŞENER, s. 357.
[432] ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s.315.
[433] ŞENER, s. 359.
[434] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 389.
[435] TTK madde 407- *"(1) Pay sahipleri şirket işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanırlar. Kanuni istisnalar saklıdır.*
(2) Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunmaları şarttır. Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Denetçi (…) genel kurulda hazır bulunur. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler.
(3) 333 üncü madde gereğince belirlenen şirketlerin genel kurul toplantılarında Gümrük ve Ticaret Bakanlığının temsilcisi de yer alır. Diğer şirketlerde, hangi durumlarda Bakanlık temsilcisinin genel kurulda bulunacağı ve genel kurul toplantıları için temsilcilerin görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar ile bunların nitelik, görev ve yetkileri ayrıca ücret tarifeleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca

işleri ve işleyişine katıldıkları ve haklarını kullandıkları organdır. Öte yandan genel kurul, Kanun'un öngördüğü birtakım görev ve yetkileri yerine getirmekle yükümlüdür.[436]

Anonim ortaklıkta genel kurul bir daimi organ olmadığından, olağan toplantısını her faaliyet sonundan itibaren üç ay içerisinde gerçekleştirmelidir.[437] Genel kurulu toplantıya çağırmaya yetkili organ ise yönetim kuruludur.

Pay sahibinin bağlı olduğu payın devri ile de genel kurul üyeliği son bulmaktadır.

3.1.2. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk

Ne 213 sayılı Kanun ne de 6183 sayılı Kanun'da kanuni temsilcilerin kim olduğuna ilişkin tanımlama yapılmamıştır. Burada kanun koyucunun bilinçli susma ile kanuni temsilci hususuna ilişkin düzenlemeyi diğer kanunlara bıraktığı sonucuna ulaşılabilir.

çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. Bakanlık temsilcisinin toplantıya katılma giderleri ve ücretleri ilgili şirket tarafından karşılanır."

[436] TTK madde 408- *"(1) Genel kurul, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hâllerde karar alır.*
(2) Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez:
a) Esas sözleşmenin değiştirilmesi.
b) Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları.
c) (Değişik: 26/6/2012-6335/22 md.) Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması.
d) Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması.
e) Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi.
f) Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı.
(3) Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır."

[437] ŞENER, s. 442. Ayrıca TTK madde 409- *"(1) Genel kurullar olağan ve olağanüstü toplanır. Olağan toplantı her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılır. Bu toplantılarda, organların seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, kârın kullanım şekline, dağıtılacak kâr ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakere yapılır, karar alınır. (2) Gerektiği takdirde genel kurul olağanüstü toplantıya çağrılır.*
(3) Aksine esas sözleşmede hüküm bulunmadığı takdirde genel kurul, şirket merkezinin bulunduğu yerde toplanır."

Nitekim 264 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[438], şirketi temsile yetkili kişilerin kim olduğunun tespitinde tereddütler yaşanması üzerine; *"…Vergi numarası alma kapsamında bulunan şirket temsilcilerinin kimler olacağının, Türk Ticaret Kanununun sermaye şirketlerinin temsiline ilişkin hükümlerine göre tespit edilmesi gerekir. Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesi uyarınca anonim şirketlerde şirketin idare ve temsili esas itibariyle yönetim kuruluna aittir…"*denilerek açıkça Türk Ticaret Kanunu hükümlerine atıfta bulunulmuştur.

Yukarıda da incelendiği üzere, anonim ortaklığın kanuni temsilcisi yönetim kuruludur. Öğretide, yönetim yetkisinin devri halinde vergi ve bağlı alacaklardan kimlerin sorumlu olacağı tartışma konusu olmuştur. Öyle ki bu karışıklık hususunda, 264 Seri No'lu anılan Tebliğ'de "…*vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile yönetim kurulu ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişilerden olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuna dayanan temsil yetkisine haiz bulunan kişiler vergi numarası alacaklardır. Bunun dışında kalan ve iradi nitelikte olan temsil yetkisine sahip kişiler ile sermayesinde kamu iştiraki bulunan işletmelerin organlarında ilgili kamu kurum ve kuruluşunu temsilen görev alan kişilerin vergi numarası almalarına gerek bulunmamaktadır…*" denilmekle, yetki devrinde bulunulan murahhaslar da kanuni temsilci sayılmış ancak çalışmamızda daha önce belirttiğimiz gibi atanan ticari temsilciler ise iradi temsil hükümlerine bağlı kalınmakla kanuni temsilci mahiyetinde sayılmamışlardır.

Sermaye ortaklıklarında, kanuni temsilcilik görevini temsil ve idare ile yetkili organın üstlendiği bilinmektedir. Bu organın her bir üyesi idare ve temsilde yetkili olabileceği gibi, kimi zaman bazı yetkilerin bir üye yahut ortaklık dışından seçilecek kimseye *(müdür, aza)* devri de mümkün olmaktadır.[439] Keza vergi ödevleri de, devredilmez görevlerden olmamakla, kanuni temsilcilerin mutlaka her birinin yerine

[438] 264 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG: 28.03.1998, 23300.
[439] ÇAMOĞLU, s. 174.

getirmesi gerekli görevlerden değildir. Böylelikle vergisel sorumluluğun yalnızca yetkilendirilmiş ortak nezdinde doğması muhtemeldir.[440]

Bu hususta 213 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereği, özel hukuk sözleşmelerinin vergi idaresini bağlamayacağı kuralı ile çelişki doğduğu düşünülebilir. Ancak dikkat edilmesi gereken, yetki devrinin bir özel hukuk sözleşmesi olmaması, kanundan kaynaklanan bir hakkın kullanımı olması ayırımıdır.

3.1.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk

Daha önce açıklandığı üzere, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer madde 35 hükmüne göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsil edilecektir. Böylelikle anonim şirketin vergi ve bağlı alacak dışındaki kamu alacakları tahsil edilemediği takdirde yönetim kurulunun sorumluluğu doğmaktadır. Elbette yönetim kurulu üyelerinin, ödediği kamu alacakları için ortaklığa rücu hakkı saklıdır.[441]

Tahsil kodu olan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da, kanuni temsilci ile bu temsil yetkisinin devri halinin uygulamaya nasıl yansıyacağı belirsiz olan Gelir İdaresi Başkanlığı 390 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'ni yayınlamıştır.[442] Anılan Tebliğ'de *"...Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salâhiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.*

Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesi hükmü gözönüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

[440] ÇAMOĞLU, s. 258.
[441] AYAZ, s. 78.
[442] 390 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, RG: 17.01.1996, 22526

Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır…" düzenlemesi ile yukarıda anılan 264 No'lu Tebliğ'e paralellik arz etmekle yine 6102 sayılı Kanun hükümlerine yollamada bulunulmuştur.

3.1.3. Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

6102 sayılı kanun gereğince, anonim şirkette ortakların, taahhüt ettikleri sermaye payının ifası dışında bir yükümlülükleri bulunmamaktadır. Kaldı ki bu yüküm, alacaklı üçüncü kişilere karşı değil, bizzat ortaklığa karşıdır. Dolayısı ile, anonim şirket ortaklarının vergi yahut kamu alacaklarından hiçbir sorumlulukları bulunmamaktadır.

3.2. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ORTAKLIKLARDA VERGİSEL SORUMLULUK

3.2.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Ortaklıklarda İşleyiş ve Organlar

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda madde 564 ila 572 arasında düzenlenmiştir. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda ise, madde 475 ile madde 484 arasında yer bulmuştur.

3.2.1.1. Tanım ve Unsurlar

Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar, 18. yüzyıl Fransa'sında yaygınlık göstermekle birlikte yavaş yavaş Kara Avrupası'na da sirayet etmiştir.[443] Ülkemizde de 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'ten itibaren hukuk mevzuatında yer bulmaktadır. Tarihsel gelişiminde olduğu gibi günümüzde yine de çok fazla ilgi görmemektedir. 2018 yılında yalnızca iki adet komandit ortaklık açılmış olup bunların hiçbiri paylı komandit ortaklık değildir.[444]

Sermayesi paylara bölünen komandit ortaklık, daha kısa deyimiyle paylı komandit ortaklık 6102 sayılı Kanun'un madde 564 hükmünde "…sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif

[443] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 856.
[444] https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Documents/ResmiDosya/2018/2018-10.xls (Erişim Tarihi: 09.05.2019)

şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket…" olarak tanımlanmıştır.

Öğretide ise Arslanlı/Domaniç daha detaylı bir tanımlamada bulunmuştur. Yazara göre paylı komandit ortaklık; *"Bir unvan altında kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi mevzular için kurulabilen, sermayesi kabili tedavül paylara bölünmüş ve şirket borçlarından ortaklarının bir veya bir kaçı kollektif ortak, diğerleri anonim şirket ortağı gibi mesul bulunan, hükmi şahsiyeti haiz ortaklıklara sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket"*tir.[445]

Paylı komandit ortaklık için kanunda ilgili hükümlerde öngörülen istisnai düzenlemeler dışında anonim ortaklık hükümleri uygulanacaktır. Demek ki, 6102 sayılı Kanun'un 565'inci maddesi ilk fıkrasında sayılan, komanditelerin birbirileriyle, komanditerlerle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, ortaklığın yönetim ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri ile alakalı haller hariç olmak üzere anonim ortaklık hükümlerine tabiidir.

Kanuni tanımdan da yola çıkılacağı üzere paylı komandit ortaklığın unsurları; sermaye, sorumluluk, konu, tüzel kişilik, ortak sayısı ve komandite ortak ile komanditer ortağın nitelikleri olarak göze çarpmaktadır. Buna göre;

i. Sermaye: tıpkı anonim ortaklık gibi belirli ve paylara bölünmüş sermaye söz konusudur. Bu hususun eksikliği halinde 6102 sayılı Kanun'un 564'üncü maddesinde devamla *".... Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır."* Denilmekte ve sermaye şirketi özelliği taşımaktan çıkarılmaktadır.

ii. Sorumluluk: komandite ortaklar, tıpkı kollektif şirkette pay sahibi ortağın durumu gibi, ortaklık alacaklılarına karşı, esas sermayedeki payının yanında ikinci derecede ve sınırsız olarak sorumludur.[446]

[445] ARSLANLI, Halil, DOMANİÇ, Hayri, Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması Türk Ticaret Kanunu Şerhi-III, Temel Yayınları, İstanbul 1989, s. 4.
[446] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 857.

Komanditer ortaklar ise, anonim ortaklıktaki pay sahiplerine benzemektedir. Taahhüt ettiği sermaye payını ödediği müddetçe sorumlulukları kalmamıştır.

iii. Konu: Tıpkı anonim ortaklık gibi kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabileceklerdir.

iv. Tüzel Kişilik: Hisseli komandit ortaklık da bir sermaye şirketi olmasıyla tüzel kişilik sıfatını haizdir.

v. Ortak Sayısı: Anılan Kanun'un 568'inci maddesine göre *"...Kurucular beş kişiden az olamaz. Kuruculardan en az birinin komandite olması şarttır. Kurucu sıfatını haiz olan komanditerlerin sahip oldukları payların her birinin tutarının esas sözleşmeye yazılması gerekir."* Demektedir. Paylı komandit ortaklıkta bir alt sınır öngörüldüğünden, ortak sayısının da unsurlara dahil olduğunu düşünmekteyiz.

vi. Komandite Ortak ile Komanditer Ortağın Nitelikleri: Paylı komandit ortaklıkta, komanditerler anonim şirket pay sahibine yaklaşmakla, payları üzerinde serbestçe tasarruf edebilir, devredebilirler.[447] Buna karşılık yönetim ve temsil yetkisi, yalnızca komandite ortaktadır. Ayrıca komandite ortak, yönetici olduğu dönem süresince ikinci derecede sınırsız sorumlu olmakta iken; komanditer ortak tıpkı anonim ortaklık pay sahibi gibidir.

3.2.1.2. Organlar

3.2.1.2.1. Komandite Ortaklar

Paylı komandit ortaklıkta komandite ortaklar, ortaklığı idare ve temsil etmekle görevli olmakla birlikte bu görevin ifasında, hem adi komandit ortaklığa ilişkin hükümler hem de anonim ortaklığın kanuni temsilcisi olan yönetim kurulunun görev ve yetkilerine dair hükümler uygulanmaktadır.[448] Bu husus, 6102 sayılı Kanun'un "*Uygulanacak Hükümler"* başlıklı madde 565 hükmün ile aynı başlıklı madde 570 hükmünden doğmaktadır. 865 sayılı ilk Ticaret Kanunu'muzda,[449] devamla 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve nihayet 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda dahi

[447] PULAŞLI, s. 174.
[448] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 861.
[449] 865 sayılı Ticaret Kanunu, T: 29.05.1926, RG: 28.06.1926, 406.

aynı hükümler ile çatışma mevcuttur.[450] Hal böyle iken norm çatışmasının, daha özel hüküm niteliğinde olan madde 570 hükmünün uygulanmasına öncelik verilerek anonim ortaklık yönetim kuruluna ait hükümler tatbik edilmelidir.[451]

Komandite ortaklar için yönetici olma ve yönetim yetkisi, kanundan doğan bir hak ve yükümlülüktür. Dolayısı ile, komandit ortağın yönetici olamaması düşünülemeyeceği gibi, komandit ortakların yetkilerini tek bir komandit ortağa devretmesi de mümkün değildir.[452] Zira yetkilerin devri halinde, idareci sıfatının kaybedilmesi ile komandite sıfatı da kaybolmakta ve yeni gelişen durumun tescili ile birlikte komanditer ortağın koşullarına dönülmektedir. Bu durumun bir diğer sonucu olarak, adi komandit ortaklıktan farklılık arz etmek üzere, komandite ortak yönetim ve temsil görevinde olduğu müddetçe doğan ortaklık borçlarından ikinci derecede sınırsız sorumlu olmaktadır.[453]

6102 sayılı Kanun madde 571'de yöneticilerin azli düzenlenmiştir. Hükme göre şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar, kollektif şirketin yönetimine ve temsiline görevli ortaklar için kanunda belirlenen hallerde ve öngörülen şartlar uyarınca görevden alınabilmektedirler. Görevden alma kararının tescili ile görevden alınan komandite ortağın, ortaklığın bu tarihten sonra doğacak borçlarından dolayı iyiniyetli kişilere karşı dahi kişisel sorumlulukları sona

---

[450] 865 sayılı Kanun madde 468— "*Şahsan mesul şürekânın yekdiğerile ve heyeti umumiyesi itibarile komanditer vaziyette olan hissedarlar ve üçüncü şahıslar ile olan münasebatı hukukiyeleri ve bilhassa şirketi idareye ve haricen temsile olan salâhiyetleri ve şirketten çekilmeleri adi komandit şirketler için bu bapta mevzu ahkâma tâbidir.*"
865 s. K. madde 472— "*Anonim şirketleri meclisi idarelerinin vazifelerile mesuliyetlerine dair olan ahkâm bu nevi komandit şirketlerinde komandite şürekâ hakkında dahi caridir.*"
ETTK madde 476- "*Komanditelerin gerek birbirleriyle gerekse komanditerlerin heyeti umumiyesi ve üçüncü şahıslarla olan hukuki münasebetleri ve bilhassa şirketi idare ve temsil vazife ve salâhiyetleri ve şirketten çekilmeleri, komandit şirketlerdeki hükümlere tâbidir.*"
ETTK madde 481. — "*Anonim şirketler idare meclisinin vazifeleriyle mesuliyetlerine dair olan hükümler, komandite ortaklar hakkında dahi caridir.*"
TTK madde 565- *"(1) Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.*
(2) Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır."
MADDE 570- *"(1) Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerlidir."*
[451] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 863.
[452] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 862.
[453] PULAŞLI, 177.

ermektedir.[454] Ayrıca anılan hükme göre, haklı sebeplerin varlığı halinde, ortaklardan birinin istemi üzerine, mahkeme kararıyla yönetim hak ve görevleri sınırlandırılabilir veya geri alınabilir.[455]

3.2.1.2.2. Komanditerler Genel Kurulu

Paylı komandit ortaklığın kuruluşunda, hem komandite hem de komanditer ortaklar bulunmakta ve her birinin esas sözleşmeye kaydı gerekmektedir. Bu karma kurul, kuruluş işlemlerini ve kanun koyucunun öngördüğü formaliteleri yerine getirir. Bu istisnai durum, kuruluş genel kurulunun karma yapıda olduğunu göstermekle birlikte bu kurulun yanında, paylı komandit ortaklığın devamı süresince genel kurul niteliği haiz komanditerler genel kurulu bulunmaktadır.[456] Paylı komandit ortaklıkta tek bir komanditer ortağın bulunması halinde kurula ait yetkileri bu komanditer ortak şahsen kullanmaktadır.[457]

Komanditerler genel kurulunun başlıca görev ve yetkileri; denetçileri seçmek, ortaklık sözleşmesinin değişimi hakkında oybirliği ile karar almak, ortaklığın yöneticileri ve temsilcilerini gerektiği hallerde azletmek,[458] ibra yahut dava etmek ve Kanun'un verdiği diğer görevler olarak sayabiliriz.

Ayrıca sermaye şirketlerinde oldukça önem arz eden rekabet yasağı hükümlerine değinmekte yarar vardır. Komanditerler genel kurulunun başlıca görevlerinden biri, gerekli hallerde komandite ortak aleyhine bulunan rekabet yasağını kaldırmaktır. İlgili Kanun'un 572'inci hükmüne göre; *"(1) Komandite ortak diğer komanditelerin ve genel kurulun izni olmaksızın şirketin işletme konusuna giren bir iş yapamayacağı gibi bu tür ticaretle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırlandırılmamış ortak sıfatıyla da katılamaz.*

[454] 6102 sayılı Kanun madde 571 hükmü.
[455] KOBAN, s. 124.
[456] POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, s. 861.
[457] PULAŞLI, s. 178.
[458] TTK madde 571- *"(1) Şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar, kollektif şirketin yönetimine ve temsiline görevli ortaklar için kanunda belirlenen hâllerde ve öngörülen şartlar uyarınca görevden alınabilirler. Görevden alma kararının tescili ile, görevden alınan ortağın şirketin bu tarihten sonra doğacak borçlarından dolayı kişisel sorumlulukları sona erer."*

(2) Bu madde hükmüne aykırı hareket eden komandite ortak hakkında kollektif şirkete ilişkin hükümler uygulanır." denilmektedir. Rekabet yasağının kaldırılması için komanditerler genel kurulunun oybirliği ile karar alması gerekmektedir.

Komanditer ortağın ortaklıktan ayrılması, tıpkı anonim ortaklıkta pay sahibinin olduğu gibi, payın devri ile gerçekleşir. Sermayenin bölünmüş olmasının bir yansıması olarak pay, şahsa bağlı değildir.

3.2.2. Kanuni Temsilcilerin Ortaklık Vergi Borçlarından Sorumluluğu

3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk

Komandite ortakların, anonim ortaklık yönetim kuruluna benzediği belirtilmişti. Ne var ki, burada önemli bir fark olarak, yönetim yetkisinin devrinin mümkün olmadığı, zira devri halinde komanditer ortağa ilişkin hükümlerin uygulama alanı bulacağı bilinmektedir. Bu sebeple, komandite ortakların her biri kanuni temsilci olmakta ve ortaklık vergi borçlarından ikincil olarak sorumlu tutulmaktadırlar. Neticede, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre ortaklıktan tahsil edilemeyen vergi ve bağlı alacaklardan dolayı komandite ortaklar sorumludurlar.[459]

3.2.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk

Tıpkı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan sorumluluk gibi komandite ortaklar, bağlı oldukları dönemde doğmuş 6183 sayılı Kanun tarafından öngörülen kamu alacaklarından ikincil derecede ve tüm malvarlıkları ile sorumlu olmaktadırlar.

3.2.3. Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Komanditer ortaklar, paylı komandit ortaklığın yönetim ve temsilinde rol almamaları ve anonim ortaklık pay sahipliği müessesine benzetilmeleri sebebiyle vergi borçlarından sorumlulukları bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin

[459] SABAN, *Vergi Hukuku,* s. 91.

bir kararında[460] vergi mahkemesinin aşağıdaki gerekçe ile kabul ettiği kararını onayarak, komanditer ortakların şirketin vergi borcundan sorumlu olmayacağını kabul etmiştir. İlgili kararın özeti, *"...Sanayi ve Ticaret Adi Komandit Şirketine ait katma değer vergisi borçlarının anılan şirketten tahsil edilememesi nedeniyle komanditer ortak olan yükümlüden tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; Türk Ticaret Kanunu nun 257. maddesinde, Komandit şirketlerin idare ve temsilinin komandite ortaklara ait olduğu, komanditer ortakların şirketi temsil ve idare salahiyetine haiz olmadığı, aynı Kanunun 258. maddesinde ise, komanditer ortakların mesuliyetinin koyduğu veyahut taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamayacağının hükme bağlandığı, açıklanan bu hükümler karşısında, komanditer ortakların, şirketi idare ve temsil selahiyetini haiz bulunmamaları nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu nun 10. maddesi uyarınca şirketin vergi borcundan sorumlu tutulamayacakları ve bu nedenle ödeme emrinin yasaya aykırı bulunduğu gerekçesi ile kabul ederek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması ve ödeme emrinin onanması isteminden ibarettir."*

3.3. LİMİTED ŞİRKETLERDE VERGİSEL SORUMLULUK

3.3.1. Limited Ortaklıklarda İşleyiş ve Organlar

Limited ortaklık, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda madde 573 ila 644 hükümleri arasında düzenlenmiştir. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda ise, madde 503 ile madde 556 hükümleri arasında yer almaktaydı.

3.3.1.1. Tanım ve Unsurlar

6102 sayılı Kanun madde 573 hükmünde; *"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.*

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

[460] Danıştay 9. Dairesi'nin 31.3.1993 tarihli, 1992/3243 Esas ve 1993/1425 Karar sayılı İlamı.

Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir." denilmektedir.

Kanun koyucunun tanımından anlaşılacağı üzere, artık limited şirket tek kişiyle dahi kurulabilecek bir sermaye şirketi haline gelmiştir. 6762 sayılı eski TTK'dan ayrılan en önemli özelliği bu olmaktadır.[461]

Anılan hükmün getirdiği diğer değişiklikler ise başlıca, esas sermayeye ilişkin pay bedellerinin senede bağlanamayıp yalnızca nama yazılı senet çıkarılabileceğinin belirtilmesidir. Kaldı ki, kanun sistematiğine daha uygun olarak bu husus madde 593'e taşınmıştır.

3.3.1.2. Organlar

Limited ortaklığın zorunlu organları, genel kurul ve müdürler olmaktadır. Ortak sayısı 20'yi aşan limited ortaklık için zorunlu olan denetçilere ilişkin düzenleme, 6102 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.[462]

3.3.1.2.1. Genel Kurul

Limited ortaklıklarda genel kurul, olağan olarak yılda bir kez toplanmaktadır. Nitekim 6102 sayılı Kanun madde 617'de *"Genel kurul müdürler tarafından toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantısı, her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılır. Şirket sözleşmesi uyarınca ve gerektikçe genel kurul olağanüstü toplantıya çağrılır. (2) Genel kurul, toplantı gününden en az onbeş gün önce toplantıya çağrılır. Şirket sözleşmesi bu süreyi uzatabilir veya on güne kadar kısaltabilir."* denilerek genel kurulun toplantı usulü belirtilmiştir.

6102 sayılı Kanun madde 624'e göre, müdürlerin birden fazla olması halinde genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi başkan müdürde olmaktadır.[463]

---

[461] 6762 sayılı Kanun m. 503. — *"iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüdettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limitet şirket denir.*
Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirkette olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz. 271 nci madde hükmü limitet şirketler hakkında da caridir; şu kadar ki; limitet şirketler sigortacılık yapamazlar."

[462] YARALI, s. 46.

[463] ŞENER, s. 687.

6102 sayılı Kanun madde 617/2 hükmüne göre genel kurulun, en az on beş gün önceden toplantıya çağırılmaması halinde her ortak genel kurul kararının iptalini talep edebilmektedir. Bu süre, emredici hükümdür.

Anılan Kanun'a göre limited ortaklık toplantıları her zaman fiziken gerçekleştirilmek zorunda değildir.[464] Ortaklardan birinin gündem maddesi ile alakalı olarak, diğer ortakların yazılı onayını almak suretiyle de *"sirküler tipi karar alma"* yoluyla toplantı gerçekleştirilebilir.[465]

Genel kurulun devredilemez görevleri, elbette müdürlerin atanması yahut gerekli hallerde görevden alınması olmaktadır. Bunun yanında Kanun'un öngördüğü madde 621 hükmü olmak üzere diğer yazılı görevleri yerine getirme yükümlülüğü mevcuttur.[466]

3.3.1.2.2. Müdürler Kurulu

Ortaklığın kuruluş aşaması hariç olmak üzere müdürler, genel kurul tarafından atanmaktadır. Limited ortaklığın kanuni temsilcisi ise idare ve yönetimle görevli olan, müdür veya müdürler kuruludur. Bu hususu 6102 ayılı Kanun madde 623 hükmünden anlaşılmaktadır. Buna göre, *"(1) Şirketin yönetimi ve temsili şirket*

---

[464] TTK madde 617/4- *"Herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır."*

[465] ŞENER, s. 688.

[466] TTK madde 621- *"(1) Aşağıdaki genel kurul kararları, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması hâlinde alınabilir:*
a) Şirket işletme konusunun değiştirilmesi.
b) Oyda imtiyazlı esas sermaye paylarının öngörülmesi.
c) Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılması, yasaklanması ya da kolaylaştırılması.
d) Esas sermayenin artırılması.
e) Rüçhan hakkının sınırlandırılması ya da kaldırılması.
f) Şirket merkezinin değiştirilmesi.
g) Müdürlerin ve ortakların, bağlılık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyette bulunmalarına genel kurul tarafından onay verilmesi.
h) Bir ortağın haklı sebepler dolayısıyla şirketten çıkarılması için mahkemeye başvurulması ve bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılması.
ı) Şirketin feshi.
(2) Kanunda belli kararların alınabilmesi için ağırlaştırılmış nisap aranıyorsa, bu nisabı daha da ağırlaştıracak şirket sözleşmesi hükümleri, ancak şirket sözleşmesinde öngörülecek çoğunlukla kabul edilebilir.
(3) (Ek: 12/7/2013-6495/52 md.) Bir ortağın şirketten çıkarılma sebeplerinin sonradan şirket sözleşmesine konulabilmesine dair sözleşme değişikliği, şirket sermayesini temsil eden tüm ortakların genel kurul toplantısında oy birliği ile karar almasıyla mümkündür."

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. (2) Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. (3) Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler." Hükmü haizdir.

6102 sayılı Kanun ile tüm ortakların ortaklığı birlikte yönetmesi anlamında kullanılan *"özden organ ilkesi"* terk edilmiştir.[467] Yönetimde görevli olan her ortak, şirketin özünü oluşturmakla temsil ve idare hak ve yükümüne girer. Bu durum ortaklığı, şahıs şirketine yaklaştırmakta idi. 6102 sayılı Kanun madde 623 hükmüyle, seçimle gelen yönetim organı, *"özden organ ilkesi"*nin terk edildiğini göstermektedir.

Müdürün ortakların içinden seçilme zorunluluğu olmamakla beraber, müdürler kurulunun tamamen dışarıdan seçilenler ile oluşturulması düşünülemez. Bu halde en azından ortaklardan birine ortaklığı yönetim hakkı ve temsil yetkisi verilmesi lazım gelmektedir.

Müdürlerin birden fazla olması halinde müdürler kurulu oluşturulur ve içlerinden biri, ortaklığın ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanacaktır.[468] Müdürler kurulu 6102 sayılı Kanun'un getirdiği yeniliklerden bir tanesidir. Keza limited ortaklığın şirketin tek

[467] TEKİNALP, *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları,* .s. 403

[468] TTK madde 624- *"(1) Şirketin birden fazla müdürünün bulunması hâlinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.*
(2) Başkan olan müdür veya tek müdürün bulunması hâlinde bu kişi, genel kurulun toplantıya çağrılması ve genel kurul toplantılarının yürütülmesi konularında olduğu gibi, genel kurul başka yönde bir karar almadığı ya da şirket sözleşmesinde farklı bir düzenleme öngörülmediği takdirde, tüm açıklamaları ve ilanları yapmaya da yetkilidir.
(3) Birden fazla müdürün varlığı hâlinde, bunlar çoğunlukla karar alırlar. Eşitlik hâlinde başkanın oyu üstün sayılır. Şirket sözleşmesi, müdürlerin karar almaları konusunda değişik bir düzenleme öngörebilir."

ortağı olmasına durumunda dahi, ortaklık dışından seçilecek müdürler ile müdürler kurulu oluşturulabilmektedir.[469]

Müdürler kurulunda, kararlar oy çokluğu ile alınmakta, eşitlik halinde başkanın oyu belirleyici olmaktadır. Bir tüzel kişi de müdür olarak atanabilmekte ancak bu durumda, o tüzel kişi adına hareket edecek bir gerçek kişinin belirlenerek, tüzel kişi ile birlikte tescili gerekmektedir.

3.3.2. Kanuni Temsilcilerin Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

3.3.2.1. Vergi Usul Kanunu Bakımından Sorumluluk

Vergi Usul Kanunu madde 10 hükmünde, şirketten tahsil olunamayan alacakların kanuni temsilciden alınacağı düzenlenmekte ancak kanuni temsilcinin kim olduğuna ilişkin tespitte bulunmamaktadır. Bu hususta ticaret kanunu hükümlerine gitmekte yarar vardır.

6102 sayılı Kanun'un 623'üncü hükmünde temsil ve idarede müdürlerin yetkili olacağı belirlenmiştir. Devam hükmünde ayrıca, şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak burada 213 sayılı Kanun madde 8 hükmüne dikkat etmek gerekir. Buna göre, sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi alacağı karşısında tahsil dairelerini bağlamayacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11.07.2007 tarihli kararında *"..."213 sayılı Vergi Usul Kanununun "mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Bu hükümlere göre, bir limited şirket ortağının ortaklık ilişkisinin devam ettiği vergilendirme dönemlerinde doğan ve şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi borcundan sermaye hissesi oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu sorumluluğun hisselerin satışı nedeniyle*

[469] TEKİNALP, s. 412.

ortadan kaldırılamayacağı yasa gereğidir…" denilmekle bu gibi sözleşmelerin iç ilişkide geçerli olacağı ifade edilmiştir.[470]

3.3.2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından Sorumluluk

6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre, şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen vergi ve vergiye bağlı alacak dışındaki kamu alacakları için şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsili cihetine gidilebilmektedir. Bu halde, limited ortaklıklarda kanuni temsilciler, ortaklıktan tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı tüm malvarlıklarıyla sorumludurlar.

Ancak kanuni temsilcilerin, kendi malvarlıklarından ödedikleri kamu alacaklarına ilişkin ortaklık borçları için ortaklığa ve diğer müdürlere rücû etme imkanları mevcuttur. Öyle ki, Sayıştay 6. Dairesi'de *"SSKya olan prim borçlarının zamanında ödenmemesi sebebiyle SSK tarafından haciz işlemi başlatılarak Belediye Başkanının maaşından kesinti yoluyla tahsil edilen tutarın daha sonra bütçeden iade edilmesiyle ilgili olarak, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35inci maddesinde yer alan Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler hükmü gereğince ilişilecek bir husus bulunmadığına…"* hükmetmiştir.[471]

Bir diğer husus olarak, ortakların hepsinin müdür olması halinde dahi, kanuni temsilciliğe ilişkin hükümlerden sorumlu tutulacağına ilişkin Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1: *"…6762 sayılı Kanunun 540 ıncı maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir…."* hükmünü içermektedir.

---

[470] DVDDGK T. 11.07.2007, E. 2007/19, K. 2007/250, http://khyk.kazancihukuk.com
[471] Sayıştay 6. D., T. 15.05.2008, K. 2008/6215, https://www.sinerjimevzuat.com.tr (Erişim Tarihi: 10.05.2019)

3.3.3. Ortakların Şirket Vergi Borçlarından Sorumluluğu

Ortakların kamu borçlarından sorumluluğunun düzenlendiği 6183 sayılı Kanun madde 35 hükmü; *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur." düzenlemesini ihtiva etmektedir. Limited şirket ortaklarının sınırlı sorumluluğu ilkesinin istisnasını teşkil etmektedir.

Danıştay'ın bir kararında; "*Limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları ile ilgili olarak ortaklar açısından AATUHK madde 35' de öngörülen bir vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğu değil, bir tahsil sorumluluğudur...*" [472] denilerek ortakların vergisel sorumluluğu, vergi sorumlusu sıfatını doğurmamaktadır. Daha ziyade tahsil sorumluluğundan söz edilmektedir.

Tıpkı kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun mükerrer 35 hükmünün beşinci ve altıncı fıkralarında olduğu gibi, eski ve yeni ortakların müteselsil sorumluluğuna ilişkin aynı Kanun'un 35'inci hükmüne karşı Samsun Vergi Mahkemesi'nce somut norm denetimine başvurulmuştur.[473] Anayasa Mahkemesi, 6183 sayılı Kanun madde 35/2 hükmünü, bakılmakta olan davada uygulanma olanağı bulunmaması nedeniyle, yetkisizliği gerekçe göstererek reddetmiş, gerekçeli incelemesini üçüncü fıkra üzerinden yapmış ve nihayetinde hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında belirttiği üzere; " *...limitet şirket ortaklarının şirket mal varlığı ve yönetimi üzerinde sahip olduğu hak ve yetkileri göz önünde*

[472] Danıştay 7. D., T. 28.04.1969 , E. 1967/3042, K. 1969/914; YARALI, s. 668.
[473] AYM T. 13.12.2017, E. 2016/14, K. 2017/170, RG: 24.01.2018, 30311.

bulunduran kanun koyucunun amme alacakları yönünden ortakların kusursuz sorumluluğuna gidilebileceğini öngörmesinde anayasal bir engel bulunmamaktadır.

Diğer taraftan itiraz konusu kural ile öngörülen kusursuz sorumluluğun ortaklara orantısız bir külfet yüklememesi gerekir. Bu bakımdan kural, devreden ve devralan ortaklara getirdiği yükümlülüklerin ölçülülüğü yönünden ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Her şeyden önce hem devreden hem de devralan ortak tarafından hisse devri sırasında itiraz konusu kuralın bilindiğinin belirtilmesi gerekir. Buna göre devirden önce doğan amme alacaklarından kural gereğince devir tarihi itibarıyla sorumlu tutulacağını bilen devralanın hisse devir sözleşmesinden önce gerekli inceleme ve kontrolleri yapabileceği, elde ettiği sonuçlara göre hisse değerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere birtakım tedbirler alabileceği göz önünde bulundurulduğunda itiraz konusu kural ile devralan için öngörülen sorumluluğun hakkaniyete aykırı bir yönü olmadığı ve devralana orantısız bir külfet yüklemediği anlaşılmaktadır.

Payını devreden ortak yönünden ise ortak olduğu dönemde doğan amme alacakları içinde kanuni ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekabül edenlerin devir öncesinde tespit edilebilmesi mümkündür. Devir sonrasına intikal etmekle birlikte devreden ortağın devir öncesinde tespit edebileceği bu yükümlülüklere ilişkin vergi aslının devredenin pay sahibi olduğu dönemde doğduğu gözden uzak tutulmamalıdır. Vergi aslına ilave olarak ortaya çıkan birtakım vergi cezaları ve faizler devralan ortağın dönemine sarkan yükümlülüklerin ifasıyla ilgili olsa bile bu yükümlülükler (örneğin beyanname verme) yalnızca sınırlı bir dönemi kapsamaktadır. Ayrıca devreden ortağın tüm bu hususları değerlendirerek hissesini devredeceği kişiyi seçme özgürlüğü olduğu da unutulmamalıdır. Dolayısıyla itiraz konusu kuralın devreden ortağa orantısız bir külfet yüklediğinden söz edilemez.

Devreden ortağın pay sahibi olduğu dönemde doğan ve kanuni ödeme süresi de bu döneme ait olan ancak bu dönem içindeki birtakım yükümlülüklerin yerine getirilmesindeki ihmal ya da kusurlar nedeniyle kanuni ödeme süresinden sonra idarece resen ya da ikmalen yapılan tarhiyatlar sonucunda özel ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekabül eden amme alacakları yönünden ise devredenin sorumluluğuna gidilmesinde hakkaniyete aykırı bir yön bulunmamaktadır. Zira söz

konusu amme alacakları tüm yükümlülükleriyle devredenin pay sahibi olduğu döneme aittir.

Sonuç olarak limitet şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından devreden ve devralan ortakların sermaye hisseleri oranında müteselsil ve kusursuz sorumluluklarını öngören itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesine aykırı değildir." gerekçesiyle ilgili düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır. Anılan karara katılmak mümkün değildir. Zira eski ve yeni ortak arasında müteselsil sorumluluğu öngörmek, tıpkı kanuni temsilcilerde olduğu gibi, bir kişiyi etki ve tasarruf alanında bulunmayan bir hususta orantısız olarak sorumluluğa tabi tutmaktır. Kaldı ki hali hazırda payı oranında sınırsız sorumlu olan ortaklar, an itibariyle devraldıkları pay hisselerinin bağlı olduğu ortaklığı, devir öncesi denetime tabi tutma lüksünden yoksunlardır. Kusursuz sorumluluk ilkesinin dahi aşıldığı bu uygulama, sınırlı sorumlu sermaye şirketi ilkesi ile bağdaşmamakta ve iktisadi hayata zarar vermektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SERMAYE ŞİRKETLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİ İLE ORTAKLARININ TAKİBİNDE CEBREN TAHSİL SÜRECİ

4.1. VERGİ ALACAĞININ KORUNMASINA YÖNELİK GÜVENCE ÖNLEMLERİ

Kamu alacakları, özel hukuka tabi alacaklardan farklıdır. Bu farklılıklar, kamu alacağının haczedilemezliği, kamu alacaklısının kabulü olmaksızın takas ile borcun itfa olmayacağı, adi alacaklar karşısında üstün olup, rüçhan hakkına sahip olmaları şeklinde sayılabilir.[474]

4.1.1. Rüçhan Hakkı

Genel olarak, özel hukukta veya kamu hukukunda aynı anlamda kullanılarak, bir alacağın diğerlerine göre öncelikli, üstün olması durumuna, rüçhan hakkı denilmektedir.[475]

6183 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi ile haciz ve iflasta vergi dairesine alacağın tahsili bakımından "rüçhan hakkı" tanınmaktadır. Aynı başlık ile anılan hüküm şöyledir; *"Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur. (Ek hüküm: 30/3/2006-5479/4 md.) Genel bütçeye gelir kaydedilen vergi, resim, harç ile vergi cezaları ve bunlara bağlı zam ve faizler için tatbik edilen hacizlerde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 268 inci maddesinin birinci fıkrasının son cümlesi hükmü uygulanmaz.*

Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. (Değişik ikinci cümle: 28/2/2018-7101/47 md.) Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir.

---

[474] ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku*, s. 45.

[475] GERÇEK, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011, s. 167.

(Değişik son fıkra: 30/3/2006-5479/4 md.) Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 206 ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur." denilmektedir. İlgili hükmün ikinci fıkrasının ilk cümlesi, alacaklı kamu idaresinin rehinli alacakların haklarını *"Rehinli alacakların hakları mahfuzdur."* demekle koruma altına almıştır.

Devamla aynı hükmün üçüncü fıkrasında ise; borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması gibi hallerde kamu alacaklarının rüçhaniyet durumu belirlenmiştir. Buna göre, belirtilen durumlarda kamu alacaklarının önceliği; İcra İflas Kanunu'nun 206'ıncı maddesinde üçüncü sırada *"özel kanunlarda imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar"* ibaresiyle imtiyazlı alacaklar arasında yer alan kamu alacaklarının; bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dâhil olmak üzere diğer imtiyazlı alacaklarla birlikte işlem görmesi gerekliliği ifade edilmektedir. Bu düzenlemeden, anılan Kanun madde 206 hükmünün uygulaması söz konusu olduğu vakit, tahsil dairesinin, kendisinden önceki sıralarla birlikte iflas masasına iştirak edebilmesine cevaz vermektedir.[476]

4.1.2. Teminat

213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu hükmüne uyan hallerde, re'sen yahut ikmalen vergi tarhı işlemlerine başlandığında, idarece kesilecek cezanın ve diğer alacakların tahsilini güvence altına almak gayesiyle teminat istenir.[477]

6183 sayılı Kanun'un 9'uncu madde hükmünde, teminat istenecek haller düzenlenmiştir. Buna göre, *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı 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.*

[476] ÖZBALCI, *(2001)* s. 283.
[477] COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, *"Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar",* Maliye Dergisi, S. 162, Ocak- Haziran 2012, s. 242; ÖNCEL, KUMRULU,ÇAĞAN, s. 166.

Türkiye'de ikametgahı bulunmıyan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat istiyebilir." denilmektedir.[478]

Anılan hükümde teminat gerektiren durumlar ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Hükmün ilk fıkrasında belirlenen vergi ziyaı ve vergi kaçakçılığı hallerinin varlığı durumunda, idare tarafından teminat istenmesi zorunlu tutulmuş iken, ikinci fıkrada belirtilen Türkiye'de ikametgahı olmayan kamu borçlusunun durumunun varlığında teminat istenmesi, tamamen idarenin takdirine bırakılmaktadır. Haliyle kamu alacağının tahsilini güvence altına alma gayesine uygun hareket etmesi gereken vergi dairesi, yetkisini teminat isteme yönünde kullanması icap etmektedir.[479]

Devamla aynı Kanun'un 10'uncu madde hükmünde[480] vergi dairelerince teminat olarak kabul edilecek unsurlar belirlenmişken, 12'inci madde hükmünde de *"Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartiyle bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir.*

---

[478] 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası ile bağlı olarak 13'üncü maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin Anayasa'ya aykırılık gerekçesiyle iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Başvuruda özetle; *"6183 sayılı Kanun çerçevesinde mükellefler hakkında haciz işlemi tatbik edilebilmesi için tahakkuk, ödeme gibi süreçlerin tamamlanmasının gerektiği, itiraz konusu kurallar uyarınca teminat isteme ve ihtiyati haciz işlemlerinin uygulanabilmesinde ise vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli görüldüğü, henüz ortada bir tarhiyat işlemi bulunmaksızın ileride doğması muhtemel vergi alacağının tümünün teminat ve ihtiyati hacze konu edilmesinin hukuk devleti ilkesi ve mülkiyet hakkı ile bağdaşmadığı…"* belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nce, *"…Kuralların kamu yararının sağlanmasına yönelik olduğu ve niteliği gereği kamu alacaklarının özel hukuk ilişkisine dayalı alacaklara göre daha ayrıcalıklı olduğu…"* gerekçesi ile söz konusu iptal istemi reddedilmiştir. AYM, T. 15.05.2019, E: 2018/142, K: 2019/38, RG: 20.06.2019, 30807

[479] GERÇEK, s. 140.

[480] AATUHK madde 10 – *"Teminat olarak şunlar kabul edilir: 1. Para,*
2. (Değişik: 17/9/2004 – 5234/7 md.) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
3. (Değişik: 17/9/2004 – 5234/7 md.) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksaniyle değerlendirilir.",
5. (Değişik: 13/6/1963 - 251/1 md.) İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.
Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.
Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalariyle değiştirebilir."

Noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları bu hükümden hariçtir. Üçüncü şahısların Medeni Kanunun 688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartiyle, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmez." denilerek teminat mahiyetinde sayılan ayni unsurlar açıklanmaktadır.

6183 sayılı Kanun'un 11'inci madde hükmünde ise şahsi kefaletin hangi koşullar altında geçerli olabileceği, *"10 uncu maddeye göre teminat sağlıyamıyanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödiyen kefile buna dair bir belge verilir."* Hükmüyle belirtilmektedir.

4.1.3. İhtiyati Tahakkuk

6183 sayılı Kanun bir tahsil kodu olarak kamu alacaklarını koruma altına alan bir sistem oluşturmaktadır. Buna verilebilecek bir diğer örnek olarak, vergi idaresi teminat istenmesini gerektiren bir durum doğduğunda teminat istemekte, buna bağlı olarak ise ihtiyati haciz uygulamaktadır. Böylelikle kamu borçlusunun henüz tahakkuk etmeyerek muaccel olmamış olan kamu borçlarını, tahsilini garanti ve hızlı olarak sağlayabilmek için tahakkuk ettirmektedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle verginin tahakkuku arasında geçmesi gereken zaman diliminde, vergi borçlusunun durumu, ilerde verginin alınmasını güçleştireceği izlenimini verdiği takdirde bazı ek koşullarla birlikte, vergi alacağını güvence altına alabilmek açısından verginin tahakkukunun öne alınması hadisesine ihtiyati tahakkuk denilmektedir.[481]

Bu husus 6183 sayılı Kanun madde 17 hükmünde, *"Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi*

[481] KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 624.

başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

1. 13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,

2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girişilmişse,

3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse." şeklinde düzenlenmektedir.

4.1.4. İhtiyati Haciz

İhtiyati Haciz, para alacaklarında bir başka güvence önlemi olarak mahkeme kararıyla borçlunun taşınır, taşınmaz malları ile lehine hak ve alacaklarına hukuken el atma biçiminde, el konulmasını sağlayan geçici hukuki koruma yolu olarak tanımlanmaktadır.[482]

İhtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş yahut tahakkuk etmesine rağmen ödenecek aşamaya gelmemiş veyahut muaccel olmamasına bağlı olarak ödeme emriyle talep edilemeyecek kamu alacakları için cevaz verilen güvence önlemidir.[483]

Anılan kamu alacakları için 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

"İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyle, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

[482] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 167.
[483] ATEŞAĞAOĞLU, Erdem, Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2016, s. 54.

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,

2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,

3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,

4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,

5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,

6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısiyle amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikını icabettiren haller varsa."

İhtiyati haciz işlemi, kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması gayesiyle ihdas edilen idari işlemlerden biridir. Bu sebeple ihtiyaten haczedilen mallar, geçici hukuki koruma tedbirlerinin bir sonucu olarak paraya çevrilemez. İhtiyati haciz işlemine karşı 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılarak itiraz edilebilmektedir.[484]

4.1.5. İptal Davası

Amme hizmetlerinin devamlılığı ilkesi sebebiyle, kamu hizmetlerinin aralıksız sürdürülmesi için giderlerin aksatılmadan karşılanması gerekmektedir.[485] Bu sebeple kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla ihdas edilen bir diğer güvence önlemini, iptal davaları oluşturmaktadır.[486] 6183 sayılı Kanun'da, İcra İflas Kanunu'na benzer ilgili hükümlerden yararlanılıp, anılan genel takip yasasına benzer ve paralel hükümler getirilmiş ayrıca kamu alacaklarının güvence altında

[484] 6183 sayılı Kanun m. 15: *""Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbikı, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler.*
İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir."

[485] ÇELİK, Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, s. 30-32.

[486] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 168.

bulundurulması ve tahsilâtının kolaylaştırılması için İcra İflas Kanunu'ndan farklılık arz eden hükümlere de yer verilmiştir.[487]

6183 sayılı Kanun'un 25'inci maddesine göre, iptal davası; borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılarına ve kötüniyetli üçüncü şahıslara karşı açılabilmektedir. Bu hükümlere dayanarak iptal davası açılabilmesi için; bir kamu alacağı bulunmalı, bu kamu alacağı kesinleşmiş ve muaccel olmalı ayrıca konu kamu borcu hakkında 6183 sayılı Kanun madde 55 hükümleri işletilerek cebri takip yapılmalı, ödeme emri tebliği safhaları tamamlanmalı, böylelikle takibin kesinleşmiş olması gerekmektedir.[488]

İptal talebine konu dava, söz konusu tasarrufların gerçekleştiği andan itibaren beş yıl içerisinde açılabilmektedir.[489]

Kamu alacaklarının tahsili ile ilgili olarak kamu idarelerince açılacak iptal davasına konu tasarruflar Kanun'da 27, 28, 29 ve 30'uncu maddeler olmak üzere dört maddede düzenlenmiştir. Mahiyetleri bakımından üç grupta toplanabilmektedir: buna göre ivazsız tasarruflar ile ivazsız olmakla birlikte ayrı maddede düzenlenen bağışlama sayılan tasarrufların iptali ile hükümsüz sayılması talep edilebilmektedir.[490]

---

[487] 6183 sayılı Kanun m. 24: *"Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dava açılır ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır."*

[488] SARAÇOĞLU, Fatih, ENGİN, İsmail, ARSLAN, Cem Barlas, *"Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası",* Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 2, 2017, s. 59-66.

[489] 6183 sayılı Kanun m. 26.

[490] 6183 sayılı Kanun m. 27: *"– Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmıyanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür."*

6183 sayılı Kanun m. 28: "Yirmi yedinci maddenin tatbikı bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir: 1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlariyle, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, 2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler, 3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartiyle irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler."

İptal davasının bir diğer konusunu ise, hükümsüz sayılan diğer tasarruflar olarak belirtilen; mal beyanında bulunmayanlar yahut malı bulunmadığını bildirenler veya mevcut malvarlığı borcu karşılamayacak olanlardan,

"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" olarak ifade edilen tasarruflar, kamu borcunun vadesinden önce iki yıl veya vade sonrası yapılmış olmak kaydıyla iptal edilebilmektedir.[491]

Nihayet son talep konusunu ise 6183 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde düzenlenen, kamu alacağının tahsiline imkan bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflar oluşturmaktadır.[492]

İptal davasına konu olabilecek tasarruflarda Kanun Koyucu zaman sınırını; ivazsız yapılanlar, bağışlama sayılanlar ile Kanun metninde belirtilen hükümsüz sayılan diğer tasarruflar için, kamu borcunu ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra gerçekleştirilen tasarruflar olarak düzenlemiştir.[493] Bu husus yasa tasarısının Meclis'te görüşülmesi esnasında tartışılmış ve kamu alacağını doğuran olayın

[491] 6183 sayılı Kanun m. 29: *"Amme alacağını ödemiyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmıyanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür: 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."*

[492] 6183 sayılı Kanun m. 30: *"Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadiyle borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazımgelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür."*

[493] 6183 sayılı Kanun m. 27,28,29.

doğumundan önce yapılan tasarrufların, maddenin kapsamı dışında bırakılması teklif edilmiştir.[494] Ancak teklif reddedilerek, günümüzdeki haliyle kabul edilmiştir.

Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un 31'inci maddesi gereği, anılan Kanun nezdinde iptal davasına konu edilebilecek tasarruflarda, bu işlemlerden faydalananlar elde ettiklerini, elden çıkarmışlarsa takdir edilecek bedelini kamu idaresine vermek zorundadırlar. Ayrıca ödedikleri bedele karşılık, alacaklı kamu idaresinden bir talepte bulunamamaktadırlar.

4.2. VERGİ ALACAĞININ CEBREN TAHSİLİ

Kamu gelirlerinin finansmanında verginin bir anayasal araç olduğundan bahsedilmişti. Vadesinde ödenmeyen vergi alacağı için cebri tahsil usulleri kaçınılmazdır. Böylelikle mali yükümlülüklerin, özel kesimden kamu kesimine aktarımında, eş söyleyişle hazineye intikalinde izlenecek, idari ve teknik prosedür cebren tahsilin konusunu oluşturmaktadır.[495] Cebri icra yolu ile tahsil ise tanımı itibariyle, *"Zamanında ödenmeyen bir alacağın, kamu gücü kullanılarak, alacaklısı veya alacaklı adına kamu gücü kullanma konusunda yetkili makamlar tarafından tahsil edilmesi*" olarak ifade edilmiştir.[496]

6183 sayılı Kanun'un madde 54 hükmünde cebren tahsil şekilleri sayılmıştır. Buna göre, *"Ödeme müddeti içinde ödenmiyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:*

1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi." Denilmekle üç yol öngörüldüğü ifade edilmektedir. Bunlar teminatın paraya

[494] KOSTAKOĞLU, Cengiz, *"6183 Sayılı Kanun'a göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davaları",* Yargıtay Dergisi, C. 17, S. 1-2, Ocak-Nisan 1991, s. 5-21.
[495] KOÇAK, s. 184.
[496] CANDAN, Turgut, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 276

çevrilmesi yahut varsa kefilin takibi, malların haczedilmesi ile paraya çevirme ve son olarak iflas yolu olmaktadır. Cebren takip ve tahsil işlemlerine yönelik usul ve düzenlemeler, anılan Kanun'un 54 ve 101'inci hükümleri arasında yer almaktadır.

4.2.1. Teminatın Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi

6183 sayılı Kanun madde 9 ve 10 hükümlerinde teminatın istenmesi ve teminat olarak kabul edilebilecek değerler belirtilerek, teminatın kapsamı ifade edilmiştir. Anılan Kanun madde 54[497] ve takiben 56 hükümlerinde ise teminata bağlanan alacağın ödenmemesi halinde teminatın paraya çevrilmesi usulünü düzenlenmektedir.

Teminata bağlanmış alacaklar için vadesinde ödenmemesi halinde ödeme emri çıkarılamayacak olup, özel takip usulü izlenmelidir.[498] Buna göre ödeme emri mahiyetinde[499] bildirim ile borcun 15 gün içerisinde ödenmesi zorunluluğu aksi halde teminatın paraya çevrileceği hususu yazılarak borçluya bildirilir.[500] Bu bildirim uygulamada sıklıkla *"uyarı yazısı"* yahut *"ödemeye çağrı mektubu"* adı verilen yazı ile yapılır.[501]

Gerçekten bildirimin niteliği açısından hem öğretide hem de yargı kararlarında bir birlik sağlanamamıştır. Danıştay 6. Dairesi bir kararında[502], *"Davacı şirkete Çevre Kanunu uyarınca para cezası verilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın İdare Mahkemesince süreaşımı yönünden reddedildiği, bu kararın Danıştay*

---

[497] 6183 sayılı Kanun Madde 54 – *"Ödeme müddeti içinde ödenmiyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbikı suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, (…)"*

[498] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 162.

[499] Öğretide bildirim yazısının niteliği tartışmalıdır. Öncel, Kumrulu, Çağan, ödemeye davet mektubunun açıkça ödeme emri mahiyetinde olduğunu belirtmektedir (ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 162), benzer yönde; KOÇAK, s. 204-205. Oysa Şimsek, *"…Bu bildirim teminatın paraya çevrilmesi açısından tebliğe bağlı sonuçlar doğurmaktadır. Yani bu tebliğ, kamu borçlusunun temerrüdünü teşkil etmektedir…"* demekle bildirimin ödeme emri mahiyetinde değil, temerrüde düşüren bir tebliğ olduğunu belirtmektedir, (ŞİMŞEK, Edip, Açıklamalar ve İçtihatlarla Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1996, s. 488.)

[500] 6183 sayılı Kanun Madde 56 – *"Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. 15 gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat bu kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilir."*

[501] GERÇEK, s. 207 *(Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku).*

[502] Danıştay 6. Dairesi, E. 2000/4171, K. 2001/5114, T. 01.11.2001.

kararıyla onandığı, dava konusu işlemin ise niteliği itibariyle çevre para cezasının tahsiline ilişkin ödeme emri olmadığı, sözkonusu para cezasının ödenmesi yolundaki ödemeye çağrı niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, kanunen öngörülmeyen ancak idarelerce cezanın ilgilisini bilgilendirmek amacıyla düzenlendiği anlaşılan ve icrai niteliği bulunmayan dava konusu işlem, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığından, davanın reddi yolundaki idare mahkemesi kararında sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir." hükmetmiştir.

Özetle, uyarı yazısı yahut ödemeye davet mektubu ile yapılan bildirim, ödeme emri niteliğini haiz değildir. Kanun koyucu, ödeme emrinin şekli şartları ile usulünü kesin olarak kurallara bağlamış olup, bu şekli usullere bildirim yazısında uyulması zorunlu değildir. Öte yandan ödeme emri niteliğinde kabul edilmemesi, bu belgenin muhatabı olan borçlu açısından bir idari işlem olarak, kesinlik ve icrailik özelliklerini kaybetmesi anlamına gelmemektedir. İdari işlem olması itibarıyla, idarenin tüm işlemlerinin dava konusu edilebilmesi ise anayasal bir haktır.[503]

İlgili bildirimin tebliğinden itibaren verilen süre içerisinde borcun ödenmemesi halinde, mevcut olan teminatın paraya çevrilerek alacağın tahsili usulü uygulanır. Her ne kadar söz konusu bildirimin ödeme emri niteliği tartışılıyor olsa da, kanun koyucu nezdinde ödeme emri hükümlerine tabii olmadığı aşikardır. Tebliğ edilen yazı ile alakalı bir uyuşmazlık doğması halinde, 2577 sayılı Kanun'un[504] genel hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Zira ödeme emrine karşı dava açılması usulünün düzenlendiği 6183 sayılı Kanun madde 58 hükmünde, kanunun lafzı itibariyle yalnızca ödeme emrinden söz edilmekte ve bu durum yorum yolu ile genişletilemeyecek netliktedir.

6183 sayılı Kanun'da teminat sağlayamayan borçlular için birtakım kolaylık olarak kefalet hükmü tahsis edilmiştir. Anılan Kanun'un *"Şahsi Kefalet"* başlıklı 11'inci maddesinde, *"10 uncu maddeye göre teminat sağlıyamıyanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur.*

[503] Anayasa Madde 125 –*" İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır..."*
[504] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG: 20.01.1982, 17580.

*Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır. Amme alacağını ödiyen kefile buna dair bir belge verilir."*denilmektedir.

Kanun koyucu, kamu alacağının tahsilinde, teminat gösteremeyen borçluya alternatif sunarak kolaylık sağlamış, ancak sunduğu bu kolaylığı birtakım koşullara bağlı tutarak kamu alacağının tahsilinde doğabilecek rizikoyu azaltmak istemiştir.[505]

6183 sayılı Kanun'da düzenlenen kefalet müessesine göre, 11'inci madde aranılan şartlardan biri, kefilin "*muteber bir şahıs*" olmasıdır. Muteber kelime anlamı olarak, *"itibarı olan, saygın, hatrı sayılır"* anlamlarına denk gelmektedir.[506] Tüm bu anlamlar sübjektif değerlendirmelere tabi olmakla birlikte, mali itibarın değerlendirmeye tabii tutulması olağandır.[507]

6183 sayılı Kanun'da öngörülen bir diğer koşul olarak, kefil olma ehliyeti öngörülmektedir. Kefil olma ehliyeti ile anlaşılması gereken, fiil ehliyetine sahip kimselerden kefil olma hak ve ehliyetini de taşıyanların olması gerektiğidir.[508] Daha önce ifade edildiği üzere, 6102 sayılı Kanun ile kaldırılan *ultra vires* teorisi ile ticaret şirketleri, tüzel kişiliğe haiz olmaları ile kefil olma açısından özgürdür.[509]

Kefalet müessesi borçlar hukukuna özgü bir kavram olarak 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda tanımlanmaktadır. Bu vesile ile bir özel hüküm olarak düzenlenen 6183 sayılı Kanun'da da şahsi kefaletin benimsenmesi, uygulanma alanı bulunmayan hallerde genel hüküm niteliğinde Borçlar Kanunu'na başvurulmasını icap etmektedir. Öyle ki, Borçlar Kanunu madde 584 hükmü ile zorunlu unsur olan eş rızası da kefaletin geçerliliği açısından aranmalıdır.[510]

---

[505] ÖZBALCI, s. 189.
[506] Türk Dil Kurumu Elektronik Sözlük, http://sozluk.gov.tr (Erişim Tarihi: 10.05.2019)
[507] CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 91.
[508] ÖZEN, Burak, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde Kefalet Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s.162-163.
[509] ÖZEN, s. 170.
[510] MADDE 584- *"Eşlerden biri mahkemece verilmiş bir ayrılık kararı olmadıkça veya yasal olarak ayrı yaşama hakkı doğmadıkça, ancak diğerinin yazılı rızasıyla kefil olabilir; bu rızanın sözleşmenin kurulmasından önce ya da en geç kurulması anında verilmiş olması şarttır.*
Kefalet sözleşmesinde sonradan yapılan ve kefilin sorumlu olacağı miktarın artmasına veya adi kefaletin müteselsil kefalete dönüşmesine ya da kefil yararına olan güvencelerin önemli ölçüde azalmasına sebep olmayan değişiklikler için eşin rızası gerekmez.
(Ek fıkra: 28/3/2013-6455/77 md.) Ticaret siciline kayıtlı ticari işletmenin sahibi veya ticaret şirketinin ortak ya da yöneticisi tarafından işletme veya şirketle ilgili olarak verilecek kefaletler, mesleki

6183 sayılı Kanun madde 11 hükmüne göre, müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olunabilmesi mümkündür. Adi kefaletten farklı olarak müteselsil kefalet, 6098 sayılı Kanun madde 586 hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre, *"- Kefil, müteselsil kefil sıfatıyla veya bu anlama gelen herhangi bir ifadeyle yükümlülük altına girmeyi kabul etmişse alacaklı, borçluyu takip etmeden veya taşınmaz rehnini paraya çevirmeden kefili takip edebilir. Ancak, bunun için borçlunun, ifada gecikmesi ve ihtarın sonuçsuz kalması veya açıkça ödeme güçsüzlüğü içinde olması gerekir. Alacak, teslime bağlı taşınır rehni veya alacak rehni ile güvenceye alınmışsa, rehnin paraya çevrilmesinden önce kefile başvurulamaz. Ancak, alacağın rehnin paraya çevrilmesi yoluyla tamamen karşılanamayacağının önceden hâkim tarafından belirlenmesi veya borçlunun iflas etmesi ya da konkordato mehli verilmesi hâllerinde, rehnin paraya çevrilmesinden önce de kefile başvurulabilir."* denilmekle, adi kefaletten hayli farklı hükümlere tabii olduğu belirtilmiştir. Kefilin her aşamada değiştirilmesi mümkün olduğu gibi, değişiklik üzerinde tahsil dairesinin takdir hakkı bulunduğu madde metninde ifade edilmiştir.[511]

6183 sayılı Kanun'un madde 57'inci hükmünde *"Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur."* denilerek, asıl borçlu ile aynı takip usulünün uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Böylelikle 6183 sayılı Kanun'un 56'ıncı maddesine göre yapılacak davet mektubunun kefile de tebliği, borcun süresinde ödenmemesi halinde ise aynı Kanun madde 62 hükmüne göre haciz işlemlerine başlanması ve kefile ödeme emri tebliği gerekmektedir.[512] Ancak uygulamada sıklıkla davet mektubu ile yetinildiği görülmektedir.[513]

---

faaliyetleri ile ilgili olarak esnaf ve sanatkârlar siciline kayıtlı esnaf veya sanatkârlar tarafından verilecek kefaletler, 27/12/2006 tarihli ve 5570 sayılı Kamu Sermayeli Bankalar Tarafından Yürütülen Faiz Destekli Kredi Kullandırılmasına Dair Kanun kapsamında kullanılacak kredilerde verilecek kefaletler ile tarım kredi, tarım satış ve esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet kooperatifleri ile kamu kurum ve kuruluşlarınca kooperatif ortaklarına kullandırılacak kredilerde verilecek kefaletler için eşin rızası aranmaz."

[511] CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 92.

[512] YILDIZ, Selcen, Vergi İcra Hukukunda Haciz, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayımlanmamış *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 2010, s. 29.

[513] KOÇAK, s. 204.

4.2.2. Haciz Yolu ile Takibi

6183 sayılı Kanun'un 54'üncü hükmü ikinci bendinde zikredilmiş olan bir diğer cebri icra usulü, kamu borçlusunun haciz yolu ile takibidir. Haciz öğretide, *"Borçlunun mal, alacak ve haklarına tahsil dairesi tarafından hukuken el konulması"* olarak tanımlanmaktadır.[514]

Öngörülen takip türleri, icra amacı ile *"cebri tatmine"* dayandığından, borçlunun devlet eliyle "*sosyal terbiyesi*"nden ziyade, alacaklının maddi tatmini amaçlanmaktadır.[515] Bu sebeple maddi tatminde, iradeye bağlı ifanın yerini devletin müdahalesi almakla, cebri tahsile ilişkin hükümlerde kanunilik esasına uygunluk hayli önem kazanmaktadır.[516] Keza 6183 sayılı Kanun'un 62'inci hükmünde *"...Tahsil dairesi alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükelleftir."* denilmekle cebren tahsilde yapılan müdahalelerin orantılılık ilkesine uygunluğu vurgulanmıştır.

Haciz yolu ile cebren tahsile gerçekleştirilebilmesi için öngörülecek bazı aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalar; bir kamu alacağının varlığı, kamu alacağının vadesinde ödenmemesi, tahsil dairesinin usulüne uygun olarak ödeme emrini tebliğ etmesi, ödeme emrinde belirtilen kanun koyucu tarafından öngörülmüş on beş günlük sürede kamu borcunun ödenmemesi, olarak özetlenebilir.[517] Cebren tahsil sürecini icrai olarak başlatan ilk aşama, usulüne uygun ödeme emrinin tebliği olmaktadır.[518]

4.2.2.1. Ödeme Emri

Borcun ödenmesi hususunda bir uyarı niteliği haiz olarak düzenlenen ödeme emri, tahsil sürecini başlatan bir idari işlemdir.[519] Buna göre ödeme emri esası itibariyle, Kanun'da öngörülen süre içerisinde kamu borçlusunun borcunu ödemesi

[514] ÇELİK, *Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku*, s. 192.
[515] GAUL, Hans Friedhelm, DEREN YILDIRIM, Nevhis, İcra Hukuku Analizleri, 4. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2014, s. 43.
[516] GAUL, DEREN YILDIRIM, s. 44.
[517] GERÇEK, s. 221-224.
[518] KOÇAK, s. 184.
[519] KOÇAK, s. 184-185.

yahut aynı süre içerisinde mal bildiriminde bulunmasını gerekliliğini, hukuksal zor[520] altında belirten, ihtar niteliğindeki belgedir.[521]

6183 sayılı Kanun'un 55'inci hükmünde ödeme emrinin taşıması gereken unsurlar ve içeriğine yer verilmiştir. Buna göre ilgili madde, *"Amme alacağını vadesinde ödemiyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ olunur.*

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir…" hükmündedir.

Nitekim Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında[522], *"Davacının, ortağı olduğu asıl borçlu şirkete tebliğ edilmiş bir ödeme emrine dayanmaksızın ve 6183 sayılı Yasa hükümleri kapsamında hakkında cebri takibata başlanmaksızın asıl borçlu şirketle ilgili takibat kapsamında taşınmazına uygulanan haciz işleminde, hukuka uygunluk bulunmamıştır…"* gerekçesiyle, ödeme emrine ilişkin usul tamamlanmadan geçerli ve hukuka uygun bir haciz sürecinden söz edilemeyeceğine hükmetmiştir.

Öte yandan ödeme emrinin temelindeki vergisel işlemlere ilişkin dava açılmış olması halinde, ortada kesin bir kamu alacağından söz edilemeyeceğinden ödeme emri düzenlenemez.[523]

Ödeme emrinin kamu borçlusuna tebliği ile borçlunun yalnızca üç ayrı seçeneği mevcuttur.[524] Ödeme emrine konu kamu borcunu ödeme yolu ile itfa etmek,

---

[520] ASLAN, Oğuzhan; KARAKOÇ, Hüseyin, Vergi Hukukunda Çeşitli Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 105.
[521] ÖZTÜRK, Alper, Genel İcra Ve Vergi İcra Hukukunda Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi*, İzmir 2018, s. 82.
[522] VDDGK, T. 29.05.2013, 2011/573 E. , 2013/204 K.
[523] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 163.

ödeme için öngörülen on beş günlük süre içerisinde mal bildiriminde bulunmak yahut ödeme emrine karşı yargı yoluna başvurmaktadır.

Tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açılması usulü 6183 sayılı Kanun'un madde 58 hükmünde düzenlenmiştir. İlgili madde *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*

Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.

İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir.

İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir.

Borcun tamamına bu madde gereğince vakı itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir.

*Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz."*hükmünü ihtiva etmektedir. Burada belirtilmesi gereken bir husus olarak, anılan hüküm ihdas edildiği 1953 yılından itibaren, bir kez süreler bir kez de üçüncü fıkranın ilga edilmesi ile iki kez değiştirilmiştir. Bunun yanında anılan hükümde zikredilen *"vergi itiraz komisyonu"* müessesi, 1982 yılında vergi mahkemelerinin kurulması ile kaldırılmıştır.[525] Ancak aradan 37 yıl geçmiş olmasına ve anılan hükmün iki kez farklı sebeplerle tadil edilmesine rağmen halen gerekli müessese metne işlenememiştir. Bu husus, adil yargılanma hakkını ihlal etmekle, anayasal güvence altında bulunan hukuk devleti ilkesini zedelemektedir.

---

[524] KOÇAK, s. 195.

[525] 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 06.01.0982, RG: 20.01.1982, 17580.

Kamu borçlusunun ödeme emri içeriğinde dava konusu edebileceği unsurlar yukarıda belirtili kanun hükmü ile sınırlandırılmıştır. Öyle ki, *"bir borcun bulunmaması yahut ödenmiş olması, borcun kısmen ödenmiş olması ve son olarak borcun zamanaşımına uğramış olması"* olmak üzere üç neden yargı önünde dermeyan edilebilir.[526] Bu durum, uyuşmazlığın tahsil aşaması ile alakalı olması ve bu sebeple tahsilden önceki aşamalara ilişkin uyuşmazlıkların kesinleşen bir alacak için artık dinlenemeyecek olması hususları ile açıklanabilir.[527]

Belirtmekte yarar vardır ki, kamu alacağının kesinleşmiş olduğu bu aşamada; diğer vergi uyuşmazlıklarının aksine, yargı nezdinde davanın görülüyor olması tahsil işlemlerini durdurmamaktadır.[528] Borçlu teminat göstererek yürütmenin durdurulmasını talep etmeli[529] ve kanunda öngörülen şartlar[530] gerçekleşmelidir.

Son olarak, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci hükmünden anlaşılacağı üzere, tahkikatın sonunda, davacı kamu borçlusunun haksız çıkması halinde yüzde on zam ile borcun tahsil edileceği bildirilmektedir.

4.2.2.2. Mal Bildirimi

6183 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinde mal bildirimi, *"borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödiyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesi"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Kamu borçlusu ödeme emrini tebliğ aldığı tarihten itibaren, kanuni süresi olan on beş gün içerisinde; kamu borcunu ödememesi yahut borca ilişkin yargı yoluna da başvurmaması halinde, aynı süre içerisinde alacaklı tahsil dairesine mal bildiriminde bulunmalıdır. Yargı yoluna başvurulması halinde, kural olarak mal bildiriminde

[526] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 163-164.
[527] ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 164.
[528] KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2015, s. 214.
[529] AATUHK madde 58/3.
[530] İYUK madde 27/2; *"…Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda…"*

bulunma yükümlülüğü yargılama süresince askıya alınmaktadır. Bu husus, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen *"...itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir."* hükmünden anlaşılmaktadır.

Öte yandan anılan hükmün devamında, *"Borcun bir kısmına karşı bu madde gereğince vakı itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz"* hükmü gereği, kamu borcunun bir kısmına karşı dava açılarak kısmi itirazda bulunulması halinde, borcun kalan kısmına yönelik mal bildiriminde bulunulması ödevinin askıya alınmayacağı anlaşılmaktadır. Ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren, borcun kalan kısmı için süresinde mal bildiriminde bulunulması gerekmektedir.[531]

Kamu borçlusunun borca yetecek miktarda; taşınır, taşınmaz malvarlığı ile üçüncü kişiler nezdindeki hak ve alacaklarını bildirmesi mal bildirimi olarak tanımlanmakta iken, hiçbir malvarlığı bulunmayan kamu borçlusunun bu bildirimi de mal bildirimi niteliğindedir.[532] Bu durumda borçlunun üzerine düşen, geçimini nasıl sağladığı ve ilgili borcu nasıl karşılayabileceğini açıklamak ile istenen birtakım bilgileri[533] tahsil dairesine iletmektir.[534] İlave olarak, eğer sonradan edinmiş olduğu malvarlığı olur ise edinme tarihinden itibaren yine on beş gün içinde tahsil dairesine bildirmek zorundadır.[535]

Mal bildiriminin yöntemi için Kanun'da bir şekil şartı öngörülmemiştir. Sözlü yahut yazılı olarak bildirimde bulunulabilecektir.[536] Sözlü bildirimde bulunulması

---

[531] KANETİ, s. 450.
[532] ÖZTÜRK, s. 85.
[533] AATUHK madde 114: *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:*
1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini,
2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.
(Değişik ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/166 md.) Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır."
[534] AATUHK madde 59.
[535] AATUHK madde 61: *"Mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlıyarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur."*
[536] AATUHK madde 59.

halinde, tahsil dairesinin görevli memuru durumu derhal tutanağa geçirir ve tutanak taraflarca imzalanır.[537]

Mal bildiriminde kamu borçlusunun, haczi kabil malvarlığı var ise bunların değerini de belirtmesinin yanında, malın değerinde belirtilen tutar ile tahsil dairesi bağlı olmamakta, takdir hakkı saklı olmaktadır.[538] Keza bildirilen tutar ile kamu borcunun itfa olmayacağı sonucuna ulaşılırsa, tahsil dairesi ek mal bildirimi talep edebilmektedir.[539]

Öte yandan 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin *"Ödeme Emri ve Mal Bildirimi"* başlıklı 7'inci maddesinde haczedilecek mallara ilişkin belirtildiği üzere, *"Tahsil dairesi (...) mutlaka borçlunun mal bildirimindeki mallarını haczetmek mecburiyetinde değildir. Kanunun 62 nci maddesinde yer alan hüküm dolayısıyla, tahsil dairesi, mal bildirimi dışında kendisi tarafından tespit edilen malları da, mal bildirimindeki mallarla birlikte veya onlara tercihan haczedebilir."*denilmektedir.

6183 sayılı Kanun madde 60'ta hükmünde mal bildiriminde bulunulmaması halinde maruz kalınacak yaptırım düzenlenmiştir.[540] İlgili yaptırımın düzenlenme amacı 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde; *"...bildirilen cezalar, borçtan kaynaklı bir ceza olmayıp, yükümlülüklerin süresinde yerine getirilmemesinden kaynaklı cezalardır. Bu cezalar Kanuna, borçluyu mal bildiriminde bulunmaya ve gerçeği beyan etmeye davet etmek üzere konulmuş hükümler"* şeklinde ifade edilerek maddi gerçeğe daha hızlı ulaşılması ile kamu alacağının seri ve isabetli tahsilinin hedeflendiği söylenilebilir.[541]

---

[537] AATUHK madde 59/3.

[538] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 58.

[539] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 59.

[540] AATUHK madde 60: *"Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 15 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.*
Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 15 günlük müddetin bitmesini mütaakıp tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir.
Bu kararlar Cumhuriyet Savcılığınca derhal infaz olunur.
İcra tetkik mercii hakimi tarafından verilen hapsen tazyik kararları her türlü harc ve resimden muaftır."

[541] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 57.

Öte yandan, mal bildirime ilişkin beyanların doğruluğunun tespitinde[542], gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar hakkında ise 6183 sayılı Kanun'un *"Gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar"* başlıklı 111[543] ve 115'inci[544] hükümleri gereğince işlem yapılması söz konusu olacaktır.[545]

Hatırlatmakta yarar vardır ki, kamu borçlusunun tüzel kişiliğe haiz sermaye şirketi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü de tıpkı diğer ödevler gibi kanuni temsilciye ait olmaktadır. Bu durumda yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, kanuni temsilciler hakkında tazyik hapsi kararı alınabilmektedir.[546]

4.2.2.3. Haciz

Öğretide haciz, cebri takibe konulan alacağın tahsili amacıyla, borçlunun mameleki dâhilinde muhtelif mallara resmen el konulması olarak tanımlanmaktadır.[547]

Haciz işlemi, kamu alacaklarının cebren tahsili sürecinde para alacağına yönelik olarak uygulanan ve satış işlemine dayanak hazırlık işlemlerinden biridir.[548] Haczin konulması ile mülkiyet henüz devredilmemekte yalnızca borçlunun hacze kabil malı üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmaktadır.[549]

---

[542] 5228 sayılı Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un madde 12 hükmüyle Maliye Bakanlığı'na mal varlığı araştırmasında bulunma yetkisi verilmiştir. (5228 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 16.07.2004, RG: 31.07.2004, 25539)

[543] AATUHK madde 111: *"Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

[544] AATUHK madde 115: *"110 ila 114 üncü maddelerde yazılı suçlar, alacaklı amme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip olunur. Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur."*

[545] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 59.

[546] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No:1, s. 60.

[547] YILDIRIM, Kamil; DEREN YILDIRIM, Nevhis, İcra Hukuku, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2012, s. 134.

[548] ÖZTÜRK, s. 87.

[549] YILDIRIM, DEREN YILDIRIM, s. 134; AATUHK madde 73, *"Borçlu, alacaklı amme idaresinin muvafakatini almaksızın hacizli mallarda tasarrufta bulunamaz. Haczi koyan tahsil dairesi buna aykırı hareketin cezayi mucip olduğunu borçluya ihtar eder.*
Haczedilmiş olan mal üzerinde üçüncü şahsın zilyedlik hükümlerine istinaden hüsnüniyetle elde ettiği haklar mahfuzdur.

6183 sayılı Kanun'un 62'inci maddesinin birinci fıkrasında, *"Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tesbit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur."* ibaresi gereği tahsil dairesi haciz işlemlerine re'sen başlamaktadır.

Tahsil dairesinin haciz işlemlerine başlayabilmesi ve yürütebilmesi için haciz varakasının düzenlenmiş olması gerekmektedir. Haciz varakası 6183 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesinde *"...Tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı amme idaresinin, mahalli en büyük memuru veya tevkil edeceği memur tarafından tasdik edilen..."* belge olarak ifade edilmiştir. Haciz varakası keşide edilmeden hacze yönelik uygulanan her nevi işlem, hukuka aykırı el atma niteliğindedir.[550]

Kural olarak, gün batımından doğumuna kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamamaktadır.[551] Ancak haczin tatbikine uygun saatler dışında faaliyet gösterilmesi yahut borçlunun mal kaçırma teşebbüsünün anlaşılması halleri istisna tutulmuştur.

Kamu alacağının tahsili amacıyla hareket eden tahsil dairesince, 6183 sayılı Kanun'un 62/2 hükmü gereği, borçlunun bizzat kendinde yahut üçüncü kişiler nezdinde borçluya ait hak ve alacaklardan; borca yeter miktarı haczolunmalıdır. Ne var ki uygulamada, ödemeye zorlama mahiyetinde kanuna aykırı olarak borç miktarının hayli üzerinde taşkın hacizlerin uygulandığı görülmektedir.

6183 sayılı Kanun'un taşınır mallara ilişkin haczin düzenlediği madde 77 hükmünde, *"Her türlü menkul mallar cins ve nevileri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ve tahmin edilen değerleri haciz zaptında tesbit edilmek suretiyle haczolunur.*

Resmi sicile kayıtlı olan menkul malların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılır. Tahsil dairelerince

---

Hüsnüniyet kaidelerine aykırı olarak hacizli mal üzerinde üçüncü şahsın elde ettiği hakların, alacaklının haczi ile o mala taallük eden haklarını ihlal ettiği nispette butlanına mahkemece hükmolunur."

[550] CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 365.

[551] AATUHK madde 78.

düzenlenen haciz bildirileri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligata elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." denilmektedir. Taşınır mal; taşınmaz sayılmayan, edinmeye elverişli her nevi mal veya güç olarak tanımlanmaktadır.[552]

Borçlunun haczedilecek mallarının saptanmasında 6183 sayılı Kanun'un; haczedilemeyecek mallar, kısmen haczi kabil olan mallar ile yetişmemiş mahsullerin haczi gibi sınırlayıcı hükümleri göz önünde bulundurulmaktadır.

6183 sayılı Kanun'da da önce hangi malın haczedileceği açık değildir. Ancak anılan Kanun madde 62 hükmü son cümlesi gereği, alacaklı tahsil dairesi borçlunun menfaatini mümkün olan düzeyde göz etmelidir. Buna göre, borcu karşılayan ancak borçlunun en az muhtaç olduğu malın haczedilmesi icap eder. Öte yandan, bozulacak yahut haczi halinde muhafazasının ciddi değer kaybına neden olacağı mallarda, paraya çevrilme işlemine derhal başlanabilmektedir.[553]

Menkul malların haczinde, haciz mahallinde bulunan görevli icra memuru, tarafından tahmini değer biçilerek, haciz tutanağına kaydolunur. Gerekli görüldüğü takdirde, bilirkişiye değer tespiti için başvurulabilmektedir.[554] Haciz esnasında mahalde; borçlu veya borçlunun vekili, müstahdem veya aileleri yakını temsilen bulunmalıdır.[555] Bunların yokluğu halinde ise, gıyapta haciz mümkündür. Gıyapta yapılan haciz esnasında hazır bulunması gerekenler olarak Kanunda; *"...zabıta memuru veya muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişi..."* sayılmıştır.[556] İlgili hükmün devamında, *"Tanzim edilen haciz zaptında, hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları vesair lüzumlu hususlar belirtilir, hazır bulunanlarca imzalanarak haciz işi tamamlanır. Gıyapta*

[552] TMK madde 762.
[553] AATUHK madde 84/2.
[554] AATUHK madde 82: *"Haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirilir."*
[555] AATUHK madde 78.
[556] AATUHK madde 78/1.

yapılan hacizlerde zaptın bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliğ olunur." denilmektedir. Gıyapta yapılan hacizlerde zapta ilişkin bildirimin yapılamaması satışın tatbikine engeldir.[557]

6183 sayılı Kanun'un 84'üncü maddesinde menkul mallar hakkında, *"...tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır"* hükmü gereği satış tarihi belirlenmektedir. Öte yandan haczedilen menkul malın kıymet takdirine itiraz edecek hak sahipleri için, Kanun'da bir süre öngörülmemektedir. Bu hususta öğretide, 6183 sayılı Kanun'un madde 84 hükmünde geçen üç günlük sürede itirazın yapılması gerekliliği ifade edilmektedir.[558]

Menkul malların haczi, haczin hukuksal zor altında gerçekleştiğinin bir görünümü olarak, ilgili menkul malların koruma altına alınması ile tamamlanmaktadır. Kanun koyucu koruma müessesesini, menkul malların niteliklerine göre ikiye ayırmaktadır. Buna göre 6183 sayılı Kanun'un 82'inci maddesinde *"Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önliyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur.*

Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır." denilmektedir.

Haczedilen menkul malları yedinde bulunduranlar, ilgili malları olduğu gibi korumaya ve talep halinde aynen ifaya mecburdurlar.[559] Aksi halde bizzat sorumlulukları doğabilmektedir.[560]

---

[557] ŞAMLIOĞLU, Servet, ÖZBALCI, Yılmaz, Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1988, s. 59

[558] SÖYLEMEZ, Meltem, Vergi Yönetiminin Cebri İcra Yoluyla Tahsil İşlevinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Doktora Tezi,* s. 63.

[559] AATUHK madde 83: *"Borçlular, zilyedler, güvenilir şahıslar 82 nci madde gereğince kendilerine bırakılan malları, alacaklı amme idarelerince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamanki durumları ile geri vermek mecburiyetindedirler.*
Bu mecburiyeti yerine getirmiyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine atfolunamıyacak bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde,

Yukarıda anılan sorumluluk ile güvence tedbirine benzer bir diğer düzenleme de, borçlunun üçüncü şahıslardaki menkullerinin haczinde karşımıza çıkmaktadır. Zira 6183 sayılı Kanun'un 79'uncu hükmünün son fıkrasında, *"Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır."* hükmü belirtilmiştir.

Bir diğer husus olarak, haczin hukuka uygun olarak tatbikine hizmet etmek amacıyla tahsil dairesi cebir kullanabilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 80'inci maddesi, *"Haciz tatbikında istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburidir.*

Gerekirse bu yerler zorla açtırılır, kilit ve her türlü tertipler kırılabilir. Haczolunan malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğu ve kendisi bunları rızasiyle teslim etmediği veya üzerinde sakladığı takdirde şahsına karşı da zor kullanılır." hükmünü amirdir.

Taşınmazların haczine ilişkin 6183 sayılı Kanun'da *"Her türlü gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır."* denilmektedir.[561] Taşınmazın kapsamına; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler ile ilgili hüküm gereği gemi siciline kayıtlı gemiler dahil olmaktadır.[562]

---

geri verilmiyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp bu kanun hükümleri gereğince takip olunurlar."

[560] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T. 11.12.1992, E. 1992/50, K. 1992/455; *"…Güvenilir kişilerin, kendilerine bırakılan malları alacaklı amme idaresinin talebi üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile geri verme zorunluluğunu yerine getirmemeleri halinde kendilerine yüklenemeyecek bir nedenle söz konusu malların telef veya zayi olduğunu kanıtlamadıkça bu malların değeri tutarınca borçlu sayılarak takip edilmeleri kabul edilmiştir…."*

[561] AATUHK madde 88/1: *"Her türlü gayrimenkul malların, gemilerin haczi sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır.(Ek cümleler: 16/6/2009-5904/25 md.) Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."*

[562] TMK madde 704.

İlgili hükmün devamında *"Gayrimenkul haczi, bunların hasılat ve menfaatlerine de şamildir. (...) Alacaklı tahsil dairesi, haczedilen gayrimenkul ve gemilerin idaresi ve işletilmesi, menfaat ve hasılatın toplanması için gereken tedbirleri alır."* denilerek haczedilen taşınmaza ilişkin; işletme, kiraya verme gibi menfaatlerin ve bunlara ait hasılatın da tahsil dairesi tekeline geçeceğini düzenlemiştir.[563] Tahsil dairesi taşınmazın idaresine yönelik işlemleri, yediemine devredebileceği gibi denetimi altında borçluya bırakılmasına da takdir edebilir.[564] Bir diğer husus olarak anılan maddede taşınmazın haczi karşısında borçlunun zor duruma düşeceği hal düzenlenmiş olup; *"...borçlunun başkaca bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimleri için kafi miktarda mahsulden veya satıldıkça bedelinden münasip miktarı borçluya bırakılır."* denilmektedir.

Taşınmazın idare ve yönetim yetkisinin kısıtlanması karşısında kamu borçlusu, taşınmazın satışından evvel kamu alacağını karşılayacak miktarda taşınır veya alacak gösterir ise, bu muaccel alacak ile taşınırlar haczolunur. Böylelikle tahsil dairesince; ilgili taşınmaz üzerindeki haciz baki kalmak kaydıyla taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkı kamu borçlusuna iade edilmektedir.[565]

Taşınmazların ve gemilerin haczi, haklarında düzenlenen haciz varakasına bağlı kalınarak, kayıtlı bulundukları sicillerine işlenmek suretiyle, düzenlenen haciz bildirisinin tapuya yahut gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliği üzerine gerçekleştirilir.[566] 6183 sayılı Kanun madde 88/1 hükmüne göre bu tebliğ, elektronik ortamda gerçekleştirilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir.

---

[563] Danıştay 3. D., E. 2001/4214, K. 2002/2867, T. 19.09.2002: *"Davacı bankanın, ... Anonim Şirketi'ne ait olan ve üzerinde ipotek tesis ettiği fabrika binasında bulunan menkul mallarının vadesinde ödenmeyen vergi borçları nedeniyle haczedilmesi yolundaki işlemin iptali istemiyle açtığı davayı fabrika üzerindeki ipotek hakkının makine ve ekipmanları da kapsadığının açık olduğu, fabrikanın çalışmasına özgülenmiş teferruat niteliğindeki makine ve ekipmanların ancak fabrika binası ile birlikte haczinin mümkün olduğu halde, vergi dairesince, müstakil olarak haczedilmesinde yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek dava konusu işlemi iptal eden …Vergi Mahkemesi kararının yerinde olduğu…"*

[564] SÖYLEMEZ, s. 65.

[565] AATUHK madde 62/4: *"Ancak haczolunan gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlu, borcun itfasına yetecek menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczolunur."*

[566] ÖZVATAN, S. Ahmet, Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Manisa 2014, s. 132.

Haciz şerhinin kayıtlı bulunulan sicile işlenmesi üzerine tapu sicilinin aleniliği ilkesi gereği, hacze bağlı haklar, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir olmaktadır.[567]

Öte yandan taşınmaz haczinde, ilgili taşınmazın daha önce rehnedilmiş olması tahsil dairesinin haczine engel teşkil etmemekle birlikte, 6183 sayılı Kanun madde 89 hükmü gereği ipotek alacaklılarına haber verilmesi gerekmektedir.[568] Rehinli alacaklar karşısında kamu alacaklısının rüçhan hakkını düzenleyen anılan Kanun 21'inci madde hükmüne göre ise, *"Rehinli alacaklıların hakları mahfuzdur. Gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan sonra gelir..."* zikredilmiştir.

Taşınır ve taşınmaz malların haczi incelendikten sonra, kamu alacaklısının alacağını tahsilde haciz yoluna başvururken bağlı olduğu sınırlamaların incelenmesinde yarar vardır. Alacağın tahsilinde ekonomik değere sahip her türlü mal ve alacak haczedilebilirken kanun koyucunun çizdiği birtakım sınırlara dikkat etmek gerekmektedir. Ekonomik hayatın devamlılığı ile borçlu ve ailesinin yaşamını idame ettirebilmesi adına kimi mallar tamamen haczedilemezken kimi malların kısmen haczedilebileceğine hükmedilmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 70'inci hükmünde haczedilemeyecek mallar düzenlenmiştir.[569] Haczedilemeyecek mallara yönelik şikayet süresi 6183 sayılı

---

[567] TMK madde 1010: *"Aşağıdaki sebeplere dayanan tasarruf yetkisi kısıtlamaları, tapu kütüğüne şerh verilebilir:*
1. Çekişmeli hakların korunmasına ilişkin mahkeme kararları,
2. Haciz, iflâs kararı veya konkordato ile verilen süre,
3. Aile yurdu kurulması, artmirasçı atanması gibi şerh verilmesi kanunen öngörülen işlemler. Tasarruf yetkisi kısıtlamaları, şerh verilmekle taşınmaz üzerinde sonradan kazanılan hakların sahiplerine karşı ileri sürülebilir."

[568] AATUHK madde 89: *"Gayrimenkul haczinde, gayrimenkul kendilerine rehnedilmiş olan alacaklılara tapu dairesince hacizden haber verilir."*

[569] AATUHK madde 70: "*Aşağıda gösterilen mallar haczedilemez:*
1. (Değişik: 4/5/1994 - 3986/16 md.) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar.
2. Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile, borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,
3. Vazgeçilmesi kabil olmıyan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,
4. Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve

Kanun'da öngörülmediğinden genel hükümlere göre ödeme emrinin tebliğinden itibaren yedi gün olduğunun kabulü gerekir.[570]

Hükmün ilk fıkrasında *"devlet malının haczedilemeyeceği"* hükmü göze çarpmaktadır. Anayasa Mahkemesi, benzer bir düzenlemenin yer aldığı İcra İflas Kanunu'nda mevcut hükme karşı somut norm denetiminde *"devlet malı"* kavramını incelemiş ve devlet mallarına yönelik tanınan bu ayrıcalık hakkında; *"...Sonuç olarak Devlet mallarının haczedilmeyeceğine ilişkin kural, Devletin borçlarını kendiliğinden ödeyeceği ve bunun hukuk devletinin gereği olduğu esasına dayanır. Devlet mallarının haczi, bu malların kullanma biçimini değiştireceğinden, devletin malvarlığında ve mali hukukta sürekliliğe engel olarak, kamu yararına zarar verir. Uyuşmazlık konusu olayda, borcun hiç ödenmemesinden değil, bütçe olanaklarına göre yılını aştığı için gecikerek ödemenin sağlanacağından söz edilmektedir. Devletin etkinliklerinde kamu hizmeti ve dolayısıyla kamu yararı önde geldiğine göre, bir alacaklının kişisel çıkarı için devlet mallarının haczi, diğer bir deyişle, özel yararın kamu yararına yeğlenmesi (tercih edilmesi) söz konusu olamaz.(...) İnsanın, doğuşla kazandığı değeri ve onuru nedeniyle, kamu yararına ya da başka bir haklı nedene dayanmaksızın, değişik ölçülerle insanlar arasında ayırım yapılamaz ve yasaların uygulanması yönünden hiçbir fark gözetilemez. Yasa önünde*

---

kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlıyan taşıt vasıtaları,

5. Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,

6. Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b) Borçlu bağ, bahçe veya meyva ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c) Geçimi hayvan yetiştirmeye munhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7. Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile, bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8. Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9. Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

10. Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harb malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11. Borçlunun haline münasip evi "ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir", 2497

12. (Değişik: 26/11/1980 - 2347/8 md.) Harcırah Kanununa göre yapılan ödemeler,

13. (Ek: 26/11/1980-2347/8 md.) 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar."

[570] KOÇAK, s. 231.

eşitlik ilkesine saygı göstermek, Devlet organları ve yönetim makamları için bir görevdir. Bu kurumlar, bütün işlemlerinde kişiler arasında bir ayırım yapmadan çalışmalarını sürdürmek zorundadırlar. Devlete karşı icra kovuşturması yapılabilirse de Devlet mallarının haczedilmesi devlet kavramı ve işlevleri karşısında olanaksızdır…" denilerek Anayasa'ya aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.[571]

6183 sayılı Kanun'un 71'inci hükmünde ise kısmen haczedilebilen gelirler düzenlenmektedir. Anılan hükme göre *"Aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden çok dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin onda birinden fazlası haczolunamaz."* zikredilmiştir. İlgilim hükümde emekli aylığı dahil olmak üzere her nevi ücretin dörtte birinden en fazla üçte biri miktarına dek haczi kabil olduğu gözükmektedir. Bu oransal düzenlemenin borçlu lehine ihdas edildiği söylenebilir ancak İcra İflas Kanun'unun 83/2 maddesinde özel hukuk alacaklarında, ücret alacağı haczine yönelik en düşük oranın bir bölü dört olduğuna dikkat etmek gerekir.[572] Kamu alacaklarının tahsili açısından ihdas edilen oran daha yüksektir.

Yetişmemiş mahsullerin haczine yönelik düzenleme ise 6183 sayılı Kanun'un 72'inci hükmüdür. İlgili hükme göre, *"Yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri, yetişmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczolunabilir. Bu suretle haczedilmiş olan mahsullerin borçlu tarafından başkasına devri, haczi yapan tahsil dairesine karşı hükümsüz olup takibatın devamına engel olmaz.*

Bu hüküm alacağı gayrimenkul rehni ile sağlanmış olan alacaklının, mütemmim cüz'ü olarak gayrimenkulün yetişmemiş mahsulleri üzerinde haiz olduğu hakkı kaldırmaz. Şu kadar ki, alacaklı rehnin paraya çevrilmesi için mahsullerin yetişmesinden önce takip isteğinde bulunmuş olmalıdır." ibaresi ile genel hükümlere göre belirlenecek olağan hasat mevsiminden iki ay öncesinden itibaren ürünlerin haczi mümkün olmaktadır. Bu hüküm ile *"Bir şeyin maliki, onun ürünlerinin de*

[571] Anayasa Mahkemesi T. 21.10.1992, E. 1992/13, K. 1992/50

[572] İİK madde 83/2: *"Ancak haczolunacak miktar bunların dörtte birinden az olamaz. Birden fazla haciz var ise sıraya konur. Sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez."*

maliki olur. (...) Doğal ürünler asıl şeyden ayrılıncaya kadar onun bütünleyici parçasıdır." hükmüne istisna teşkil etmektedir.[573] Ancak bu istisnaya karşı ipotek alacaklısının hakkı korunmuştur. Ne var ki, bu ayrıcalıktan istifade edebilmek için rehin sahibi, rehnin paraya çevrilmesi için ürünlerin yetişmesinden önce takip isteğinde bulunmuş olmalıdır.

6183 sayılı Kanun'un 79'uncu madde hükmünde üçüncü kişilerdeki borçluya ait taşınır mal, alacak ve hakların haczi düzenlenmiştir.[574]

---

[573] TMK madde 685.

[574] AATUHK madde 79: "*Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyed olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır. Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek haciz bildirisi ile; bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ve bu maddenin üç, dört ve beşinci fıkra hükümleri üçüncü şahsa bildirilir. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir. Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın genel müdürlüğüne aittir.

Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur.

Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece bu Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.

Bu Kanun uyarınca kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açıp itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkan üçüncü şahıs hakkında, menfi tespit davasının lehine sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması halinde, bu Kanunun 58 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmü uygulanmaz.

Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine itiraz ettiği takdirde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel

Üçüncü kişiler nezdindeki mal ve alacakların haczi, kendilerine haciz ihbarnamesi tebliği ile gerçekleştirilir. Bu ihbarnamede, tahsil dairesi tarafından; borçluya ait alacak ve hakların haczedildiği ve bu tarihten itibaren üçüncü kişilerin ilgili taşınır, hak ve alacakları yalnızca tahsil dairesine aynen teslim ile yükümlü olacakları bildirilmektedir. Aksi halde tahsil dairesine karşı sorumluluk doğacaktır.[575] Bu hükme göre haciz ihbarnamesini tebliğ alan üçüncü kişi eğer hacze konu mal, alacak veya hak hakkında; borcu olmadığı veya malın elinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi iddiaları mevcut ise, yedi gün içerisinde tahsil dairesine bildirerek itirazını sunabilmektedir.[576] Aksi halde, hacze konu mal, alacak veya hakkın zimmetinde bulunduğu karine itibariyle kabul edilir.

İlgili hükümde itiraz süresinin geçmesi halinde genel mahkemelerde dava açılabileceği belirlenmiştir. Bu hususta; kendisine gönderilen haciz ihbarnamesini, takip konusu borçlunun alacağını bankaya temlik etmesi nedeniyle kabul etmemesine yönelik açılan menfi tespit davasında ispat külfetine yönelik Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında[577] *"Dosya içerisindeki bilgi ve belgelere göre; davacı Sağlık Bakanlığı, Ordu Doğum ve Çocuk Bakımevi temizlik işleri için, ihale suretiyle, dava dışı P... Ltd. Şti. ile anlaşmıştır. Davacı, P... Ltd. Şti.' nin prim vs borçlarından dolayı 506 sayılı yasanın 83. maddesi uyarınca sorumluluğu bulunmaktadır. (...) Somut olayda, davacının haciz ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmemesi nedeniyle borç zimmetinde sayıldığı halde mahkemece davanın kabulüne karar verilmiş olması isabetsizdir. Ne var ki borç, davacının zimmetinde sayılmakla beraber davacı, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde itiraz davasını açtığına göre, sözü edilen 58. maddeye göre mahkemece davacının P… Ltd. Şti.'ye borcunun bulunup bulunmadığının araştırılıp incelenmesi gerekir. Borç, davacının zimmetinde sayıldı diye davacının, borcu olmadığına ilişkin savunması göz*

---

mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanununun 338 inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir.

Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır."

[575] AATUHK madde 79/7.

[576] AATUHK madde 79/3.

[577] Yargıtay HGK. T. 10.04.2002, E.2002/21, K.2002/297

ardı edilemez. Kuşkusuz bu aşamada ispat yükü davacıya aittir. Davacının böyle bir iddiayı inandırıcı delillerle kanıtlaması gerekir. Davacı, 58. Maddede öngörülen 7 günlük itiraz süresini geçirmiş olsaydı borç kesinleşmiş olacaktı. Zira 7 günlük itiraz süresi hak düşürücü süredir…" denilerek ispat külfetinin davacı üzerinde olduğuna hükmedilmiştir.

6183 sayılı Kanun madde 79 hükmünün ilk fıkrasında zikredilen, hamiline yazılı senetler ile cirosu kabil senetler hakkında, taşınır malların haczine ilişkin hükümlere göre haczetmek lazım gelir.[578] Zira hamiline yazılı senette, senet suretini elinde bulunduranın senede dayalı hakkı öne sürebileceğinden, fiilen ele geçirmek gerekmektedir. Keza ciro edilebilen kıymetli evraklarda da, senedin devri ile senede bağlı haklar da devrolunarak,[579] keyfiyetin tebliği ile haczin gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır.

Bir diğer husus, gelişen teknolojinin hukuk dünyasına yansıması ile üçüncü kişilere tebliğ edilecek haciz ihbarnamelerinin elektronik ortamda da tebliğine kanun koyucu tarafından cevaz verilmesidir. Böylelikle üçüncü kişiler nezdinde, kamu borçlusuna ait alacak ve haklara yönelik takip, elektronik haciz (e-haciz) yoluyla yürütülebilecektir.[580]

Elektronik ortam üzerinden haciz uygulamalarının yürütülmesi anlamındaki e-haciz, kamu borçlusunun bilhassa banka hesaplarına, taşınmazlarına yönelik tapu kayıtlarına ve trafik siciline tatbik edilmektedir.[581] Bu itibarla kamu alacaklarının en kısa sürede ve en az masraf ile tahsili amaçlanmaktadır. Ancak uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere, banka şubelerine yazılan talimat ile borcu aşan tutarda alacağın gömülü olduğu banka hesabının tamamına bloke konulması talep edilerek yapılacak taşkın haczin objektif iyiniyet kuralları ile bağdaşmadığı eleştirilmektedir.[582]

[578] CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s. 438.
[579] ÜLGEN, Hüseyin, HELVACI, Mehmet, KENDİGELEN, Abuzer, KAYA, Arslan, Kıymet Evrak Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 158.
[580] GERÇEK, s. 265.
[581] GERÇEK, s. 274.
[582] KOÇAK, s. 209.

Hacizde istihkak iddiası 6183 sayılı Kanun'da iki şekilde ele alınmıştır. Birincisi, borçlu elinde haczedilen mala karşı üçüncü kişinin istihkak iddiası[583] ile üçüncü kişi elinde haczedilen mala yönelik hak sahibinin istihkakıdır.[584]

6183 sayılı Kanun kapsamında yapılacak istihkak iddialarına yönelik görevli mahkeme hususunda Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında[585] *"Haciz sırasında söz konusu menkullerin davacıya ait olduğu tutanağa geçirilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, bu istihkak iddiasını reddetmiş ve yedi gün içinde dava açma hakkının varlığını davacıya duyurmuştur. Davacı, Vergi Mahkemesinde istihkak davası açarak haczin kaldırılması ve menkullerin kendisine teslimini istemiştir. Davayı inceleyen Vergi Mahkemesi, mahcuz menkullerin kime ait olduğunun yasaca geçerli belgelerle kanıtlanamadığı gerekçesiyle haczin iptaline karar vermişse de istihkak davalarına bakmaya yetkili mahkeme vergi mahkemesi değil, tahsil dairesinin bulunduğu yerde bu isle görevlendirilmiş adli yargı yeridir."* şeklinde belirtildiği üzere, adli yargı görevli ve yetkili olmaktadır.[586]

---

[583] AATUHK madde 66: *"Borçlu, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur bunu haciz zaptına geçirir. Keyfiyet, iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir.*

Tahsil dairesi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Üçüncü şahıs, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmez.

İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Müddetinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır."

[584] AATUHK madde 67: *"Haczedilen mal borçlunun elinde olmayıp da; mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde ise keyfiyet, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesi keyfiyeti alacaklı amme idaresine bildirir. Alacaklı amme idaresi bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır.*

Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır."

[585] Danıştay VDDGK T. 03.06.1994, E. 1994/98, K. 1994/210

[586] AATUHK madde 68: *"İstihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi salahiyetlidir. İstihkak davaları diğer işlere takdimen görülür.*

Davacı takibin tehirini istediği takdirde kendisinde mevcut delillerin mahiyetine göre ve muhtemel zarara karşı kafi teminat alınmak suretiyle takibin tehirine mahkemece karar verilebilir.

İstihkak davası üzerine takibin tehirine karar verilir ve neticede dava reddolunursa, dava mevzuunu teşkil eden mahcuz malın değerinin % 10 u tutarında tazminat hükmolunur."

İstihkak iddiası kim tarafından öne sürüldü ise; örneğin borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmış ise borçluya tebliği gerekmektedir.[587]

İstihkak iddiasının öne sürülmesi, haczi engellememekle birlikte, 6183 sayılı Kanun'un 62/3 hükmü gereği istihkak iddiasında bulunulunan malın haczi en sona bırakılmalıdır.[588] Öte yandan açılmış bir istihkak davasının mevcudiyeti de, tahsil sürecini durdurmamakta ancak yeterli delilin varlığı ve mahkemece belirlenecek miktarda teminat alınmak suretiyle takibin tehirine mahkemece karar verilebilmektedir.[589] Ancak anılan Kanun hükmünün son fıkrasına göre; davanın reddi halinde, cebri takibin tehirine de karar verilmiş ise hacizli malın değerinin yüzde onu tutarında tazminata hükmedilmektedir.

İstihkak iddiası ile istihkak davası farklı kavramlardır. İstihkak davası, istihkaka iddiasını da kapsamaktadır ancak; istihkak iddiasını borçlu yahut üçüncü kişi ileri sürebilmekte iken istihkak davasını açma hakkı olarak aktif husumet ehliyeti, kanun koyucu tarafından alacaklı kamu idaresi haricinde,[590] yalnızca haczi söz konusu olan mal üzerinde hakka sahip olduğu iddia edilen kişiye tanınmıştır.[591]

Hacze iştirak müessesi 6183 sayılı Kanun'un 21'inci ile 69'uncu madde hükümlerinde düzenlenmiştir.

Kanun'un 21'inci hükmünde, kamu idaresinin de borçlusu mamelekine özel borç ilişkilerinden dolayı konulan hacizlere kamu idaresinin iştiraki düzenlenmiştir.[592] Anılan Kanun'un 69'uncu madde hükmü ise "*Her amme idaresi, diğer bir amme idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartiyle, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir.*

---

[587] YILDIZ, s. 53.
[588] AATUHK madde 62/3: *"Borçlu tarafından başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır."*
[589] AATUHK madde 68/2.
[590] AATUHK madde 67.
[591] GÖNEN, Eriş, *"Hacizden Doğan İstihkak Davaları II",* Maliye Postası Dergisi, Ağustos 1994, s. 24.
[592] AATUHK madde 21/1: *"Üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden evvel o mal üzerine amme alacağı için de haciz konulursa bu alacak da hacze iştirak eder ve aralarında satış bedeli garameten taksim olunur…"*

Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur. Artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir." şeklinde kamu idaresinin haczine karşı diğer alacaklı kamu idaresinin iştirakine yönelik koşullar düzenlenmiştir.

Kanun nezdinde düzenlemeye göre, kamu idaresinin haczine özel hukuk kişisi iştirak edemez iken, rüçhan hakkı sahibi olan kamu idaresi, kamu borçlusunun daha önce üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallarını satış işlemlerine kadar haczedebilmektedir.[593]

4.2.2.4. Satış

Cebri tahsil sürecinin amacı, kamu alacağının tahsili ise paraya çevirme ile nihayete ereceği bilinmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 74'üncü hükmünde de *"Elde edilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir.*

Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen amme alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısımdan evvela bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, bakıyesi borçluya verilir.

Satıştan elde edilecek bedelin amme alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmiyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi tehir edebilir. Şu kadar ki, alacağı amme idaresi alacağından önce gelenlerin takip hakları mahfuzdur." denilmekle satışa ilişkin genel kaideler belirlenmiştir. Lakin taşınır ve taşınmaz malların satışında, işin doğası gereği farklı usuller izlenmelidir.

Gerçekten 6183 sayılı Kanun'un madde 84 hükmünde taşınır mallar için, *"...haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılır"* denilmekle satış süresi, 85'inci madde hükmünde ise satış usulü belirlenmiştir.[594]

---

[593] SÖYLEMEZ, s. 73.

[594] AATUHK madde 85: *"Menkul mallar, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır. Tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabilir. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artırma sonunda üç defa yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilir.*

Buna göre, "*Menkul mallar, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile satılır."* Hükmü mevcuttur ancak hükmün devamında tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabileceği belirlenmiştir.

İlgili hükmün devamında gerekli hallerde artırmanın nerede nasıl yapılacağının ilan edilmesi gerektiğinden söz edilmiştir. İlanın şeklinde takdir hakkı ise kamu idaresindedir. Artırma sonucu malın satın alınmasından vazgeçilmesi hali 6183 sayılı Kanun madde 86 hükmünde belirtili iken,[595] malların satılmaması halinde anılan Kanun madde 87'de geçerli koşullar dâhilinde borçluya iadesi de mümkündür.[596]

Taşınmazların satışı ise 6183 sayılı Kanun'un 90'ıncı hükmü gereği mutlaka oluşturulacak satış komisyonlarınca gerçekleştirilmektedir.[597] Bu hususta anılan Kanun madde 91[598] ve 92[599] hükümleri izlenecektir. Buna göre ilk önce taşınmaza

---

Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan mallar en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan mallar ilgili borsada satılabilir. İlk artırmada satılamayan malların ikinci artırması bir başka il veya ilçede yapılabilir.

Gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafı önceden ilan olunur.

İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tesbit olunur.

Satılan mal, bedeli alınmadan teslim edilmez. Tahsil dairesi mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren üç gün içinde ödenmesi için mühlet verebilir.

Bir kısım malların satışı ile amme alacağı karşılandığı takdirde geriye kalan malların satışından vazgeçilir ve bunlar üzerindeki haciz kaldırılır."

[595] AATUHK madde 86:*"Müşteri malı almaktan vazgeçer veya verilen mühlet içinde bedelin tamamını vermezse mal ikinci defa artırmaya çıkarılır ve en çok artırana ihale olunur. Mal birinci defa kendisine ihale olunan kimseden, iki ihale arasındaki fark ve diğer zararlar ve % 5 faiz, veya ikinci ihalede talip çıkmaması sebebiyle ihale yapılamadığı takdirde birinci ihale bedeli ve diğer zararlar ve % 5 faiz, ayrıca bir hüküm alınmasına hacet kalmaksızın bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir ve o mal için idarece yapılan her nevi masraflar alınmak suretiyle mal kendisine terkolunur. Mal bedeli ihale yapılan şahıstan tahsil edilemediği müddetçe asıl borçlunun borçlu sıfatı devam eder. "*

[596] AATUHK madde 87: *"Haczedilen menkul mallara verilen bedel 81 inci maddede tesbit olunan değerin % 75 inden aşağı olursa veya hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden başlıyarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. Bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır.*

Menkul mallar yerinde veya başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden başka yere götürülmesi uygun görülmezse yukardaki 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Bu suretle de satılamadığı takdirde haczedilen mallar borçluya geri verilebilir."

[597] AATUHK madde 90: *"Gayrimenkuller, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılır. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği zatın reisliği altında belediye meclisi tarafından kendi azası arasından seçilmiş bir zat ile alacaklı amme idaresinin salahiyetli bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği zattan teşekkül eder."*

[598] AATUHK madde 91: *"Satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir."*

rayiç değer biçilecek ve daha sonra öngörülen koşullar ile taşınmaz satış şartnamesi keşide edilecektir.

Artırma tarihinden en az on beş gün öncesinden tahsil dairesi tarafından satış ilan edilmeli ayrıca birer örneği borçluya veya temsilcisi yahut vekiline ve taşınmazın tapu sicili kaydında hakkı yazılı olan kişilerden adresi belli olanlara tebliğ edilmelidir.[600]

Açık artırmaya katılabilmek için taşınmazın rayiç bedelinin %7,5 oranında teminat yatırılmalıdır.[601] Artırmada en yüksek pey sürene taşınmaz ihale edilmektedir ancak her halükarda öne sürülen pey, gayrimenkul için takdir edilen

---

[599] AATUHK madde 92: *"Tahsil dairesi, satılacak gayrimenkul için aşağıdaki kayıtları ihtiva eden bir şartname tanzim eder:*
1. Gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi,
2. Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası, durumu ve hususi vasıfları,
3. Gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri,
4. % 7,5 nispetindeki teminat tutarı,
5. Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı,
6. Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden tercihan ödeneceği,
7. Ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı."

[600] AATUHK madde 93: *"Alacaklı tahsil dairesi gayrimenkul satışını, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartiyle ilan eder. İlanların yer, müddet ve şekillerine ait umumi esaslar Maliye Vekaletince tayin olunur.*

İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilir.

İlanın birer örneği, borçluya, vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ olunur."

[601] AATUHK madde 94: *"Artırmaya iştirak edeceklerden gayrimenkule biçilmiş rayiç değerin % 7,5 u nispetinde 10 uncu maddenin 1 ila 4 üncü bentlerinde yazılı teminat alınır.*

Gayrimenkul artırma sonunda, üç defa bağırıldıktan sonra en çok artırana ihale olunur. Şu kadar ki, artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş olan değerin % 75 ini bulmak lazımdır. Şayet amme alacağına ruçhanı olan diğer alacaklar bu gayrimenkul ile temin edilmiş ise, artırma bedelinin, bu suretle ruçhanı olan alacakların tutarından fazlaya çıkması ve yapılmış ve yapılacak masrafları da karşılaması şarttır.

Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar alıcıya devredilmez, satış bedelinden ödenir.

Haczedilen gayrimenkullerin ayrılması mümkün olup da bir kısmının bedeli amme alacağını karşılamaya yettiği takdirde, borçlu yazı ile istemedikçe artan kısım satılmaz. Gerekirse tapu dairesine satılacak kısım tefrik ettirilir.

İhale kararının bir örneği borçluya veya vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ olunur."

değerin en az %75'i tutarında olmalıdır.[602] Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar alıcıya devredilmez, satış bedelinden ödenmektedir.[603]

Anınla Kanun hükmünün son fıkrasına göre ihale kararının bir örneği de *"...borçluya veya vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara..."* tebliğ edilmelidir.

Gayrimenkul için takdir edilen değerin en az % 75'i tutarı elde edilemez ise aynı Kanun'un devam hükümlerinden 95'inci maddesine göre, *"...en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartiyle artırma 7 gün daha uzatılır. 7 nci günü aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edilir. Evvelce yapılan ilanda bu hususlar belirtilir. Şu kadar ki, ruçhanlı alacaklı bulunduğu takdirde ihale bedelinin ruçhanlı alacakla birlikte masrafları da aşması şarttır, aşmazsa satış yapılmaz."* düzenlemesi bakidir.

Haczolunan taşınmazın ihalesi sonucu, satış bedeli ihale olunan tarafından derhal yahut sunulan mühlet içinde parayı verilmez ise ihale kararı feshedilmekte ve ikinci kez ihaleye çıkarılmaktadır.[604] Taşınmazın bedelini ödeyemeyen ilk ihale sahibi, iki ihale arası bir fark doğarsa mevcut zarardan sorumludur.

İkinci artırma neticesinde de bir yıl içerisinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmaz ise, taşınırların satışına ilişkin hükümlerden farklı olarak, satış komisyonu kararı ile taşınmaz teferruğ edilebilmektedir.[605] Teferruğ

---

[602] AATUHK madde 94/2.

[603] AATUHK madde 94/3.

[604] AATUHK madde 97: *"Gayrimenkul kendisine ihale olunan kimse derhal veya verilen mühlet içinde parayı vermezse ihale kararı feshedilir ve gayrimenkul, satış komisyonunca hemen 7 gün müddetle artırmaya çıkarılır. Bu artırmayı alakadarlara tebliğe hacet olmayıp yalnız ilanla iktifa olunur ve çok artırana ihale edilir.*

Birinci defa kendisine ihale yapılan kimse iki ihale arasındaki farktan ve diğer zararlardan mesuldür. İhale farkı ve geçen günlerin faizi ayrıca hükme hacet kalmaksızın teminattan mahsubu yapıldıktan sonra bakıyesi tahsil dairesince tahsil olunur. Faiz % 5 ten hesap olunur. Aradaki farkın amme alacağını aşan miktarını bundan mesul olan şahıstan tahsil edebilmek üzere malı satılan amme borçlusuna dairece bir vesika verilir."

[605] AATUHK madde 98: *"İkinci artırma tarihinden başlıyarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkan bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyle amme idaresince teferruğ edilebilir. Teferruğ bedeli, gayrimenkulün biçilen rayiç değerinin % 50 sidir.*

Teferruğ muamelesinin ikmalini mütaakıp, takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz.

ibaresi, hazinenin bir taşınmazı tek taraflı iradesiyle kendi mülkiyetine geçirmesi anlamında kullanılmaktadır.[606]

Haczolunan taşınmazı açık artırma sonucu iktisap eden kimse, taşınmazın mülkiyeti ile mülkiyete bağlı haklar ve tasarruf yetkisini de kazanmış olmaktadır.[607]

4.2.2.5. Aciz Hali

Acziyet durumuna düşen borçlunun, borçları hasebiyle takibe konu edilemeyeceği genel hukuk ilkelerinden biridir. Buna karşılık olarak 6183 sayılı Kanun'da da kamu borçları açısından bu husus 76'ıncı maddede düzenlenmiştir.

Böylelikle tahsil dairesi tarafından, borçlunun haczi kabil malı bulunmadığı ve kamu borcunu ödemekten yoksun bulunduğu tespit olunduğu takdirde anılan Kanun madde 75 hükmünce aciz fişi düzenlenmektedir.[608]

Devam hükmünde 76'ıncı madde gereği *"Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48 inci madde hükmü tatbik olunabilir.*

*Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder." z*ikredilmektedir. Görüldüğü üzere aciz vesikası, kamu borcunu sonlandırmamakta, borçlunun ödeme gücünden yoksun olduğunun tespiti hükmündedir.[609] Bu vesile ile alacaklı kamu idaresi, kamu

---

Borçlu satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden başlıyarak bir yıl içinde amme alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Ferağ masrafı borçluya aittir.

Teferruğ kararı verilmeden evvel biçilen rayiç bedelin % 75 i veya fazlasiyle hariçten talip çıkarsa alacaklı amme idaresi teferruğdan vazgeçer."

[606] YILDIZ, s. 69.

[607] AATUHK madde 99: *"Satış komisyonu tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcı o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olur. İhalenin feshi gayrimenkulün bulunduğu yerin icra tetkik merciinden şikayet yoliyle istenebilir. İhalenin ilgililere tebliği tarihi şikayet için muayyen olan 7 günlük müddete başlangıç sayılır. Tetkik merciinin vereceği karar 10 gün içinde temyiz olunabilir. Temyiz talebini Temyiz İcra ve İflas Dairesi tetkik eder. İhale edilen malın değeri 50.000 Yeni Türk Lirasını aştığı takdirde murafaa istenebilir. İhalenin feshi veya kaydın tashihi hakkında başkaca mahkemeye veya idari kaza mercilerine müracaat olunamaz. Tescil için tapu dairesine yapılacak tebligat şikayet için muayyen müddetin geçmesinden ve eğer şikayet edilmişse şikayetin intacından sonra yapılır."*

[608] AATUHK madde 75: *"Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalariyle bakıye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tesbit olunur."*

[609] ÖZTÜRK, s. 99.

alacaklarının zamanaşımı sürelerine riayet ederek aciz halindeki borçluyu denetimi altında tutmaktadır.

4.2.3. İflas Yolu ile Takibi

Vergi alacaklarının iflas yoluyla takibi 6183 sayılı Kanun madde 100 yollaması gereği İcra İflas Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. İlgili hükme göre *"Amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir.*

İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur." denilmektedir.

Borçlunun iflas yoluyla takibi için öncelikle iflasa tabi olması gerekmektedir.[610] Sermaye şirketleri tacir sıfatını haiz olmaları hasebiyle iflasa tabiidirler.

Kamu idaresi kamu borçlusunu, adi iflas yahut mevcut duruma göre kambiyo senetlerine mahsus iflas yolu ile cebri takibe konu edebilmektedir.[611] 2004 sayılı Kanun'un 177[612] veya 179[613] hükmü gereği kamu idaresi, iflasa tabi kamu

---

[610] İİK madde 37, madde 155.

[611] ÜSTÜNDAĞ, Saim, İflas Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Bası, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul 2009, s. 53.

[612] İİK madde 177: *"Aşağıdaki hallerde alacaklı evvelce takibe hacet kalmaksızın iflasa tabi borçlunun iflasını isteyebilir.*
1 - Borçlunun malum yerleşim yeri olmaz, taahhütlerinden kurtulmak maksadiyle kaçar, alacaklıların haklarını ihlal elen hileli muamelelerde bulunur veya bunlara teşebbüs eder yahut haciz yoliyle yapılan takip sırasında mallarını saklarsa;
2 - Borçlu ödemelerini tatil eylemiş bulunursa;
3 - 308 inci maddedeki hal varsa;
4 - İlama müstenit alacak icra emriyle istenildiği halde ödenmemişse Türkiye'de bir yerleşim yeri veya mümessili bulunan borçlu dinlenmek için kısa bir müddette mahkemeye çağırılır.
(Ek: 9/11/1988-3494/36 md.) Bu Kanunun 178 inci maddesinin ikinci fikrası burada da uygulanır."

[613] İİK madde 179: *"Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, aktiflerin muhtemel satış fiyatları üzerinden düzenlenen ara bilançoya göre borca batık olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflâsına karar verilir. Türk Ticaret Kanununun 377 nci ve 634 üncü maddeleri ile 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 63 üncü maddesi hükmü saklıdır."*

borçlusunun iflasını doğrudan doğruya isteyebilmektedir. Yahut kamu borçlusunun kendi iflasını istemesi halinde tasfiye sürecine kamu alacaklısı katılabilmektedir.[614]

İflas kararının kesinleşmesi ile iflasın açılmasından önce müflise karşı başlatılmış olan takipler düşmekte ve haciz konulmuş olsa dahi bu hacizli mallar iflas masasına dâhil edilmektedir.[615]

İflasın açılması anında muaccel olmayan ancak iflasın açılması ile kesinleşen vergi alacağı da iflas masasına dahil edilerek sıra cetveline kaydedilmelidir.[616] Alacaklılar, sıra cetveline neşredilen düzenlemelere göre tatmin edileceklerdir.[617]

Bir diğer husus olarak, iflasa tabii kamu borçlularının tasdik edilen konkordato kararları, kamu alacakları açısından bağlayıcı olmamaktadır.[618] Böylelikle kamu alacakları açısından, 2004 sayılı Kanun madde 192 hükmünde zikredilen *"...akdolunan konkordato tasdik edilirse mahkeme, iflasın kalkmasına ve borçlunun serbestçe tasarrufu için mallarının kendisine iadesine karar verir."* hükmüne bir istisna teşkil etmektedir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamında 6183 sayılı Kanun mükerrer 35'inci maddede anılan kamu alacağının tamamen tahsil edilemeyeceği hususuna yönelik 378 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin "Kanuni Temsilcileri Sorumluluğu" başlığı altında, *"...amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerleme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile*

---

614 İİK madde 178: *"İflasa tabi bir borçlu, aciz halinde bulunduğunu bildirerek yetkili mahkemeden iflasını isteyebilir. Borçlu, bu halde bütün aktif ve pasifi ile alacaklılarının isim ve adreslerini gösteren mal beyanını iflas talebine eklemek zorundadır. Bu belge mahkemeye ibraz edilmedikçe iflasa karar verilemez.*

(Ek: 9/11/1988-3494/37 md.) İflas talebi l66 ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan edilir. Alacaklılar iflas talebinin ilanından itibaren onbeş gün içinde davaya müdahale veya itiraz ederek, borçlunun iflas talebini, hakkındaki takipleri ertelemek ve borçlarını ödemeyi geciktirmek için yaptığını ileri sürerek mahkemeden talebin reddini isteyebilirler.

İflasa tabi bir borçlu aleyhine alacaklılardan birinin haciz yolu ile takibi neticesinde yapılan haciz borçlunun yarı mevcudunun elinden çıkmasına sebep olup da kalanı muaccel ve vadesi bir sene içinde hülül edecek diğer borçlarını ödemeye yetişmiyorsa borçlu derhal aczini bildirerek iflasını istemeye mecburdur."

615 İİK madde 193; ASLANOĞLU, Suphi, "*İcra Ve İflas Karşısında Ticari Alacaklar; Niteliği, Mevzuat Boyutu Ve Muhasebe Uygulaması",* C. X, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, s. 206.

616 KURU, Baki, İflas ve Konkordato Hukuku, Sevinç Matbaası, Ankara 1971, s. 313.

617 KURU, s. 302.

618 AATUHK madde 101.

kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu…" düzenlemesi mevcut olup, tahsilin mümkün olmadığının yalnızca kanaat edilmesi hususunun diğer sorumluluk yöntemlerine başvurulması için yeterli görüldüğü belirtilmektedir.[619]

[619] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Tahsilat Genel Tebliği Seri No: 378, RG: 01.07.1995, 22330, s. 17.(http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22330.pdf)

SONUÇ

Türk vergi hukuku mevzuatında öngörülen ödevlerin yükümlüler veya vergi sorumluları tarafından eksiksiz ve zamanında, öngörülen şekil ve usullere de riayet ederek yerine getirilmesi bir vergi ödevidir. Ancak her zaman tahsil işlemleri yükümlü yahut vergi sorumlularınca hukuka uygun olarak işletilmemekte, bu durum da Devletin dolayısıyla kamunun zararına sebebiyet vermektedir. Böyle zararlar kanun koyucuyu, hem bir kısım geçici hukuki koruma tedbirlerine hem de birtakım önlemler almaya yönlendirmiştir.

Önlemler arasında sayılabilecek bir husus da, ödevlerini yerine getirmeyen vergi yükümlüsü yahut sorumlusunun kanuni temsilcilerini bu ödevden mesul tutmaktır.

Ticaret ortaklıkları, dolayısıyla sermaye şirketleri, vergisel ödevlerini, diğer tüm işlemleri gibi kanuni temsilcileri aracılığıyla ifa etmektedirler. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi yahut eksik yerine getirilmesi, zamanında yerine getirilmemesi gibi hallerde kanuni temsilcilerin vergisel açıdan sorumlu tutulmalarına sebebiyet vermektedir.

Çalışmanın genelinde, ticari ortaklık olan sermaye şirketlerinden tamamen yahut kısmen tahsil olunamamış vergi alacaklarının tahsilinde, kanuni temsilcilerin ve yeri geldiğinde ortakların sorumluluğu incelemek ve mahiyeti ile koşullarını ortaya konulmuştur.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun temel yapıtaşı olan, sermaye şirketlerine ait tahsili gereken vergi ve vergiye bağlı alacaklar için düzenlenmiş 213 sayılı Kanun'un 10'uncu madde hükmü çalışmanın başlangıcını teşkil etmektedir. Ancak anılan hükmün, zaman içinde geçirdiği birkaç değişiklik neticesinde halen fikir birliğine varılamayan, söz konusu sorumluluğun hukuki niteliği ve tabi olduğu şartlar açısından öğretide tartışmalara konu olan hususlar devam etmektedir.

Çalışmada görüldüğü üzere kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olduğunda bağlı kalınacak tek hukuki norm 213 sayılı Kanun madde 10 hükmü değildir.

Bir tahsil kodu olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi de tahsil aşamasında kamu alacaklarından kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemektedir.

6183 sayılı Kanun yalnızca kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları açısından önem arz etmemekte, bir tahsil kodu olması hasebiyle, 213 sayılı Kanun kapsamında kalan bir alacak dahi olsa, cebri tahsil işlemleri anılan Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.

Böylelikle, kanuni temsilcilerden 213 sayılı Kanun madde 10 hükmüne göre tahsil edilebilecek alacakların; vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile anılan Kanun'un 333'üncü maddesi ikinci fıkrasında yapılan yollama uyarınca, vergi cezaları olmaktadır. Bu hükümler kapsamı dışında kalan bir alacağın tahsilinin söz konusu olması halinde, ilgili alacağın kanuni temsilcilerden tahsili 6183 sayılı Kanun'un mükerrer madde 35 hükmünün izlenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 hükmü ile 213 sayılı Kanun madde 10 hükmü oldukça benzer gözükmekle birlikte; mahiyet, koşul ve sınırlar açısından hayli farklılık arz etmekte ve bu farkla çalışma içeriğinde ayrıntısı ile açıklanmaya gayret edilmiştir.

Öte yandan istisna teşkil edecek biçimde, 6183 sayılı Kanun'un madde 35 hükmü ile limited şirket ortaklarının, kamu alacağından sorumlu tutulduğu görülmektedir. Kanun koyucu limited ortaklığın ticari ve ekonomik hayatta sayıca üstün oluşu, açılış ve kapanış usullerinin görece kolay olduğu gibi gerekçelerle bu hükmü ihdas etmiş ise de, bir sermaye şirketi ortağının payı oranında dahi olsa sınırsız sorumlu tutulmasının, hukuka uyarlık sağlamadığı düşünülmektedir.

Sermaye şirketlerinin kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının sorumlu tutulabilmelerinin ilk şartı, öncelikle tüzel kişiliğin malvarlığına takip başlatılmasıdır. Takip neticesinde alacağın kısmen veya tamamen tahsil olunamaması gerekmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanun'da geçen *"tamamen tahsil olunamama"* ibaresi ile asıl yükümlü ortaklık hakkında, muhakkak *"aciz vesikası"* düzenlenmesi gerekip gerekmediği öğretide tartışma konusudur.

Ancak yargı kararlarının son zamanlarda, kanuni temsilci ve limited şirket ortakları aleyhine olarak cebri takibe başlanmasında, asıl borçlu ortaklık hakkında muhakkak aciz vesikası düzenlenmesinin şart olmadığı yönünde gelişmekte olduğu dikkat çekmektedir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun ikinci koşulunda, hem 213 sayılı Kanun hem de düşünüldüğü üzere kurtuluş beyyinesi kapsamında 6183 sayılı Kanun dolayısıyla, kusur sorumluluğunun incelenmesidir. Limited ortaklık ortaklarının takibi için, kusur unsuru bir anlam ifade etmemektedir.

Sorumluluğun son şartı ise illiyet bağı olmaktadır. 213 sayılı Kanun'un10'uncu madde hükmünde yapılan 3505 sayılı Kanun ile değişiklik, kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalini ispat etme açısından vergi idaresini mahrum bırakmış olup, kanuni temsilcilerin sorumluluk hükümlerine başvurabilmek için vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ve vergi borcunun şirketin malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi hususu arasında illiyet bağının sunulması yeterli hale gelmiştir. Öte yandan 213 sayılı Kanun'un 333'üncü hükmü birinci fıkrası gereği, kanuni temsilcilerin işlemiş oldukları kabahatlerden doğan vergi cezaları ise tüzel kişilik adına kesilecektir.

Sermaye ortaklıklarında, kanuni temsilcilik görevini temsil ve idare ile yetkili organ üstlenmektedir. Bu organın her bir üyesi idare ve temsilde yetkili olabileceği gibi, kimi zaman bazı yetkilerin devri de mümkün olmaktadır. Keza vergi ödevleri de, kanuni temsilciler açısından devredilmez görevlerden değildir. Böylelikle kanuni temsilcilerden mutlaka her birinin yerine getirmesi gerekmemekte, vergisel sorumluluğun yalnızca yetkilendirilmiş ortak nezdinde doğması muhtemeldir.

Bu hususta öğretide; 213 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereği, özel hukuk sözleşmelerinin vergi idaresini bağlamayacağı kuralı ile yetki devri ile sorumluluk devrinin de mümkün olmayacağını savunan yazarlar bulunmaktadır. Ancak bu hususta dikkat edilmesi gereken, yetki devrinin bir özel hukuk sözleşmesi olmaması, kanundan kaynaklanan bir hakkın kullanımı olması ayırımıdır.

Kanun kapsamında sorumluluğuna başvurulan kanuni temsilcilerin vergiye bağlı alacaklar kapsamında sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı Kanun madde 10 hükmünde, asıl borçlu olan tüzel kişi ortaklığa rücu edebileceği açıkça öngörülmüştür. Ancak rücu hakkı, yalnızca vergi alacakları açısından geçerli olmakta, vergiye bağlı alacaklar için, şirkete başvuru olanağı bulunmamaktadır. Vergiye bağlı alacakların, vergi borcunun geç ödenmesi kaynaklı doğduğu göz önüne alındığında, kanuni temsilcinin kusuru neticesinde vergi borcunun geç ödenmesi halinde ilgili düzenlemenin hakkaniyetli olduğu söylenebilmektedir.

6183 sayılı Kanun mükerrer madde 35 kapsamında da kanuni temsilcilerin, ödedikleri kamu alacaklarının tamamı kapsamında asıl borçlu ortaklığa rücu hakkı saklı bulunmaktadır.

Öte yandan kanuni temsilcinin, tüzel kişilik bünyesinde görevli diğer yetkili kanuni temsilcilere rücu edebileceğine ilişkin öğreti ve mevzuatta açıklık bulunmamaktadır. Bu hususu 6183 sayılı Kanun ve 213 sayılı Kanun açısından ayırmakta yarar vardır.

6183 sayılı Kanun nezdinde objektif sorumluluk görünümü ile; kamu alacağının tamamını karşılayan kanuni temsilci diğer yetkili kanuni temsilcilere de rücu edebilmelidir. Yalnız kusursuzluğun kanıtlanmasına yönelik kurtuluş beyyinesi öne sürme hakkı saklı kalmalıdır.

Ancak 213 sayılı Kanun madde 10 hükmünün kusur sorumluluğu benimsemesi sonucu, kusur oranları dahilinde kanuni temsilcilerin diğer yetkili kanuni temsilcilere de rücu etmesinde, oluşan kanaate göre, bir beis bulunmamaktadır.

Limited şirket ortakları açısından, ortaklığa rücu hakkına yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Öğretide, bu yönde çıkan uyuşmazlıklar hakkında özel hukuk ilkelerinin uygulanacağı benimsenmektedir.

Limited şirket ortaklarının diğer ortaklara rücu hakkı, oluşan kanaate göre; yalnızca müteselsil sorumluluğun öngörüldüğü 6183 sayılı Kanun madde 35 hükmünün ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında mümkündür. Aksinin kabulü, her ortağın pay oranının değişmesi sebebi ve ancak sermaye payı oranında sorumluluk

ilkesinin geçerliliği nedeni ile hakkaniyete aykırı olacaktır. Müteselsil sorumluluğa yönelik rücu taleplerinde uyuşmazlık doğması halinde, yine genel hükümlerin tatbiki gerekecektir.

Limited şirket ortaklarına yönelik müteselsil sorumluluğun düzenlendiği 6183 sayılı Kanun madde 35 hükmünün somut norm denetimine tabii tutulması sonucu Anayasa Mahkemesi, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik yaptığı incelemenin aksine bir karar vermiştir. Oysa eski ve yeni ortak arasında müteselsil sorumluluğu öngörmek, tıpkı kanuni temsilcilerde olduğu gibi, bir kimseyi etki ve tasarruf alanında bulunmayan bir hususta orantısız olarak sorumluluğa tabi tutmaktır. Kaldı ki hali hazırda payı oranında sınırsız sorumlu olan ortaklar, an itibariyle devraldıkları pay hisselerinin bağlı olduğu ortaklığı, devir öncesi denetime tabi tutma lüksünden yoksunlardır. Kusursuz sorumluluk ilkesinin dahi aşıldığı bu uygulama sınırlı sorumlu sermaye şirketi ilkesi ile bağdaşmamakta ve iktisadi hayata zarar vermektedir.

VUK madde 10 hükmünden doğan sorumluluk ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi gereği kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, ortak özellik olarak; dönemsellik ilkesi gereği, temsilcilik sıfatının kazanıldığı ve kaybedildiği tarihler dâhilindeki zaman dilimini kapsamaktadır. Bu hususta verginin doğduğu olay ile vade tarihi önem kazanmaktadır.

Bir diğer inceleme konusu olan, cebri takip yolları; teminatın paraya çevrilmesi veya kefilin takibi, haciz yoluyla paraya çevirme ve nihayetinde iflas yoludur.

Teminatın paraya çevrilmesi yolu ile yapılan takipte, kamu borçlusuna ödeme emri çıkarılamayacak olup, kanunda özel takip usulü düzenlenmiştir. Buna göre borçluya kamu borcunu 15 gün içerisinde ödenmesi zorunluluğu ikaz edilen *"uyarı yazısı"* yahut *"ödemeye çağrı mektubu"* tebliğ edilir. Ancak uygulamada sıklıkla tahsil dairelerinin kolaya kaçarak tebliğe ilk önce ödeme emri çıkardıkları görülmektedir.

Benzer bir husus kefilin takibinde de yaşanmakta, uygulamada sıklıkla asıl borçlu ile eşzamanlı olarak kefilin de takibine başlanmakta ve yalnızca 6183 sayılı Kanun'un 57'inci hükmüne göre hazırlanan bir yazının kefile tebliği ile

yetinilmektedir. Oysa kefilin takibi, asıl borçlunun takip usulü ile aynı olmalı, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun madde 55 hükmüne uygun şekil şartları ile kefile ödeme emri tebliğ edilmelidir. Tahsil dairelerinin uygulamalarında bir standart oluşmaması, bilgilendirici denetimlerin eksik ve yetersiz kalmaması bu gibi sorunların yaşanmasında önemli etkenlerdendir.

Cebren tahsil uygulamalarının en yoğun tatbiki, haciz yolu ile takiptedir. 6183 sayılı Kanun'da, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'ndan farklı olarak ilamlı, ilamsız takip ayrımı olmayıp, tek tip cebri tahsil benimsenmiştir.

Haciz yolu ile takipte kamu borçlusuna 6183 sayılı Kanun'un 55'inci hükmünde belirtilen kanuni şartlara uygun olarak ödeme emri tebliğ edilmekte ve borcun on beş gün içerisinde ödenmemesi halinde haczin tatbiki sürecine geçilmektedir. Bu noktada kamu borçlusu verilen süre içerisinde; ya borcu ödeyecek ya ilgili ödeme emrine karşı yargı yoluna başvuracak ya da mal bildiriminde bulunacaktır.

2004 yılında 5228 sayılı Kanun ile Hazine Bakanlığına mal varlığı araştırmasında bulunma yetkisi verildiğinden itibaren mal bildiriminde bulunma yükümlülüğünün önemini yitirmeye başladığı düşünülmektedir. Zira ağırlıklı olarak beyan esasını kabul edilen vergi hukukumuzda pek çok unsur gibi, kamu borçlusunun ödeme gücüne yönelik tespitleri de beyanına bırakılmıştır. Bu noktada, maddi gerçeğe ulaşırken, borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamanın ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlar için cezai müeyyidelerin öngörülmesinin amacı borçlunun haczi kabil malvarlığını tespit etmek ise gelişen teknoloji karsısında mal bildiriminin işlevini yitirdiği söylenebilir.

Kural olarak vergi alacaklarına karşılık dava açılması halinde tahsilatın durması, kesinleşmiş alacağın takibi suretiyle geçilen bu aşamada uygulanmamaktadır. Yargı yoluna başvuran kamu borçlusu teminat göstererek yürütmeyi durdurma talep etmelidir. Temelde, idarenin işlemlerinin aksi ispatlanıncaya dek kural olarak hukuka uygun kabul edilmesi hususuna dayanan ve kesinleşmiş kamu alacağının daha hızlı tahsili amacının da güdülmesi ile tesis edilen teminat gösterilmesi gerekliliği, zaman zaman yanlış uygulamalara maruz kalan ve gerçekte kamu borçlusu olmayan kişileri zor duruma sokmaktadır. Kaldı ki vergi

mahkemelerinin genel yaklaşımı da, teminat alınması suretiyle yürütmeyi durdurma kararı vermektir.

Gelişen teknolojiye bağlı olarak tatbik edilen uygulamalardan biri de elektronik hacizdir. Genellikle borçlunun üçüncü kişiler nezdindeki alacaklarının haczolunması suretiyle bankalarca tatbik edilen e-haciz uygulamasında bir standart oluşmadığı görülmektedir. Taşkın haczin en çok görüldüğü alanlardan olmakla, kimi zaman tahsil dairesi ödeme emri dahi tebliğ etmeden kamu alacağına hızlı kavuşmak ve borçluyu ödeme yapmaya zorlamak mahiyetinde borçlunun mevduat hesaplarına bloke konulmaktadır. Tahsil dairesinin kimi zaman gerçekleştirdiği zorlayıcı işlemler hukuk devletinin gereklerine aykırılık oluşturmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan bir diğer husus, haczedilen gayrimenkullerin hasılat ve menfaatlerinin idareye geçmesi ile yaşanan aksaklıklardır. Devlet teşkilatında bu konuda uzman birimler ihdas edilmesi uygun düşer. Zira iş yükü sebebiyle ve kimi zaman uzmanlık gerektiren konularda, haczolunan gayrimenkulun idare ve yönetiminin yediemin yahut borçluya bırakılması denetim eksikliği yaratmaktadır. Öte yandan kimi zaman bu işlemin hiç yapılmayıp yalnızca tapu kaydına haciz konulması ile yetinildiği de görülmektedir. Nitekim bu eksiklik, Hazine'nin gelir kaybına neden olmaktadır.

Öte yandan taşınmazlara konulan haciz tarihinden itibaren ilgili taşınmazın ne kadar sürede satılacağı Kanun'da öngörülmemiştir. Ancak beş yıllık zamanaşımı süresine bağlı kalınması gerekmektedir. Kanun nezdinde bir kesin süre öngörülmesi hem kamu borçlusu hem de alacaklısı açısından daha isabetli olurdu.

Keza kamu borçlusunun acze düşmesi hususunda da uygulama birliği bulunmamaktadır. Kanun'da kamu borçlusunun haczi kabil malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılacağı düzenlenmiş iken, borçlu tecil yahut taksitlendirme talebinde bulunamayacak yahut teminat gösteremeyecek konumda da bulunabilmektedir. Aciz halinde ilişkin karar mercii tahsil dairesi müdürü olmaktadır. Ancak uygulamada idare kolaylıkla aciz kararı verememekte, bu durum ise borçlunun cebri tehdide hukuka aykırı olarak daha uzun süre maruz kalmasına yol açmaktadır.

Cebri tahsil usullerinden sonuncu iflas yolu ile takiptir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerince tacir sayılan kimseler hakkında başlatılabilen takip yolunun kapsamına, çalışmada incelenen sermaye şirketleri de girmektedir. Kamu borçlusunun mal varlığının, kamu borcuna yetmeyeceğinin anlaşılması halinde 6183 sayılı Kanun madde 100 hükmünce vergi idaresi borçlunun iflasını isteyebilecrği gibi, açılmış bulunan bir iflas masasına da alacağını kaydettirerek dahil olabilmektedir. Vergi alacaklarının iflas yolu ile takibinde İcra İflas Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

Vergi mevzuatına bakıldığında, gelişmekte olan bir alan olması göze çarpmakta ancak buna karşın, kanun koyucunun yeterli özen ve duyarlılığı göstermediği derhal fark edilmektedir. Çoğu düzenlemenin 1980 yıllarında gerçekleşmesi ile dönemin unsurlarına bağlı olarak daha muğlak ve sert kanun hükümlerinin kodifiye edildiği görülmektedir. Oysa vergi mevzuatının, toplumun her kesimini ilgilendirmesi ile hem daha yalın ve anlaşılır hem de yükümlü haklarını esas alması gerekmektedir. Ekonomik ve ticari hayatın devamlılığında da bu unsur hayli önem kazanmaktadır. Hal böyle iken, vergi idaresinin de, yükümlüleri hukuka uygun olarak takip etmesi, yükümlü ve sorumluların vergi bilincinin oturmasında oldukça önemlidir. Ayrıca idarenin de iç denetimlerinin artırılması ve sıklıkla sunulması gereken bilgilendirici eğitimler ile uygulama ve mevzuat paralelliğinde kalite ve standardizasyon yakalanmasına olanak sunacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKMANSU, Mehmet, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954

ARAL, Fahrettin, AYRANCI, Hasan, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2012

ARSLANLI, Halil, DOMANİÇ, Hayri, Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması Türk Ticaret Kanunu Şerhi-III, Temel Yayınları, İstanbul 1989

ARSLANLI, Halil, Kollektif ve Komandit Şirketler, 2. Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1960

ASLAN, Oğuzhan, KARAKOÇ, Hüseyin, Vergi Hukukunda Çeşitli Uyuşmazlık Tipleri ve Çözüm Önerileri, Adalet Yayınevi, Ankara 2018

AŞCI AKINCI, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Basım Yayın Dağıtım, Aralık 2013

ATEŞAĞAOĞLU, Erdem, Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2016

AYAZ, Eslem, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2017

CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006

ÇAMOĞLU, Ersin, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007

ÇELİK, S. Binnur, Kamu Alacaklarının Tahsil ve Takip Hukuku, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2001

DEREN YILDIRIM, Nevhis, İcra Hukuku Analizleri, 4. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2014

DEVELLİOĞLU, Ferit, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat, Aydın Kitabevi, Ankara 2003

DİKMEN, M. Orhan, Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011

GERÇEK, Adnan, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011

GİRAY, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa 2006

HIRSCH, E. Ernest, Ticaret Hukuku Dersleri, 3. Bası, İstanbul 1948

KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul 1989

KARAHANOĞULLARI, Onur, Kamu Hizmeti (Kavramsal ve Hukuksal Rejim), Turhan Kitabevi, Ankara 2002

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2012

KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınları, Ankara 2000

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Yetkin Yayınları, Ankara 2015

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2016

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Siyasal Yayıncılık, Ankara 2012

KOÇAK, Muhsin, Vergi İcra Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011

KUMRULU, Ahmet, Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1981

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 9.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1996

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. III, 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1960

ÖCAL, Akar, Türk Hususi Hukukunda Gecikme Faizi, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1965

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 21. Bası, Ankara 2012

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş
POROY, Reha, TEKİNALP, Ünal, ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 9. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2003

PULAŞLI, Hasan, Şirketler Hukuku, 6. Baskı, Karahan Kitabevi, Şubat 2008

REİSOĞLU, Safa, Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2012

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015

SONSUZOĞLU, Elif, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, 2001

ŞAMLIOĞLU, Servet - ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara 1988

ŞENER, Oruç Hami, Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2012

TEKİNALP, Ünal, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığın Esasları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012

Türk Hukuk Lügatı, 3. Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1991

ÜLGEN, Hüseyin, HELVACI, Mehmet, KENDİGELEN, Abuzer, KAYA, Arslan, Kıymet Evrak Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, s. 158

ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2005

ÜSTÜNDAĞ, Saim, İflas Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Bası, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul 2009

YALTI, Billur, *"Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK 35 ve Mükerrer 35",* Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 243, 2009

YARALI, Levent, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, 2. B., Yaklaşım Yayıncılık, 2011

YILDIRIM, Kamil; DEREN YILDIRIM, Nevhis, İcra Hukuku, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2012

SÜRELİ YAYINLAR

AKKAYA, Mustafa, *"Haksız Çıkma Zammının Anayasaya Uygunluğu"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. I, AÜHF Yayınları No: 243, Ankara 2009

ARSLANLI, Halil, *"Anonim Şirkette Pay ve Pay Sahibi"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, S. 3-4, 1958

BAKLACIOĞLU, Sadık, "*Vergi Mevzuatımızda Gecikme Zammı Müessesesi"*, İktisat ve Maliye Dergisi, C. I, Sayı: 6, İstanbul 1954

CARLSON, Richard Henry, *"A Brief History of Property Tax'',* Fair & Equitable February 2005

COŞKUN KARADAĞ, Neslihan, *"Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar",* Maliye Dergisi, S. 162, Ocak- Haziran 2012

ÇELEN, Mustafa, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.273, Mayıs 2004

DEMİR, Bahadır, *"6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Doğrudan Temsil Müessesesi",* C. VI, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015

Du PLESSIS, *Paul, "The Protection of The Contractor In Public Works Contracts In The Roman Republic And Early Empire"*, The Journal o f Legal History, Vol. 25, No. 3, Aralık 2004

GERÇEK, Adnan, "*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi",* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, Şubat 2005

GÖNEN, Eriş, *"Hacizden Doğan İstihkak Davaları II",* Maliye Postası Dergisi, Ağustos 1994

GÜLAN, Aydın, *"Kamu Hizmeti Kavramı",* İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Yıl: 9, S: 1-3, İstanbul 1988

GÜRAN, Sait, "*Anayasa Mahkemesi'nin Kamu Malına Bakışı",* İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Y: 5, Sayı: 1-3, Aralık 1984

KOSTAKOĞLU, Cengiz, *"6183 Sayılı Kanun'a göre Amme Alacaklarının Tahsili Yönünden İptal Davaları",* Yargıtay Dergisi, C. 17, S. 1-2, Ocak-Nisan 1991

KÜÇÜK, Şaban, "*Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?",* Yaklaşım Dergisi, Sayı: 145, Ocak 2005

MALMENDIER, Ulrike, *"Law and Finance "at the Origin"",* The Journal of Economic Literature, 2006

NEURISSE, André (Çev. ÖNEN, Z. Sacit), *"Akdeniz'de Gelir Vergisi'nin Arkeolojisi",* Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: II, Sayı: 1-2, Haziran-Aralık 1998

ÖNCEL, Mualla, *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk",* Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara 1983

ÖNCEL, Yenal, *"Türk Vergi Sisteminin Tarihi Evrimi"*, Maliye Dergisi, 1980, Sayı: 47

ÖZTÜRK, İlhami, *"Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu",* Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 24, Ocak 2016

ÖZTÜRK, İlhami, YİĞİT, Uğur, *"5766 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 6183 Sayılı Kanunun Mükerrer 35. Maddesinin Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde Uygulanabilirliği"*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 71, Kasım 2009

PELİN, İbrahim Fazıl, *"Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

SABAN, Nihal, "*Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgu ve Dil",* Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2013

SARAÇOĞLU, Fatih, ENGİN, İsmail, ARSLAN, Cem Barlas, *"Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası",* Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C. 9, S. 2, 2017

SAVAŞ, Vural Fuat, "Mali Anayasanın Temel Konuları", C. 8, Anayasa Yargısı Dergisi, 1991

SOMER, Pervin, *"Roma Hukukunda Vergilendirme",* Ergun Önen'e Armağan, Alkım Yayınları, İstanbul 2003

SOMER, Pervin, GÖNENÇ, Fulya İlçin, *"Roma Hukukunda Vergi Toplama Şirketleri (Societas Publıcanorum Veya Socıetas Vectıgalıs)",* Doç.Dr.Mehmet SOMER'in Anısına ARMAĞAN Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, İstanbul 2006

TUHR, Andreas von, (Çev.: Cevat Edege), Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı, Cilt I-II, Yargıtay Yayınları No: 15, Ankara 1983

TUNCER, Selahattin, *"Teoride ve Uygulamada Kamu Alacağı"*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, 1988

YARALI, Levent, *"Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası",* Yaklaşım Dergisi, S. 216, Aralık 2010

YILMAZ, Güneş, "*"Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu",* Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 40,S. 2, Aralık 2018

DİĞER YAYINLAR

AKYÜREK, Ömer, "Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu", Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Haziran 2014

BARLASS, İrfan, "Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Doktora Tezi,* 2005

ÇELİK, Kadir, "İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi İli Zonguldak İli Örneği", Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Zonguldak

DOĞRUSÖZ, Bumin, *"Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinde Kargaşa",* http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/08MaliCozum/08-A.BUM%C4%B0N%20DOGRUSOZ18.doc (Erişim Tarihi: 09.04.2019)

ERKOÇ, İrem, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu, Marmara Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi*, 2018

FEYZULLAH, Mehmet, "Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: 1980 Sonrası Türkiye Örneği", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Konya 2013

GEÇER, Ahmet Emrah, "*AATUHK'da Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ankara 2017

GEISEN, Thomas, (Çev. Kanıt, Deniz), *"Kötülüğün Sıradanlığı". Sorumluluk ve Adalet,* Kocaeli Üniversitesi II. Uluslar arası Felsefe Konferansı, Nisan-Mayıs 2004

İMREGÜN, Oğuz, *"Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Ehliyeti Ve Temsili"*, II. Ticaret Ve Banka Hukuku Haftası, 1961

KOBAN, Cansu Damla, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 2013

KURDOĞLU, Elif, Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* Ankara 2011

MEMİŞ, Emin, *"Anayasanın "Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir ve Kaldırılır" Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan "Alt ve Üst Sınırları Belirleme" ve "Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir" Hükümlerinin Değerlendirilmesi",*

Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Mayıs 2006

MUTLU, Abdullah, *"Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi",* Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2009

OKTAR, S. Ateş, *"Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi",* İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul 1996-1997

ÖZER SARITAŞ, Duygu, "Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi", Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Doktora Tezi,* Aralık 2010

PAZARBAŞI, Feyz, Hileli Vergi Kaçakçılığı Suçu, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 1991

SABAN, Nihal, Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Doktora Tezi,* İstanbul 1991

SEMİZ, İmran, Vergi Hukukunda Teminat, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul 2014

SİLAHŞÖR, Mert, Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Vergi Hukuku Bilim Dalı, *Yüksek Lisans Tezi*

YENİÇERİ, Harun, *"Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma",* 19. Türkiye Mali Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 10-14 Mayıs 2004

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Documents/ResmiDosya/2018/2018-10.xls

https://www.gib.gov.tr/tahsilat-genel-tebligleri?page=22 (Erişim Tarihi: 11.04.2019)

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf (Erişim Tarihi: 15.04.2019)

YARGI KARARLARI

AYM T. 03.02.2011, E. 2009/83, K. 2011/29

AYM T. 13.12.2017, E. 2016/14, K. 2017/170

AYM T. 19.03.2015, E. 2014/144, K. 2015/29

AYM T. 26.10.1965, E. 1965/25, K. 1965/57

AYM T. 27.09.2019, E. 1988/16, K. 1988/29

AYM T. 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9

AYM, T. 15.05.2019, E: 2018/142, K: 2019/38

AİHM, Glantz v. Finland Kararı, Başvuru No: 37394/11

DİBK, T. 11.12.2018, E: 2013/1, K: 2018/1, RG: 20.06.2019, 30807

Danıştay 4. D., T. 20.10.1987, E. 1987/2529, K. 1987/2961

Danıştay 4. D., T. 29.04.1997, K. 1997/1325

Danıştay 4.D., T: 13.4.2009, E: 2008/5380, K: 2009/1913

Danıştay 6. D., T. 29.04.1986i E. 1986/325, K. 1986/414

Danıştay 7. D., T. 07.11.2017,E. 2016/1111, K. 2017/5945

Danıştay 7. D., T. 20.10.2008, E. 2007/4573, K. 2008/4080

Danıştay 7. D., T. 24.2.2010, E. 2006/4388, K. 2010/1058

Danıştay 7. D., T. 28.04.1969, E. 1967/3042, K. 1969/914

Danıştay 9. D., T: 04.06.2008, E: 2008/1111, K: 2008/2781

Danıştay 9. D., T. 17.02.2004, E. 2001/1793, K. 2004/998

Danıştay 9. D., T. 20.1.2010, E. 2008/6145, K. 2010/49

Danıştay 9. D., T. 31.3.1993, E. 1992/3243, K. 1993/1425

DDDGK T. 31.03.1995, E. 1995/239

DVDDGK T. 13.12.2002, E. 2002/395, K. 2002/491

DVDDGK T. 31.03.1995, E. 1995/21, K. 1995/116

DVDDGK T. 11.07.2007, E. 2007/19, K. 2007/250, http://khyk.kazancihukuk.com

DVDDGK T. 05.07.2017, E. 2017/282, K. 2017/367

Sayıştay 6. D. T.15.05.2008, K. 2008/6215, https://www.sinerjimevzuat.com.tr

Yargıtay 10. HD., T. 21.02.2006, E. 2005/11874, K. 2006/1679

Yargıtay 11. HD., T. 11.09.2012, E. 2011/7183, K. 2012/3029

Yargıtay 11. HD., T. 24.11.1981, E.1981/4751, K. 1981/5019

Yargıtay 11. HD., T. 07.10.1991, K. 1991/5208

ÖZGEÇMİŞ

1993 yılında Bursa'da doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Bursa'da tamamladı. 2011 yılında girdiği Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2015 yılında mezun oldu. 2015-2016 öğrenim yılında başladığı Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimini, 2018-2019 öğrenim yılında tamamladı. 2016 yılından itibaren Bursa Barosu'na kayıtlı olarak serbest avukatlık faaliyetini yürütmektedir.