

TİCARET ŞİRKETLERİNDE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Cansu SEVİNÇ

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Temmuz 2017

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, öğrencisi Cansu SEVİNÇ tarafından Prof. Dr. İbrahim ORGAN yönetiminde hazırlanan “**Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 12.07.2017 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Ersan ÖZ

Jüri Başkanı



Prof. Dr. İbrahim ORGAN

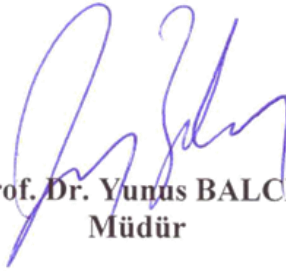
Jüri Üyesi



Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK

Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 20/07/2017 tarih ve 28/09... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Prof. Dr. Yunus BALCI
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza:

Öğrenci Adı Soyadı: Cansu SEVİNÇ

ÖNSÖZ

Uzun bir süreçte ve yoğun bir çabayla yazılan bu tez çalışmasında bana çok şey öğreten ve uzun yıllar da öğretmeye devam edeceğine inandığım değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. İbrahim Organ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez sürecimde ve akademik hayatım boyunca yanımda olan ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen hocam Prof. Dr. Ersan Öz'e teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak hayatımın her alanında maddi-manevi yardımlarıyla yanımda olan ve kararlarımın her zaman arkasında duran annem Fatma Sevinç ve babam Şerafettin Sevinç'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Cansu SEVİNÇ
Denizli, 2017

ÖZET

TİCARET ŞİRKETLERİNDE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

SEVİNÇ, Cansu
Yüksek Lisans Tezi
Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Haziran 2017, 153 Sayfa

Ticaret şirketleri, ülke ekonomisinin temel taşı olmakla beraber şirketlerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirler üzerinden alınan vergiler de kamu gelirlerinde önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle, devlet tarafından ticaret şirketlerine birtakım ödev ve sorumluluklar yüklenmiştir. Ticaret şirketleri, kendisini oluşturan kişilerden bağımsız bir tüzel kişiliğe sahiptir. Tüzel kişi tarafından zamanında veya gereği gibi yerine getirilmeyen kamu alacakları bakımından ise şirketlerin ortakları ve yöneticileri sorumlu tutulmuştur. Bunun yanı sıra, ticaret şirketi ortakları, şirketin elde ettiği kâr üzerinden aldıkları paylardan dolayı da devlete karşı vergisel ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Bu çalışmada, ticaret şirketleri her bir şirket türü bakımından sınıflandırılarak her şirket türü için ortak sıfatına sahip kimseler belirlenmiştir. Ardından, ortak sıfatına sahip kişilerin şirketten elde ettikleri kişisel gelirler sebebiyle ve şirket tarafından yerine getirilmeyen borçlar sebebiyle sorumlulukları, ortakların kanuni temsilci sıfatına sahip olduğu haller de değerlendirilerek incelenmiştir. Çalışmada, farklı kanunlarda yer alan çelişkili hükümler öğreti görüşleri, yargısal görüşler ve idari görüşler bağlamında değerlendirilmiş, uygulamada karışıklığa sebep olan hususlar hakkında çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sorumluluğu, Ticaret Şirketi Ortaklarının Sorumluluğu, Kamu Alacağı, Ticaret Şirketleri.

ABSTRACT

RESPONSIBILITY OF TRADING COMPANIES PARTNER'S FOR PUBLIC DEBTS

SEVİNÇ, Cansu

Master Thesis

Department of Finance

Thesis Supervisor: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

June 2017, 153 Pages

Trading companies have important share in public revenue with tax levied on income from corporate activities in addition to being mainstay of country's economy. The government assigns trading companies with some duties and responsibilities with this reason. Trading companies have legal entities independent from incorporating persons. Company partners or directors are responsible for public receivables which are not fulfilled in time or as required. Furthermore, trading company partners are obliged with tax duties to government for their shares of company's profit.

In this research, trading companies are classified in each company type and persons who are entitled to be partners for each company type is defined. Secondly, persons with partner entitle are examined in terms of obligations arising from personal income from company or unfilled debts of company with considering cases where partners entitled as legal representatives as well. Contradictory acts in various laws are evaluated in terms of discipline, judicial and administrative frames and solutions for practice disorders are presented in this research.

Keywords: ,Tax Responsibility, Trading Companies Partners' Responsibility, Public Receivables, Commercial Associations

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	viii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM ŞİRKET KAVRAMI VE TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE ŞİRKETLER

1.1. Şirket Kavramı	4
1.2. Şirket Türleri	8
1.2.1. Şahıs Şirketleri	8
1.2.1.1. Adi Şirketler.....	9
1.2.1.1.1. Adi Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları	10
1.2.1.1.2. Adi Şirketin Sona Ermesi.....	11
1.2.1.2. Kollektif Şirketler	12
1.2.1.2.1. Kollektif Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları.....	13
1.2.1.2.2. Kollektif Şirketin Sona Ermesi	14
1.2.1.3. Adi Komandit Şirket.....	15
1.2.1.3.1. Adi Komandit Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları	16
1.2.1.3.2. Adi Komandit Şirketin Sona Ermesi.....	17
1.2.2. Sermaye Şirketleri	17
1.2.2.1. Anonim Şirket.....	17
1.2.2.1.1. Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Hak ve Sorumlulukları.....	19
1.2.2.1.2. Anonim Şirketin Sona Ermesi.....	20
1.2.2.2. Limited Şirket	20
1.2.2.2.1. Limited Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları	22
1.2.2.2.2. Limited Şirketin Sona Ermesi	23
1.2.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Paylı) Komandit Şirket.....	23

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ

2.1. Sorumluluk Kavramı	26
2.1.1. Siyasi Sorumluluk	27
2.1.2. Cezai Sorumluluk	28
2.1.3. Mali Sorumluluk.....	30

2.1.3.1. Özel Hukukta Sorumluluk	30
2.1.3.2. İdare Hukukunda Sorumluluk.....	33
2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu	36
2.2.1. Vergi Mükellefi Kavramı	37
2.2.1.1. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Kavramlarının Karşılaştırılması	39
2.2.2. Vergi Hukukunda Temsil Kavramı	41
2.2.2.1. Vergi Sorumlusu İle Temsilci Kavramlarının Karşılaştırılması	44
2.3. Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yetkileri	45
2.4. Müteselsil Sorumluluk	48
2.5. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Hâlleri	49
2.5.1. Vergi Kesintisi Yapmaktan Doğan Sorumluluk.....	49
2.5.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	51
2.5.3. Mirasçılardan Sorumluluğu.....	52
2.5.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu.....	54
2.5.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	55
2.5.6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	56
2.5.7. Noterlerin Sorumluluğu.....	57
2.6. Kamu Alacağı Kavramı.....	59
2.6.1. Kamu Alacağı ve Özel Alacak Ayrımı.....	60
2.6.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı	61
2.6.2.1. Asli Kamu Alacakları	62
2.6.2.2. Fer'i Kamu Alacakları	64
2.6.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Diğer Alacaklar İle Bunların Takip Masrafları	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TİCARET ŞİRKETİ ORTAKLARININ ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUKLARI

3.1. Şirket Ortaklarının Vergi Usul Kanunu Yönünden Sorumluluğunun Hukuki Niteliği	67
3.2. Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden Sorumluluğun Hukuki Niteliği	70
3.3. Adi Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu ve Şartları	72
3.4. Şahıs Şirketlerinde Ortakların Sorumluluğun Şartları ve Kapsamı	74
3.4.1. Kollektif Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı	74
3.4.2. Adi Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı ...	79
3.5. Sermaye Şirketlerinde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı	82
3.5.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı	82
3.5.2. Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı.....	84
3.5.2.1. Tek Ortaklı Limited Şirketler Bakımından.....	96
3.5.3. Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı	97
3.5.3.1. Tek Ortaklı Anonim Şirketler Bakımından	99
3.6. Şirket Ortaklarının Aynı Zamanda Kanuni Temsilci Olması	104
3.6.1. Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı Sonrasındaki Durum	108

3.7. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’ndan Doğan Sorumluluk	112
3.8. Şirket Ortaklarının Vergi Cezaları Karşısındaki Durumları	115
3.9. Şirket Ortaklarının İflas ve İflas Erteleme Dönemindeki Sorumlulukları	121
3.10. Ortakların Diğer Sorumlulara ve Şirkete Karşı Rücu Hakkı	125
 SONUÇ.....	130
KAYNAKLAR.....	139
ÖZGEÇMİŞ.....	153



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Hukukta Sorumluluk Türleri.....	27
Şekil 2. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları.....	62



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Kamu Alacakları ve Özel Alacaklar Arasındaki Farklar.....	61
--	----



SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlâk Vergisi Kanunu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KTk	: Karayolları Trafik Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanların bir arada yaşamaları, bir takım toplumsal ihtiyaçların doğumuna sebep olmuştur. Toplumsal yaşamın idamesi için bu ihtiyaçların hızlı ve adaletli şekilde karşılanması gereklidir. Toplumsal ihtiyaçların büyük kısmı, devlet tarafından kamusal nitelikteki mal ve hizmetlerin üretilmesi yoluyla karşılanmaktadır. Devlet ise bu nitelikteki mal ve hizmetlerin üretimi için kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynaklar, kamu alacağı olarak nitelendirilmektedir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasındaki önem ve gereklilik ise kamu alacaklarının güvenli ve hızlı tahsil gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Bu amaçla, kamu alacakları, özel şahısların alacaklarından veya devletin özel olarak nitelendirilen alacaklarından ayrı olarak bir takım önlemlerle güvence altına alınmıştır.

Devlet, başta vergiler olmak üzere kamu alacaklarını alamadığında, bunu zorla tahsil etme yetkisine sahiptir. Ancak devlet, kamu alacağının güvencede olmasını sağlamak amacıyla, alacağını asıl borçludan tahsil edemediğinde bazı kimselere borçlu onlarmış gibi başvurabilmektedir. Bu kişiler vergi hukukunda vergi sorumlusu olarak adlandırılmaktadır. Ancak bu kişilerin sorumlulukları yalnızca vergi borcu ile sınırlı değildir; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında kalan alacaklar bakımından da sorumlulukları bulunmaktadır. Bunun dışında özel kanunlarında kamu alacağı olarak belirtilmiş birtakım alacaklar için de sorumluluk müessesesinin düzenlendiği görülmektedir. Buna örnek olarak 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu verilebilir.

Modern ekonomilerde, kamusal veya özel nitelikte pek çok mal ve hizmetin ticaret şirketleri aracılığıyla üretildiği ve buna bağlı olarak şirketlerin ekonominin belkemiğini oluşturdukları görülmektedir. Aynı şekilde, şirketlerin faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi de devlet bakımından önemli ve vazgeçilmez bir gelir kaynağı teşkil etmektedir. Devlet de bu geliri korumak için şirketlerden olan alacaklarını çeşitli yollarla güvence altına almaktadır. Bu yollar, şirketler kendini oluşturan gerçek kişilerden bağımsız hukuki kişiliğe sahip olduğundan bu hukuki kimliğin arkasına saklanmalarını engellemektedir. Sorumluluk müessesesi de, şirketlerin devlete borçlarını yerine getirmemeleri durumunda şirketin ortaklarının veya yöneticilerinin borçtan sorumlu tutularak kamu alacaklarını güvence altına alarak kamu hizmetlerinde aksaklıkları engellemektedir.

Çalışmamızın amacı, ticaret şirketlerinde ortakların gerek ortaklık sıfatı, gerekse yönetici sıfatına sebebiyle onlara yüklenen görev ve sorumlulukların yasal çerçevesinin çizilmesidir. Bu amaçla, çalışmada ortakların sorumluluklarının vergi hukukunda sorumluluk kavramı içerisindeki yeri belirlenmeye çalışılmış, ortakların sorumluluğunun niteliği, kapsamı ve ortakların sorumluluğunda özellik arz eden birtakım durumlar incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, ticaret şirketi kavramı irdelenmiş, hukukumuzda yer alan ticaret şirketi tiplerinin temel özellikleri ile şirketlerde kimlerin ortak sıfatına sahip olduğuna değinilmiştir. Ticaret şirketleri, ortakların şirket borçlarından sorumlu olup olmamasına göre şahıs ve sermaye şirketi olarak iki ana başlık altında incelenmiş, ticaret şirket sıfatını taşımayan adi şirketler ise ortakların sınırsız sorumluluğundan dolayı şahıs şirketleri altında anlatılmış; kooperatif şirketler ise kâr elde etme amacı ile kurulmadığından ve şirket ile ortakları tacir sayılmadığından çalışmamızın kapsamına alınmamıştır. Bu bölümde, şirketlerin işleyişi ve yönetimi ile ortakların şirket içinde ve üçüncü kişilerle olan ilişkileri genel hatlarıyla belirlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise sorumluluk kavramı ile kapsamı incelenmiştir. Bu amaçla, öncelikle sorumluluk kavramı incelenmiş, ardından farklı hukuk dallarında sorumluluk kavramının ne anlama geldiği izah edilmeye çalışılmıştır. Vergi hukukunda sorumluluk kavramının diğer hukuk dallarındaki sorumluluk kavramı ile olan ilişkisi ve onlardan farkı ile vergi sorumlusunun mükellef veya temsilci gibi yakın bazı kavramlarla olan ilişkisi ile onlardan farkı ortaya konmuştur.

İkinci bölümün devamında, vergi sorumlusunun sorumluluk kapsamı çizilmeye çalışılmış, bu amaçla kamu alacağı kavramı, kamu alacaklarına dâhil olan ve olmayan alacak türleri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü ve son bölümde ise her bir ticaret şirketi türünde, şirket ortaklarının kendi gelirlerinden doğan vergisel sorumlulukları ile şirkete ait olan vergi borçlarından sorumlulukları tek tek çalışılmıştır. Çalışmamızın başlığı şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğu olarak belirlenmiş, ancak vergi borçlarının kamu alacakları arasında en büyük paya sahip olması nedeniyle çalışmada esas olarak şirket ortaklarının vergi alacaklarına ilişkin ödev ve sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

Bu bölümde, şirket ortaklarının şirkete ait borçlardan sorumlu tutulacağı ve tutulamayacağı haller irdelenmiş, ortakların sorumluluğunun şartları ve kapsamı ile ortakların sorumluluğunda özellik arz eden durumlar, gerek öğretideki görüşler gerekse idare ile yargının görüşleri ışığında tartışılmıştır. Ardından sorumluluğuna başvuru

ortakların ortak ve yönetici sıfatıyla idareye ve diğer sorumlulara açabilecekleri davalar ve diğer çözüm yolları ele alınmıştır.

Çalışmamızın sonuç bölümünde ise çalışmanın bütünü, başlıklar altında yer alan bilgiler özetlenerek içerikte tartışılan durumlara ilişkin ulaştığımız sonuçlara ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

ŞİRKET KAVRAMI VE TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE ŞİRKETLER

Ticaret şirketleri, modern ekonomilerde ülke ekonomisinin temel taşı, ticari hayatın ana etmenidir. Ekonomik düzen bakımından önem arz eden ticaret şirketlerinin hukuki yapıları, temel organları ile işleyiş mekanizmaları 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile belirlenmiştir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren TTK ile hem Avrupa yönergelerine uyum çabaları, hem de şirketlerin işlevselliği bakımından birtakım yeni ilke ve esaslar kabul edilmiş, bu bağlamda 6762 Sayılı TTK hükümleri bazı noktalarda değiştirilmiştir.

Bu bölümde, şirket kavramı ve temel unsurları ile her bir şirket türünün belirleyici özellikleri ve organları hakkında bilgi verilmiş, şirketlerde ortak sıfatına sahip kimseler ile ortakların şirketle ve üçüncü kişilerle olan ilişkileri ele alınmıştır.

1.1. Şirket Kavramı

Şirket, diğer adıyla ortaklık, insanların ticari hayatta kendi kişiliklerinden bağımsız bir birim yaratma arzusu neticesinde meydana gelmiştir. Şirketlerin kuruluşunda kişilerin elde etmek istedikleri sonuca tek başlarına ulaşmalarının zorluğu, insan ömrünün kısalığı, üçüncü kişilere karşı güçlü görünme arzusu ve iletişim kurmanın kolaylığı etkili olmuştur. Bunun sonucunda kişiler, ortak amaçlarına ulaşabilmek adına sahip oldukları farklı nitelik ve nicelikteki değerleri bir araya getirerek bu amaçlara daha hızlı ve masrafsız ulaşmaya başlamışlardır.

Bu anlamda, şirket kavramı tüzel kişilik kavramı ile yakından ilgili olup diğer tüzel kişilerden farklarının ayırt edilmesi önemlidir. Tüzel kişilik, belli bir amacı gerçekleştirmek amacıyla ve kendini oluşturanlardan bağımsız bir varlığa sahip olmak üzere örgütlenmiş ve hukuk düzenince kendilerine hak edinebilme ve borç altına girebilme gücü tanınmış bulunan kişi ve mal toplulukları olarak tanımlanmaktadır.¹

Tüzel kişilik kavramı ise, büyük ölçüde şirket kavramını da içine alan; ancak ondan daha geniş bir kavramdır. Nitekim Türk Medeni Kanunu (TMK)'nda düzenlenen dernekler ve vakıflar tüzel kişi olmalarına rağmen şirket değildir.

¹ Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, İstanbul 2007, s. 509.

Hem TMK tüzel kişileri hem de şirketler ortak bir amaç etrafında toplanırlar. Ancak, ikisini ayırt eden temel fark ortak amacın niteliğidir. Ticaret şirketleri, yalnızca üyelerine maddi menfaatler sağlamak, yani kazanç paylaşma amacıyla kurulabilirler. Diğer tüzel kişiler ise kazanç paylaşma amacı gütmazler. Diğer tüzel kişilerin muhtaçlara yardım etme, öğrencilere burs verme, işçilerin haklarını koruma, kültür ve sanatı yayma gibi çeşitli amaçları olabilir. Hatta tüzel kişiler bu amaca ulaşmak için iktisadi bir işletme kurarak gelir edebilirler. Ancak bu durumda ve hatta iktisadi gelirin bir bölümünün üyelere maddi menfaat sağlamakta kullanılması durumunda dahi, temel amaç kazanç paylaşma olmadığından diğer tüzel kişiler şirket olarak kabul edilmezler.²

Burada belirtmek gerekir ki, vergi hukuku bakımından dernek ve vakıflara veya tüzel kişiliği olmayan topluluklara ait iktisadi işletmelerin sanki tüzel kişilikleri varmışçasına vergi kanunlarında mükellef olarak kabul edilmesi, bu iktisadi işletmelerin şirket olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz. Bu uygulamanın amacı, kamu alacaklarının daha hızlı ve daha az masrafla tahsili için idareye hareket alanı sağlanmasıdır.

Hukuk sistemimizde kabul edilen diğer toplulukların tüzel kişilik kazanabilmesi için gerekli şartlar ve özellikleri ile organları temel kanun olarak TMK’da (dernek ve vakıflar gibi) veya özel kanunlarında (sendikalar, dernekler) düzenlenmiştir. Şirketler ise temel kanun olarak TTK’da düzenlenmiştir. Ticaret şirketleri, TTK md. 124’te kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak tahdidi şekilde sayılmıştır.³ Yani bunlardan başka ticaret şirketi kurulamaz.

Diğer yandan, medeni kanun tüzel kişilerinin amaçlarına ulaşabilmek adına faaliyet göstermeleri, TMK’da düzenlenen hükümlere göre kurulmalarına bağlıdır. Bu hükümlere göre kurulmayan tüzel kişiler sosyal ve ekonomik alanda faaliyet gösteremezler. Ticaret şirketleri ise, tahdidi olarak sayılmalarına karşın ilgili şirket tipi bakımından geçerli koşulları sağlamayan şirketler adi şirket kabul edilmiştir.⁴ Adi şirketler, hukukumuzda ticaret şirketi olarak kabul edilmemelerine karşın temel iktisadi ortaklık türü olarak konumlandırılmıştır. Adi şirketler, Türk Borçlar Kanunu (TBK)’nda düzenlenmiştir ve tüzel kişiliği haiz değildirler. Bu bakımdan, kendi kurallarına uygun

² J. Akipek ve T. Akıntürk, *a.g.e.* s. 528-529.

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

⁴ Théo Guhl, (Çeviren: Sait Kemal Obut) “Adi Şirket: Tarif ve Kuruluş”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ankara 1955, s. 159.

kurulamayan ticaret şirketleri, adi şirket olarak faaliyet gösterebilirler. Bu anlamda, TMK tüzel kişilerinden farklı olarak şirketlerin tüzel kişiliği olması zorunluluğu yoktur.

Görüldüğü üzere, ticaret şirketleri, tüzel kişilik kavramının bir alt kümesi niteliğindedir. Kişilik ile ilgili temel hükümler TMK'da düzenlenmiştir. TMK 5. maddesinde kanunun uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanacağı belirtilmiştir. Buna paralel olarak TTK md. 125'te de TMK 48 vd. hükümleri ile TBK'nın adi şirkete ilişkin hükümlerinin ticaret şirketlerine uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticaret şirketleri, TTK'da düzenlenmiş olmasına karşın, ne TTK'da ne de TBK'da şirket tanımı yapılmıştır. Öğretide ise şirket, sözleşme ile kurulmuş ve ekonomik amacı olan kişi birleşmeleri olarak tanımlanmaktadır.⁵ Bu tanımdan hareketle, bir şirketin var olabilmesi için 5 temel unsur olan kişi, sözleşme, sermaye, amaç ve ortak çalışma iradesinin varlığı gereklidir.

Şirketler belli sayıda kişilerin bir araya gelmesiyle oluşurlar. Bu bakımdan şirketler, özel hukuk bakımından kişi topluluğu içerisinde yer almaktadır. 6102 Sayılı TTK ile tek kişilik anonim ve limited şirket kurulabileceğinin hükme bağlanmasıyla, şirketlerin artık en az iki kişiden oluşacağı kuralı geçerliliğini yitirmiştir. Şirketleri oluşturan kişiler, "ortak" sıfatını taşırlar. Ortakların şirket kurabilmeleri için kural olarak tam ehliyetli olmaları şarttır. Bunun dışında, ortakların gerçek veya tüzel kişi olmaları önemli değildir. Ancak şirketin türüne bağlı olarak özel birtakım şartlar koyulabilmektedir. Ortakların asgari ve azami sayısı, taşımaları gereken özellikler ve sorumlulukları, her bir şirket türüne göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

Şirketler, onları oluşturan kişilerin aynı amaca yönelik iradelerini bir sözleşme ile bağtılamaları sonucunda meydana gelir. Bu anlamda, rasgele bir araya gelmiş topluluklar (örneğin bir maç izlemek için toplanmış kişiler veya otobüs kuyruğunda bekleyenler) şirket oluşturmazlar.⁶ Klasik borçlar hukuku sözleşmelerinde karşılıklı ve birbirine zıt menfaatler söz konusudur.⁷ Şirket sözleşmesinde ortakların menfaatleri aynı yönde olduğundan, şirket sözleşmeleri birden fazla iradenin aynı yönde beyan edildiği sözleşmelerdir. Şirket sözleşmesi, kural olarak şekle bağlı değildir. Sözlü veya yazılı olarak kurulabilir. Şirket sözleşmesinde yer alması gereken unsurlar yine her bir şirket türü bakımından TTK'da belirlenmiştir. Ticaret şirketleri bakımından TTK yazılı şekil şartı öngörmüştür.

⁵ Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2016, s. 4.

⁶ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 3.

⁷ Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, *Şirketler Hukuku Dersleri*, Bursa 2015, s. 3.

TTK'da düzenlenen bir ticaret şirketinin kurulabilmesi için belirlenen kanuni düzenlemelere uygun olması gerektiği, uygun olmadığı takdirde bunlara adi şirket hükümlerinin uygulanacağı daha önce ifade edilmişti. Şirket sözleşmesinde bu kuralın sınırını ise TBK md. 27 oluşturmaktadır. Anılan düzenlemeye göre, *kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür*. Örneğin, konusu organ ticareti olan bir şirket sözleşmesi, TTK'da yer alan diğer şekil koşulları açısından geçerli olsa dahi kesin olarak hükümsüz olacaktır. Kesin hükümsüzlük ise sözleşmenin yapıldığı tarihten itibaren sakat olması, geçersiz olması sonucunu doğurur. Bunun anlamı şirketle sözleşme yapmış kişilerin edimlerini ifa etmek zorunda olmamalarıdır.

Burada belirtmek gerekir ki bir şirket sözleşmesi TBK md 27'ye göre kesin hükümsüz sayılsa dahi, eğer öncesinde şirket faaliyette bulunarak kazanç sağlamışsa, şirketin kazancı VUK md. 9/2 hükmünde yer alan vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı kuralı nedeniyle vergiye tabi tutulacaktır.

Ortaklar, şirket koyma iradesi ile bir araya gelerek imzaladıkları sözleşmede, ortak amaçlarına erişmek için edimde bulunmayı taahhüt ederler. Ortakların bu taahhütleri, sermaye olarak adlandırılır. Sermaye, genelde belli bir miktar para olarak belirlenmekle birlikte, bununla sınırlı değildir. Şirket kurma iradesinde bir ortak maddi veya gayri maddi nitelikteki değerleri sermaye olarak koyabilir. Maddi nitelikteki sermaye değerlerine para, gayrimenkul veya menkul mülkiyeti örnek gösterilebilir. Gayri maddi haklara ise emek, müşteri çevresi, know-how, fikri mülkiyet hakları, gibi haklar örnek gösterilebilir.⁸ Ticaret şirketlerine getirilebilecek sermayenin nitelikleri ile asgari miktarları, ortakların sermayeyi yerine getirme süreleri yine TTK ile her bir şirket için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Ortak amaç ise, şirketlerde kazanç elde etme ve elde edilen kazancı ortaklar arasında paylaştırmadır. Ticaret şirketlerinde ortak amacın maddi menfaat sağlamaya yönelik olması şarttır. Bu amacın elde edilmesine yönelik olarak şirketler konularına göre, inşaat işi, mal alım satımı, otel işletmesi gibi çok çeşitli faaliyetlerde bulunabilirler. Yani şirketlerin konuları farklı olabilir; ancak konusu ne olursa olsun amaç kazanç elde etmektir.⁹

⁸ R. Poroy, (Tekinalp/Çamoğlu), *a.g.e.*, s. 23.

⁹ F. Bilgili ve E. Demirkapı, *a.g.e.* s. 6.

Affectio societatis, yani ortak çalışma iradesi ise, ortak amaç uğruna ortakların göstermesi gereken çaba ve gayreti ifade eder. Ortaklar, eşit konumda, eşit gayret göstermekle yükümlüdürler.¹⁰ TTK'da düzenlenen özen ve bağlılık yükümü, rekabet yasağı gibi durumlar affectio societatisin maddi hukuk kurallarımıza yansımalarıdır.¹¹

1.2. Şirket Türleri

TTK'da ticaret şirketleri olarak kollektif, komandit, limited, anonim ve kooperatif şirketler sayılmıştır.¹² Bu sayılanlar dışında şahısların kendi iradeleri ile ticaret şirketi yaratması mümkün değildir. TBK 620 vd. maddelerinde düzenlenen adi şirket ise, bir ticaret şirketi değildir. Ancak hukukumuzda düzenlenen temel ortaklık sözleşme tipi olması dolayısıyla önem arz ettiğinden üzerinde durmak gereklidir.

Şirket türlerinin sınıflandırılmasında yapılan bir diğer ayrım da, ortakların sorumluluğuna göre yapılan ayrımdır. Buna göre, ortakların alacaklılara karşı malvarlıkları ile sorumlu oldukları şirketler şahıs şirketi olarak adlandırılır. Buna karşılık, ortakların alacaklılara karşı sorumluluklarının yalnızca şirkete taahhüt ettikleri sermaye payının yerine getirilmesi ile sınırlı olduğu şirketler ise sermaye şirketi olarak adlandırılmaktadır.

1.2.1. Şahıs Şirketleri

Şahıs şirketleri, ortaklarının kişiliklerinin ön planda olduğu, ticari yaşamda şirket adının veya ticari unvanından ziyade ortakların ticari itibarı sebebiyle piyasada var olan şirketlerdir. Şahıs şirketlerinde ortakların kimliği önemli olduğundan ve ortakların şirket alacaklılarına karşı doğrudan sorumluluğu olduğundan, bunların genelde birbirine güvenen birkaç kişi arasında kuruldukları görülmektedir. Şahıs şirketleri adi şirketler, kollektif şirketler ile adi komandit şirketler olarak sayılabilir.¹³

¹⁰ R. Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), *a.g.e.* s. 25.

¹¹ F. Bilgili ve E. Demirkapı, *a.g.e.* s. 7.

¹² Kooperatifler, TTK'da ticaret şirketi olarak sayılmasına karşın bunların hukuki niteliği tartışmalıdır. TTK'nın gerekçesinde de kooperatiflerin ticaret şirketi olarak nitelendirilmesinin teoride eleştirilebileceği, adi ortaklık olarak nitelendirilmesine imkân olmadığından ticaret şirketi olarak kabul edildikleri ifade edilmiştir. Kooperatifler, kâr paylaşma amacıyla kurulmadığından öğretide ve yargı kararlarında da tacir olarak kabul edilmemiştir. (Yargıtay 11. H.D., 23.03.2009 T., 2007/14292 E., 2009/3401 K. Sayılı Kararı) Bu sebeplerle kooperatif şirketler çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur.

¹³ Adi şirketler, ortakların şahıslarının ön planda olduğu ve ortakların şirket borçlarından sınırsız olarak sorumlu olduğu bir ortaklık olduğundan, çalışmamızda şahıs şirketi olarak kabul edilip bu sınıflandırmada değerlendirilmiştir.

1.2.1.1. Adi Şirketler

Adi şirket, TBK md. 620’de tanımlanmıştır. Buna göre, *adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.*

Adi şirket, kendisine ait tüzel kişiliği olmayan, dolayısıyla şirkete ait tüm iş ve işlemlerin ortaklar tarafından yürütüldüğü ve şirket faaliyetlerinden kaynaklanan her türlü özel ve kamu alacaklarından doğrudan ortakların sorumlu olduğu bir şahıs şirkettir.

Adi şirketin unsurları hakkında TBK düzenlemeleri şu şekilde ifade edilebilir:

Kişi unsuru bakımından, adi ortaklığı oluşturan ortaklar, tam ehliyetli gerçek veya tüzel kişilerden oluşabilir. Adi şirket, en az iki kişi ile birlikte kurulabilir, TBK’da azami kişi sayısı ise belirtilmemiştir. Adi ortaklığı oluşturan kişiler arasında tam bir güven ilişkisinin varlığı şart olduğundan uygulamada çok kalabalık adi ortaklığa sık rastlanmamaktadır.

Sözleşme unsuru bakımından, adi şirket sözleşmesi için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir. Sözleşme, sözlü veya yazılı yapılabilir. Ancak, ortaklardan birinin devrinde şekil şartı olan bir sermaye taahhüt etmesi halinde, sözleşmenin de bu şekil şartına uygun yapılması gereklidir. Örneğin, ortaklardan biri sahip olduğu bir gayrimenkulü ortaklığa devredecekse, taşınmaz satım vaadi sözleşmesi resmi şekil şartına bağlı olduğundan sözleşmenin de bu şekle uygun yapılması gereklidir.

Sermaye unsuru ise TBK md. 621’de düzenlenmiştir. Buna göre *her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür.* Yani ortaklardan her biri ortaklığa mutlaka bir değer katmak durumundadır. Katılım payı, yalnızca emekten oluşabileceği gibi, emek ve para gibi farklı değerleri de ihtiva edebilir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır. Ancak, ortaklık sözleşmesinde farklı nitelikte belirlenebilir. Bir ortak sadece emeğini getirirken, diğeri emek ve mal ortaya koyabilir. Para dışında ortaya konulan mal ve hakların değerinin tespitinde, borsa ve piyasa değeri esas alınır; borsaya kayıtlı değilse bunların değeri bilirkişi tarafından tespit edilecektir.¹⁴

Adi şirkette ortak amaç ise kazanç elde ederek ortaklar arasında bu kazancın paylaşılmasıdır. TBK 623. maddesi gereği, *sözleşmede aksi belirtilmemişse her ortağın kazanca ve zarara ilişkin payları eşittir.* Kazancın paylaşımında ortakların koydukları

¹⁴ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 20.

sermaye miktarları esas alınmaz. Ancak sözleşme ile kazanç ve zarara katılma payları her ortak için ayrı ayrı ve birbirine eşit olmaksızın belirlenebilir. Ancak bir ortağın yalnızca kâra katılacağına dair sözleşme yalnızca sadece emeğini koymuş ortak veya ortaklar için öngörülebilir, diğer ortaklar için böyle bir şart koyulamaz.

Müşterek amaç için çalışma bakımından ise, ortaklardan her biri, eşit olarak gayret göstermekle yükümlüdür. Ortaklar, bu gayreti gösterirken, TBK md. 628 gereği, *kendi işlerinde gösterdiği ölçüde özen göstermelidir*. Ayrıca, md. 626 gereği, *ortaklardan hiçbirisi kendisinin veya üçüncü kişinin menfaati için ortaklığa zarar verecek işlemleri yapamaz*.

1.2.1.1.1. Adi Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları

Adi şirkette, aksi sözleşme ile kararlaştırılmadıkça, her ortak yönetim yetkisine sahiptir. Ancak sözleşme ile yönetim yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına verilebileceği gibi üçüncü bir kişiye de bırakılabilmektedir.

Ortakların yönetim yetkisine sahip olamamaları ise onların sorumsuzlukları sonucunu doğurmaz. Ortaklar, yönetici ortak tarafından ortaklık adına ve hesabına yapılan bütün işlemlerden alacaklılara karşı müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Yani alacaklılardan her biri borcun tamamını ortaklardan herhangi birinden talep edebilir. TBK md. 630’da yönetici ortak ve diğer ortaklar arasındaki ilişkiye vekâlet sözleşmesi hükümlerinin uygulanacağı, yönetici ortağın yetkilerini aşması durumunda ise vekâletsiz iş görme hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yönetim yetkisi olmasa bile, TBK md. 631’e göre *her ortağın, ortaklığın işleyişi hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme, bunlardan örnek alma ve mali durumu hakkında özet çıkarma hakkı vardır*. TBK’nın bu hükmü emredici nitelikte olup ortakların denetim yetkisini kısıtlayan bir sözleşme yapılamaz.

Adi ortaklığın kişiliği olmadığından, dava ve taraf ehliyeti de bulunmamaktadır. Ortaklık adına açılacak davaların ortakların tamamı adına açılması ve yine ortaklığın açacağı davaların da ortakların tamamı tarafından açılması gereklidir. Burada, ortaklar arasında zorunlu dava arkadaşlığı vardır. Bu durumun istisnası ise şirket tüzel kişiliğine vergi mükellefiyeti tanınması hali oluşturmaktadır. Bu durumda ortaklar müteselsil sorumlu olduğundan, ortakların her birinin tek başına vergi davası açma yetkisi mevcuttur.¹⁵

¹⁵ Acem Süleyman Alhan ve Rıdvan Çobanoğlu, “Adi Ortaklık Sözleşmesi Tanımı ve Unsurları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 2016, s. 179.

Bunun dışında ortağın şirket işlerine ilişkin olarak mali hakları da mevcuttur. Ortakların mali hakları kazanç payını talep etme, şirket işleri için yaptığı masrafları talep etme ve tasfiye ile çıkma/çıkarılma hallerinde şirkete koyduğu sermayenin iadesini talep etme hakkı olarak sıralanabilir.

1.2.1.1.2. Adi Şirketin Sona Ermesi

Adi şirketin sona ereceği haller, TBK md. 639'da yedi bent halinde sıralanmıştır. Buna göre adi şirketler,

- *Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle,*
- *Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle,*
- *Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesiyle,*
- *Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle.*
- *Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle,*
- *Ortaklık sözleşmesinde feshi bildirme hakkı saklı tutulmuş veya ortaklık belirsiz bir süre için ya da ortaklardan birinin ömrü boyunca kurulmuşsa, bir ortağın fesih bildiriminde bulunmasıyla,*
- *Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkeme kararıyla sona ermektedir.*

6098 Sayılı TBK'da, artık ortaklardan birinin çıkması veya çıkarılması neticesi doğrudan şirketin sona ermesine yol açmayacaktır. Bu durumda şirketin devam edebilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gereklidir¹⁶:

1. Ortaklık sözleşmesinde ortaklığın kanunda belirtilen hallerde diğer ortaklar arasında devam edeceğine ilişkin bir hükmün bulunması,
2. Kanunda belirtilen sebeplerin (ortaklardan birinin fesih bildirimi, kısıtlanması, iflası, tasfiye payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesi, ölmesi) gerçekleşmesi.

Ortaklığın sona ermesi, TBK md. 645 gereği, üçüncü kişilere olan sorumluluğu sona erdirmez. Ortaklık sona ermiş olsa dahi, ortaklardan her biri şirket adına yapılmış işlemlerden dolayı üçüncü kişilere karşı sorumlu olmaya devam eder.

¹⁶ Zekeriya Kürşat, "Yeni Borçlar Kanunumuzda Adi Ortaklık Hükümlerinin Değerlendirilmesi", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 2012, s. 310.

1.2.1.2. Kollektif Şirketler

Kollektif şirket, TTK md. 211’de, *ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirket* olarak tanımlanmıştır.

Kollektif şirketler, tüzel kişiliği haiz ticaret şirketleridir. Şirket tüzel kişiliği ticaret siciline tescil ile kazanılır. Kollektif şirketlere ilişkin şirket unsurları TTK’da düzenlenmiştir.

Kişi unsuru bakımından, kollektif şirketler en az iki gerçek kişi tarafından kurulabilir. Buradan çıkarılacak sonuç, tek kişi ile kollektif şirket kurulamayacağı ve tüzel kişilerin kollektif şirket ortağı olmasının kanunla yasaklanmış bulunmasıdır. Bunun nedeni, kollektif şirketlerde ortakların sınırsız sorumlu olması ve ortakların ölümü halinde sorumluluğun mirasçılara intikal etmesi, tüzel kişilerin ise miras hükümlerine tabi olmamasıdır.¹⁷ Kollektif şirkete ortak olabilmek için fiil ehliyeti şarttır.

Sözleşme unsuru bakımından, TTK md. 212 gereği, şirket sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve ortakların imzalarının noter tarafından onaylanması gereklidir. Sözleşmede, ortakların ad ve soyadlarıyla yerleşim yerleri ve vatandaşlıkları, şirketin kollektif olduğu, ticaret unvanı ve merkezi, işletme konusu, koyulan sermayenin niteliği ve miktarı, şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları yer alması zorunlu kayıtlardır. Şirket sözleşmesi, noter onayından itibaren on beş gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret sicile tescil ettirilir. Böylece şirket kurulmuş olacaktır. Ortakların, şirketi tescil ettirmeden ortaklık adına faaliyet göstermeye başlamaları halinde ise üçüncü kişilere karşı sorumlulukları söz konusu olacaktır. Sözleşmenin kanunda belirlenen hükümlere aykırı olması halinde, şirkete adi şirket hükümleri uygulanır.

Kollektif şirketler, ticari bir işletme işletecektir ve tacir sıfatı şirket tüzel kişiliğine aittir. Bu nedenle, kollektif şirketlerin ticaret unvanı kullanması zorunludur. Kollektif şirketin ticaret unvanı, ortaklardan en az birinin ad ve soyadı ile şirket türünü içermelidir (Ali Yılmaz ve Ortakları Kollektif Şirketi gibi). Bunun sebebi ortakların sınırsız sorumluluğunu üçüncü kişilerin anlaması ve şirket ile ortak bilgilerine ulaşabilmelerinin sağlanmasıdır.

Sermaye bakımından, kollektif şirketin kurulması için asgari bir miktar kanunda belirlenmemiştir. Ancak, kollektif şirket bir ticari işletmeyi işletmek üzere

¹⁷ H. Pulaşlı, *a.g.e.* s. 200.

kurulacağından, sermayenin ticari işletmeye yetecek miktarda olması gerekir.¹⁸ TTK md. 213/e bendinden, şirkete maddi ve gayri maddi her türlü sermayenin getirilebileceği anlaşılmaktadır.

Ortak amaç unsuru bakımından, kollektif şirketlerin ortak amacı elbette kazanç paylaşmadır. Şirket, tüzel kişi olduğundan tacir sıfatı da şirket tüzel kişiliğine aittir. Bu amaçla şirket ticari bir işletme vasıtasıyla kazanç elde eder. Bunun dışında, ultra vires¹⁹ ilkesinin kalkması sonucu olarak, kollektif şirketler şirket konusu dışında da işlem yaparak kazanç elde edebilir ve bunu ortakları arasında paylaşırabilir.²⁰

Ortak çalışma iradesi bakımından ise kollektif şirket ortakları, kural olarak eşit konumdadırlar ve kazanç elde etmek için hep birlikte gayret gösterirler. Aksine sözleşme olmadıkça, ortaklardan her biri şirketi yönetim ve temsile yetkilidir. Ayrıca, ortakların şirkete bağlı hareket etmesi, şirket işlerini yaparken gerekli özeni göstermesi gereklidir. Bunun yanı sıra, ortaklar kendi menfaati veya üçüncü menfaati için şirkete zarar verici davranışlarda bulunamazlar.

1.2.1.2.1. Kollektif Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları

Aksine sözleşme olmadıkça, kollektif şirket ortaklarının her biri şirketi yönetim ve temsile yetkilidir. Bu doğal yönetim ve temsil yetkisi, özden organ ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Bu yetki gereğince, ortaklardan her biri şirket ad ve hesabına işlem yaparak şirketi borç altına sokabilir.

Kollektif şirketlerde yönetim yetkisi, ortaklardan birine veya birkaçına verilebilir. Ancak kollektif şirketlerde, adi şirketten farklı olarak yönetim yetkisinin üçüncü bir kişiye verilmesi yasaklanmıştır. Kollektif şirketlerde kendisine yönetim yetkisi verilmiş üçüncü kişi, organ sıfatı ile değil, ticari temsilci veya vekil sıfatı ile ortaklığın yönetim ve temsilinde görev alabilir.²¹

Ortakların yönetim yetkisi, TTK md 223 gereğince, şirketin olağan işlerini yürütmekle sınırlandırılmıştır. Olağan işlerle ilgili olarak ortakların sulh, feragat, kabul ve tahkim yetkileri mevcuttur. Kanunda örnek olarak sayılan taşınmaz satımı, rehni,

¹⁸ E. Çamoğlu (Poroy/Tekinalp), *a.g.e.*, s. 189.

¹⁹ Ultra vires, şirketlerin yalnızca şirket konularına giren işlemleri yapabileceği anlamına gelen bir ilkedir. Bu ilkenin sonucu olarak şirketlerin tüzel kişi olarak medeni haklardan yararlanma ve borç altına girme ehliyetleri şirket konusu ile sınırlanmış bulunmakta idi. 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu'nun 137. maddesinde "Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler." denilerek bu ilke benimsenmiştir. Ancak 6102 sayılı TTK ile bu hüküm kaldırılarak bu ilke kaldırılmıştır. Dolayısıyla günümüzde şirketler, şirket konusuna ilişkin olsun olmasın hak edinebilir ve borç altına girebilirler.

²⁰ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 205.

²¹ Oruç Hami Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, Ankara 2015, s. 218.

üçüncü kişi lehine teminat verme, ticari mümessil ataması gibi olağanüstü hallerde şirket adına bu işlemlerin yapılabilmesi için ortakların oybirliği aranmaktadır. Ancak, şirketin konusu olağanüstü işlemlerdense bu işlem günlük işlerden sayılarak ortaklardan her biri tek başına bu işlemleri yapabilecektir. Buna örnek olarak şirket konusunun taşınmaz satımı olması verilebilir.

Yönetim ve temsil yetkisi ve görevi dışında, ortakların şirkete ilişkin kararlarda oy hakkı, kar ve zarara katılma hakkı ve borcu, şirket bilançosunun çıkarılmasını talep etme hakkı ile sözleşmede kararlaştırılmışsa sermaye faizi ile ücret talep etme hakkı mevcuttur.

Şirketin üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortakların sorumluluğu ise TTK md. 236'da düzenlenmiştir. Anılan düzenleme ile ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malvarlığı ile sorumlu tutulmuştur. Ancak 237. madde, ortakların şahsi sorumluluğunu ikinci derece olarak belirlemiştir. Dolayısıyla şirket alacaklılarının ortakların şahsi malvarlığına el atabilmesi, şirket hakkında yapılan takibin sonuçsuz kalması veya şirketin sona ermesine bağlıdır. Alacaklılar, doğrudan ortakların sorumluluğuna başvuramaz.

TTK 217. maddesi gereğince, ortaklar arasındaki iç ilişkide emredici hükümlere aykırı olmamak kaydıyla sözleşme serbestisi mevcuttur. Dolayısıyla dış ilişkide üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumlu ortaklar, aralarındaki sözleşme ilişkisine göre rücu davası açabilirler.

1.2.1.2.2. Kollektif Şirketin Sona Ermesi

Kollektif şirketleri sona erdiren haller, TTK 243 vd maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, adi şirketlerin sona ermesine ilişkin TBK 239 ve 240. maddeleri, kollektif şirketler bakımından da geçerlidir. Bunun dışında kollektif şirketin sona ermesine ilişkin haller iradi ve zorunlu olarak gerçekleşebilir. Şirketin iradi olarak sona ermesi, fesih olarak adlandırılır. Buna göre, ortaklardan her biri veya ortakların şahsi alacaklıları şirketin feshini talep edebilirler. Bunun dışında ortakların kararı ile şirket sona erdirilebilir.

Şirketin iflası, şirket sermayesinin üçte ikisinin veya fazlasının kaybedilmiş olması, birleşme, şirket sözleşmesinin ihtara rağmen ticaret siciline tescil olunmaması hallerinde ise şirket kendiliğinden (ortakların bu yönde karar almasına ihtiyaç olmadan) sona erer.

Kollektif şirket, tüzel kişiliğe sahip olduğundan şirketin sona erdiği hallerde şirketin tasfiyesine başlanır ve tasfiye durumu sicile tescil olunur. Ortakların yönetim

yetkisi, tasfiyenin tescili ile sona ermektedir. Tasfiye süreci sona erene kadar şirket tasfiye memurları tarafından bu amaçla sınırlı olarak yönetilir. Tasfiye sürecinde şirketin önce borçları ödenir, şirketin malvarlığı borçlarını ödemeye yetmediği takdirde tasfiye memurları ortakların kişisel malvarlığına başvurabilir. Borçlar ödendikten sonra kalan miktar ise varsa sözleşme hükümlerine göre, yoksa ortakların alacağı karara göre tasfiye memurları tarafından ortaklara paylaştırılır.

1.2.1.3. Adi Komandit Şirket

Adi komandit şirket, TTK md. 304'te tanımlanmıştır. Buna göre, *ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.*

Kişi unsuru bakımından, adi komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere iki farklı tipte ortak bulunmaktadır. TTK md 304/2'ye göre, sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denilmektedir. Adi komandit şirketin kurulması için komandite ve komanditer olmak üzere en az iki kişinin varlığı zorunludur.

TTK md 304/3 gereğince, komandite ortağın gerçek kişi olması şarttır, tüzel kişiler komandite ortak olamazlar. Ancak komanditer ortak bakımından bu şekilde bir sınırlama öngörülmemiştir, dolayısıyla hem gerçek hem de tüzel kişiler komanditer ortak olabilirler.

Komandite ortaklar, kollektif şirket ortakları ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Zira TTK da komandite ortakları kollektif şirket hükümlerine atıf yapmak suretiyle düzenlemiştir.

Sözleşme unsuru bakımından, adi komandit şirket sözleşmesinin şekil şartı, kollektif şirketlerdeki gibi belirlenmiştir. Sözleşme, yazılı olarak yapılmalı ve ortakların imzaları noter tarafından onaylanmalıdır. Sözleşmede hükümlerinde, şirketin komandit olduğunu belirleyen hükümler ile komanditer ortağın sermaye taahhüdünün türü ve miktarı yazılmalıdır. Şirket sözleşmesinin hükümleri şirketin türünü belirlemede yeterli değilse, şirkete kollektif şirket hükümleri uygulanacaktır. Şirket sözleşmesi, noter onayından itibaren on beş gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil müdürlüğüne tescil ettirilir.

Adi komandit şirketler de ticari işletme işletmek amacıyla kurulduğundan, şirketin tescili gereken bir başka unsuru da ticaret unvanıdır. Şirketin ticaret unvanında komandite

ortağın adı ve soyadı ile şirket türü yer almalıdır. Komanditer ortağın ismi unvanda tescil ettirilemez. Tescil edilirse, komanditer ortak üçüncü kişilere karşı komandite ortak gibi sorumlu olacaktır.

Sermaye bakımından komandite ortaklar, asgari bir sınırı olmaksızın para, her türlü maddi ve gayri maddi mal ve hakları ile emeklerini şirkete sermaye olarak koyabilirler. Ancak TTK md. 307/2 ile komanditer ortakların sermaye olarak kişisel emek ve ticari itibarını koyması yasaklanmıştır. Bu ikisi dışında, komanditer ortak da herhangi bir asgari sınırlama olmaksızın para ile maddi ve gayri maddi mal ve haklarını şirkete sermaye olarak koyabilirler.

Ortak amaç ve ortak çalışma iradesi bakımından da, şirket ortakları kazanç elde etmek amacıyla işletmenin konusu alanında faaliyet gösterirler. Şirket kural olarak komandite ortak tarafından yönetildiğinden komanditer ortağın açık bir bağlılık yükümlülüğü yoktur. Ayrıca adi komandit şirketlerde komandite ortağın rekabet yasağı kollektif şirketlerdeki gibi iken, komanditer ortak, TTK md. 311 gereği şirkete ait defter ve belgeleri inceleme hakkından vazgeçerek rekabet yasağına tabi olmayabilir.

1.2.1.3.1. Adi Komandit Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları

TTK md. 309 gereği, şirketin yönetim yetkisi komandite ortaktır. Komanditer ortak, şirketin yönetiminde söz sahibi değildir. Ancak şirkete ortak alınması, pay devri, şirket sözleşmesinde değişiklik yapılması gibi olağanüstü işlerde oy hakkına sahiptir. Komandite ortağın da komanditer ortağın da yalnızca bir oy hakkı vardır.

Komanditer ortağın bunun dışında şirketin bilançoları ile finansal tablolarını inceleme ve incelettirme hakkı ile elbette kâr payı ve faiz alma hakkı vardır. *Ancak komanditer ortağın şirkete koyduğu sermayenin herhangi bir şekilde azalması halinde, TTK md. 312 hükmü gereği, bu eksik tamamlanana kadar kâr payı ve faiz talep edemez.*

Şirketin üçüncü kişilerle olan ilişkileri bakımından, şirketi temsil yetkisi komandite ortaktır. Komanditer ortağın ortak olarak şirketi temsil yetkisi yoktur. Ancak komanditer ortak, ticari temsilci veya vekil olarak şirketi temsil edebilir. Üçüncü kişilere ticari temsilci olduğunu belirtmeden şirketi temsil eden komanditer, TTK'nın 321. maddesinde komandite ortak gibi sorumlu tutulmuştur.

Şirkete ait tüm özel ve kamu alacaklarından komandite ortak şahsi malvarlığı ile sorumlu tutulmuştur. Komandite ortağın sorumluluğu, tıpkı kollektif şirket ortağı gibi, ikinci dereceden ve sınırsızdır.

Komanditer ortak ise yalnızca şirkete taahhüt ettiği sermaye miktarını yerine getirmekle sorumludur. Bunun dışında sorumluluğu yoktur. Yani komanditer ortak,

sermaye şirketi ortağı gibi sorumlu tutulmuştur. Ancak, sermaye şirketlerinden farklı olarak, alacaklarını tahsil edememiş alacaklılar, doğrudan sermaye borcunu yerine getirmemiş komanditer ortağın sorumluluğuna başvurabileceklerdir.²²

1.2.1.3.2. Adi Komandit Şirketin Sona Ermesi

TTK, adi komandit şirketin sona ermesini, kollektif şirket hükümlerine atıf yapmak suretiyle düzenlemiştir. Buna göre, TTK'nın 243 ilâ 303. maddeleri adi komandit şirketler hakkında da uygulanacaktır. Ayrıca, TTK md. 328'in son cümlesinde, *şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça, komanditer ortağın ölümünün veya kısıtlanmasının şirketin sona ermesine sebep olmayacağı* hükme bağlanmıştır.

1.2.2. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri, ticari itibar ve kişisel emekten ziyade sermayeye dayanan ve tüzel kişiliği haiz şirket türüdür. Bu şirketlerde ortaklar çok kalabalık olabileceği gibi anonim ve limited şirketlerde tek kişi dahi olabilirler. Ortağın kişiliğinin şirket bakımından önemi yoktur. Ortakların şirketin yönetiminde söz hakkı olmaması hali dahi muhtemeldir; zira bunlarda profesyonel yönetim ilkesi benimsenmiştir. Sermaye şirketlerinde, istisnaları olmaklar birlikte kural olarak ortakların alacaklılara karşı şahsi sorumlulukları yoktur. Alacaklardan yalnızca şirket tüzel kişiliği sorumlu tutulmuştur. Bu nedenle şirket sermayesinin korunması için kanunda bir dizi önlem alınmıştır.

TTK'da anonim, limited, paylı komandit şirketler ve kooperatifler sermaye şirketi olarak sayılmıştır.

1.2.2.1. Anonim Şirket

Anonim şirketler, TTK md. 329'da *sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket* olarak tanımlanmıştır. Anonim şirketlerde ortaklar, pay sahibi olarak isimlendirilmektedir. Bunun sebebi, “anonim” sıfatı ile de bağlantılı olarak, şirkette ortakların kişiliğinin önemli olmamasıdır.²³ Anonim şirketler, tüzel kişiliği haizdir ve tacir sıfatını şirket tüzel kişiliğinin taşımaktadır.

Kişi unsuru bakımından 6102 Sayılı TTK ile anonim şirketlerin tek kişi ile kurulabileceği hükme bağlanmıştır.²⁴ Bu durumda şirket paylarının tek bir kişi elinde toplandığı hallerde tek kişilik anonim şirket söz konusu olacaktır. Şirketin başlangıçta tek pay sahibi ile kurulması mümkün olduğu gibi, kuruluşta birden fazla pay sahibi olan

²² F. Bilgili ve E. Demirkapı, *a.g.e.*, s. 139.

²³ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 299.

²⁴ Eski TK'da anonim şirketler en az 5 kişi ile kurulabilmekte idi.

anonim şirketin, sonradan çıkma, çıkarılma, devralma gibi hallerle de tek kişi ortaklığına dönüşmesi mümkündür.²⁵ Ancak şirketin tek ortağı kendisi olacak şekilde payların tamamına sahip olması TTK 338 maddesinin 3. fıkrası ile yasaklanmıştır.

Anonim şirkette kurucular organ değildir. TTK md. 337’de kurucular pay taahhüt edip esas sözleşmeyi imzalayan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Kurucular, anonim şirkette organ sıfatını haiz olmadıkları gibi, şirket ile kurucular arasında bir sözleşme mevcut değildir.²⁶ Ancak TTK 553. maddesi ile kurucuların kanundan veya esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerinden dolayı sorumlu tutulmuştur. Fiil ehliyetine sahip gerçek ve tüzel kişiler anonim şirkette kurucu veya pay sahibi olabilirler. Fiil ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlıların şirket ortağı olması durumunda ise, bunlara ait sorumluluklar kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Ancak, TTK md 359’da yönetim kurulu üyesi olmak için tam ehliyetli olma şartı arandığından, fiil ehliyeti olmayan küçük ve kısıtlıların yönetim kurulu üyesi olmasına imkân bulunmamaktadır.²⁷

Sözleşme unsuru bakımından, anonim şirket sözleşmesi de diğer sermaye şirket sözleşmeleri gibi yazılı şekilde yapılmak ve imzaları noter tarafından onaylanmak zorundadır. Esas sözleşmede yer alması gereken zorunlu unsurlar, TTK md. 338 f. 2’de sayılmıştır.

Anonim şirketler de bir ticaret unvanı seçmek ve kullanmak zorundadır. Ticaret unvanının şirketin konusu ile türünü içermesi yeterlidir. Ticaret unvanı da esas sözleşme ile birlikte ticaret sicile tescil olunur. Esas sözleşmenin tescili ile birlikte şirket tüzel kişiliği kazanmaktadır.

Sermaye bakımından, anonim şirketler esas sermaye veya kayıtlı sermaye olmak üzere iki sermaye sisteminden birini seçebilirler. Esas sermaye, tamamı belli ve esas sözleşmede taahhüt edilmiş sermayedir. Kayıtlı sermaye ise, yönetim kurulunun esas sözleşmede gösterilen üst limitine kadar ana sözleşme değişikliği usulüne uyulmaksızın sermayeyi artırabilmesine izin veren sistemdir.²⁸ TTK md. 332’de, *esas sermaye sistemini seçmiş anonim şirketlerin sermayesi 50.000 TL’den, kayıtlı sermaye sistemini seçmiş anonim şirketlerin başlangıç sermayesi ise 100.000 TL’den az olamaz.*

Ortak amaç bakımından, TTK md 331’de anonim şirketlerin her türlü ekonomik amaç için kurulabileceği düzenlenmiştir. Buna göre anonim şirketler yalnız bir ticari

²⁵ Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, İstanbul 2015, s. 61.

²⁶ Tekinalp, (Poroy/Çamoğlu), *a.g.e.*, s. 308.

²⁷ Soner Altaş, “Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı Ve Üyelerinin Nitelikleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, s. 113.

²⁸ H. Pulaşlı, *a.g.e.* s. 268.

işletme işletmek için değil, her türlü ekonomik amaç için kurulabilir. Ekonomik amacın sınırı, amacın kazanç elde ederek bu kazancın pay sahipleri arasında paylaşılmasıdır. Yoksa bu amacı aşan, yalnızca sosyal amacı olan bir anonim şirket kurulması mümkün değildir.

Ortak çalışma iradesi bakımından ise, anonim şirketlerde bu irade çok zayıftır. Pay sahipleri, işletmenin yönetiminde doğrudan söz sahibi değildir. Payın büyük veya küçük olmasının da bu bakımdan bir önemi yoktur. Pay sahiplerinin şirkete sadakat ve şirket sırlarının saklama yükümlülüğü varken, rekabet yasağı yoktur.

Anonim şirketler, yönetim kurulu ve genel kurul olmak üzere iki organa sahiptir. Genel kurul, pay sahiplerinin şirketle ilgili haklarını kullandıkları organ iken yönetim kurulu şirketin yönetim ve temsilini yürüten organdır.

Anonim şirketlerde, yönetim kurulu üyeleri genel kurul tarafından seçilebilir veya esas sözleşme ile atanabilir. Yönetim kurulu üyeleri, TTK'nın 553. maddesi gereği, *kanundan ve esas sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, şirkete ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu tutulabilirler*. Ayrıca genel kurul kararlarının uygulanmaması halinde de yönetim kurulunun pay sahiplerine karşı sorumlu olacağı öne sürülmektedir.²⁹ Bunun dışında, yönetim kurulu üyelerinin şirketin özel alacaklarından dolayı bir sorumlulukları mevcut değildir. Ancak şirkete ait kamu borçları bakımından, şirketin kanuni temsilcisi olduklarından VUK 10., 333. ve AATUHK'nın mük. 35. gereği ikinci derecede ve sınırsız sorumludurlar.

1.2.2.1.1. Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Hak ve Sorumlulukları

Anonim şirket, özel ve kamu borçlarından dolayı sınırsız olarak sorumludur. Pay sahiplerinin şirkete ait ne özel ne de kamu borçları bakımından herhangi bir sorumlulukları mevcut değildir. Anonim şirketlerde pay sahiplerinin malvarlığı ve şirket malvarlığı tamamen ayrı tutulmuştur. Payın büyük olması, hatta tüm payların tek kişinin elinde olması hâlinde dahi şirket malvarlığı ile ortağın şahsi malvarlığı ayrıdır. Pay sahiplerinin tek sorumluluğu, şirkete taahhüt etmiş oldukları sermayenin getirilmesidir. Pay sahiplerinin bu borcunun alacaklısı ise şirkettir; şirket alacaklıları değildir.

Pay sahiplerinin hakları çeşitleri bakımından ve kullanılış biçimleri bakımından ikiye ayrılmaktadır. Çeşitleri bakımından haklar mali ve şahsi haklar olarak; kullanılış

²⁹ Ender Dedeoğlu ve Oğuzhan Sapan, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu*, Ankara 2013, s. 68.

biçimleri bakımından ise çoğunluk hakları, azınlık hakları, bireysel haklar ile müktesep haklar olarak sınıflandırılmaktadır.³⁰

Pay sahiplerinin mali hakları kâr payı alma hakkı (TTK 579), kâr payı avansı alma hakkı (TTK 509), tasfiye payı hakkı (TTK 543), hazırlık devresi faizi (TTK 509) ile rüçhan hakkı (TTK 461) olarak sıralanabilir.

Pay sahiplerinin şahsi haklarını ise genel kurula katılma ve oy hakkı³¹ (TTK 452) ile bilgi alma, inceleme, denetim ve dava hakları (TTK 437) oluşturmaktadır.

1.2.2.1.1. Anonim Şirketin Sona Ermesi

Anonim şirketin sona ereceği haller, TTK md. 529'da düzenlenmiştir. Buna göre anonim şirketler,

- *Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,*
- *İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle,*
- *Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,*
- *Genel Kurul kararıyla,*
- *İflasına karar verilmesiyle ve*
- *Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde sona erecektir.*

Anonim şirketin sona ereceği hallerden biri gerçekleştiğinde, şirket tasfiye sürecine girer. Tasfiye süreci, ticaret siciline tescil olunmaktadır. Tasfiye süreci boyunca tasfiye ile ilgili işlemler, bir organ sıfatıyla tasfiye memuru tarafından yürütülmektedir. Tasfiye ile şirketin alacakları tahsil edilir, borçları ödenir ve arta kalan miktar pay sahiplerine payları oranında dağıtılır. Tasfiyenin sona ermesi ile birlikte şirket tüzel kişiliği sona ermektedir.

1.2.2.2. Limited Şirket

Limited şirket, bir veya daha fazla kişi tarafından kanunen yasak olmayan her türlü amaç için, bir ticaret unvanı altında kurulan bir sermaye şirkettir. Limited şirketler, tüzel kişiliği haizdir ve tacir sıfatı şirket tüzel kişiliğine aittir. 6102 Sayılı TTK ile limited şirketlerin sermaye şirketi nitelikleri güçlendirilse de, kanun koyucu, limited şirketleri anonim şirketler ve şahıs şirketleri arasında bir yere koymaktadır. Böylece, limited şirketler hem sermaye şirketlerinin sınırlı sorumluluk özelliklerine, hem de şahıs

³⁰ Oğuz İmregün, *Ticaret Hukuku*, Eskişehir 2006, s. 220.

³¹ Eski SPK'nın 14. maddesi, şirketin oy hakkından yoksun pay çıkarmasına müsaade etmekte idi. Ancak yeni SPK ile bu hüküm kaldırıldığından, artık oy hakkına sahip olmayan pay sahibi olması mümkün değildir.

şirketlerinin iç organizasyonuna sahip olarak her iki tipin de özelliklerini göstermektedir.³² Bunun nedeni, limited şirketlerin genellikle daha küçük yapıda olması ve ortakların şirket yönetiminde etkili olmasıdır.

Kişi unsuru bakımından limited şirketler incelendiğinde, bunların artık tek kişi ile kurulabileceği görülmektedir. Fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, limited şirket ortağı olabilirler. Ancak, TTK md 574 gereği, *şirket tüzel kişiliği, şirketin tek ortağı kendisi olacak şekilde payların tümünü iktisap edemez*. Ayrıca, tüzel kişiliği olmayan adi şirketlerin limited şirket ortağı olamayacağı kabul edilmektedir. Limited şirketlerde azami ortak sayısı ise, TTK md. 574'te, elli olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, bir limited şirkette elliden fazla ortak olması mümkün değildir.

Sözleşme unsuru bakımından, şirket sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve imzaların noterde onaylanması şarttır. TTK md 576'da sözleşmede yer alması gereken unsurlar belirlenmiştir. Buna göre:

- *Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yer*
- *Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusu,*
- *Esas sermayenin itibarı tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibarı değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları,*
- *Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları.*
- *Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli, şirket sözleşmesinde yer alması zorunlu kayıtlardır.*

Şirket sözleşmesinin ticaret sicilde tescili ile şirket tüzel kişilik kazanmaktadır. Ayrıca, limited şirketler, ticaret unvanı kullanmak zorunda olduğundan ticaret unvanı da ticaret siciline tescil ettirilmelidir. Limited şirketlerin ticaret unvanı, şirketin konusu ile türünü içermelidir.

Sermaye unsuru bakımından, limited şirketlerde esas sermaye şirket sözleşmesi ile belirlenmiş olmalıdır. TTK md. 580 ile limited şirketlerde asgari sermaye tutarı 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Ortaklar, üzerinde mülkiyet hakkını kısıtlayan herhangi bir kayıt olmadığı sürece, şirkete sermaye olarak para ile maddi ve gayri maddi hak ve alacaklarını getirebilirler. Ancak 580/son cümlesi, limited şirketlere sermaye olarak ticari itibar, vadesi gelmemiş alacak, kişisel emek ve hizmet edimi getirilmesine izin vermemiştir.

³² O. H. Şener, *a.g.e.*, s. 662.

Limited şirketlerde sermaye, esas sermaye paylarının toplamından oluşmaktadır. Ancak esas sermaye payı, ortak sayısı ile eşit belirlenmek zorunda değildir; TTK 583/3 gereği bir ortak birden fazla esas sermaye payına sahip olabilir.

Ortak amaç unsuru bakımından, limited şirketler, yalnızca ticari bir işletme amacıyla değil; kanunun yasaklamadığı tüm ekonomik faaliyetler amacıyla kurulabilirler. Anca elbette şirketin nihai amacı, faaliyet gösterdikleri alanda kazanç elde ederek bunu ortakları arasında paylaşmak olmalıdır.

Ortak çalışma iradesi bakımından ise, bu irade limited şirketlerde anonim şirketlere göre daha belirgin olarak gözlenmektedir. Çünkü ortaklardan en az biri şirkette müdür sıfatı ile yönetime katılmak zorundadır. Limited şirketlerde aksine sözleşme olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatını alacağı yönündeki hüküm, 6102 Sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve böylece limited şirketler sermaye şirketine bir adım daha yaklaştırılmıştır. Böylece müdür veya müdürler, şirket sözleşmesi ile esas sözleşmede belirlenecektir. TTK'nın 624. maddesi ile, yönetim yetkisinin bir veya birden fazla ortağa yahut üçüncü kişiye müdürlük yetkisi verilebileceği düzenlenmişse de, ortaklardan en az birinin müdür sıfatını taşıması zorunlu tutulmuştur.

Limited şirketlerde müdürlere, bağlılık yükümü ile rekabet yasağı tanınmıştır. Müdür olmayan ortaklar, rekabet yasağına tabi tutulmamış, ancak şirket sırlarını korumakla yükümlü tutulmuşlardır. Ortaklar hakkında şirket sözleşmesi ile rekabet yasağı tanınabileceği gibi, genel kurul kararı ile müdürlerin de rekabet yasağı kaldırılabilir.

Limited şirketin iki organı, genel kurul ile müdürlerdir. Müdürler, yönetim ve temsil yetkisine sahip organ iken genel kurul şirketin genel işleyişi ile ilgili kararları alan ve ortakların tamamından oluşan organ olarak belirlenmiştir.

1.2.2.2.1. Limited Şirket Ortaklarının Hak ve Sorumlulukları

Limited şirket ortaklarının ilk borcu, şirkete taahhüt ettikleri sermayenin yerine getirilmesidir. Bunun dışında, limited şirketlerde ortaklara ek ödeme yükümü ve yan ödeme yükümü koyulabilir. Ek ödeme yükümü, şirketin faaliyetini sürdürebilmesi amacıyla, esas sözleşmede belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde ortaklara esas sermayenin dışında ortakların şirkete nakdi ödeme yükümü getirilmesidir.³³ Yan ödeme yükümü ise, nakdi ve ayni yükümler dışında ortaklara getirilen yükümlülüklerdir.

³³ O. H. Şener, *a.g.e.*, s. 695.

Hem ek ödeme, hem de yan ödeme yükümlülükleri, mutlaka şirket sözleşmesinde belirlenmiş olmalıdır. Şirket sözleşmesinde belirlenmemişse, genel kurulun bu yönde karar alması şirket sözleşmesinin değiştirilmesi anlamına geleceğinden, TTK md. 607’de bu karar için tüm ortakların onayı aranmıştır. TTK md 601’de, *şirket sermayesinin korunması amacıyla, esas sermayenin azaltılması dışında, esas sermaye payının ortaklara geri verilemeyeceği ve ortakların bu borçtan ibra olunamayacağı* düzenlenmiştir.

Limited şirketlerde, sınırlı sorumluluk ilkesi geçerlidir. Dolayısıyla ortaklar, şirketin alacaklılarına karşı sorumlu değildir. Şirket ortakları, yalnızca şirkete karşı ve sermaye taahhütleri ile sorumludur. Bunun önemli bir istisnası ise AATUHK’nın 35. maddesidir. İlgili madde ile, kamu alacakları şirketten tahsil edilemediğinde idareye şirket ortaklarının şahsi sorumluluğuna başvurma yetkisi verilmiştir.

Limited şirkette, genel kurulu oluşturan ortakların, genel kurulda oy kullanma hakkı vardır. TTK md. 618 gereği, *her bir ortağın sahip olduğu oy hakkı, sahip olduğu esas sermaye miktarı kadardır.*

Bunun dışında, ortakların kâr payı alma hakkı ile şirket hakkında bilgi alma ve denetim hakları mevcuttur.

1.2.2.2.2. Limited Şirketin Sona Ermesi

TTK md. 636’da, *şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, iflasın açılması ve kanunda öngörülen diğer hallerin gerçekleşmesi* ile limited şirketin sona ereceği düzenlenmiştir.

Limited şirketin tasfiye usulü hakkında, anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyasen uygulanacaktır.

1.2.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Paylı) Komandit Şirket

TTK’nın 564. maddesinde paylı komandit şirketler, *sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket* olarak tanımlanmıştır. Buna göre paylı komandit şirketler ile adi komandit şirketler arasındaki en temel fark, paylı komandit şirketlerde sermayenin anonim şirketlerdeki gibi paylara bölünmüş olmasıdır.³⁴ Eğer, sermaye paylara bölünmemiş; yalnızca komanditerlerin sermaye

³⁴ Paylı komandit şirket ile adi komandit şirket kazançlarının vergilendirme rejiminde farklı olduğunu burada zikretmek gerekir. Adi komandit şirketin kendisi değil, ortakları gelir vergisi mükellefi iken paylı komandit şirketin kendisi tüzel kişilik olarak kurumlar vergisi mükellefidir.

paylarını göstermek üzere kısımlara ayrılmışsa o zaman bunlara adi komandit şirket hükümleri uygulanacaktır.

Kişi unsuru bakımından, paylı komandit şirketlerde de adi komandit şirketlerdeki gibi komandite ve komanditer ortak olmak üzere iki tip ortak bulunmaktadır. Bunlardan komandite ortak, kollektif şirket ortağı gibi, komanditer ortak ise anonim şirket ortağı gibidir. TTK md. 584 gereği, paylı komandit şirketler, en az beş kişi ile kurulabilmektedir. Kuruculardan en az birinin komandite dışında herhangi bir sınırlama yoktur. Paylı komandit şirketlerde, adi komandit şirketlerdeki gibi komandite ortağın gerçek kişi olması yönünde bir zorunluluk yoktur. Hem komandite hem de komanditer ortak gerçek veya tüzel kişi olabilirler.

Sözleşme unsuru ise anonim şirketlere atıf yoluyla düzenlenmiştir. Buna göre, ortaklar arasındaki sözleşme yazılı şekilde olmalıdır ve geçerli olabilmesi için noter tarafından imzaların onaylanması gereklidir. Sözleşmenin onaydan itibaren on beş gün içinde ticaret sicile tescil ettirilmesiyle şirket tüzel kişilik kazanmış olacaktır. Sözleşmede yer alması gereken kayıtlar, anonim şirketlerdeki ile aynıdır.

Paylı komandit şirketin komanditerler genel kurulu ve yönetici komanditelerin oluşturduğu kurul olmak üzere iki organı vardır. Bir de yalnızca şirketin kuruluşunda görev yapan ortaklar genel kurulu mevcuttur. Ortaklar genel kurulunda hem komandite, hem de komanditer ortaklar vardır.

Ortakların hak ve sorumlulukları bakımından ise, şirketi yönetim ve temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. Komanditer ortakların şirketin yönetiminde söz hakkı yoktur. Komandite ortaklar şirketi hep birlikte yönetebileceği gibi yönetim birine veya bir kaçına bırakılabilir. Ancak, yöneticiler komanditerlerin veya genel kurulun oylarıyla belirlenemez. Yöneticiler, esas sözleşme ile atanabileceği gibi komandite ortakların oyu ile de belirlenebilir.

Şirket sözleşmesinin tescili ile göreve başlayan yöneticiler, anonim şirket yönetim kurulu gibi bir organ oluşturmazlar, bunların yönetim yetkileri kollektif şirket ortağı gibidir.³⁵ TTK 571 uyarınca, *yönetici komanditeler, kollektif ortaklar gibi görevden alınabilirler, görevden alma kararının tescili ile, görevden alınan ortağın şirketin bu tarihten sonra doğacak borçlarından dolayı kişisel sorumlulukları sona erer.*

³⁵ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 242.

TTK md. 572 gereği, *komandite ortak diğer komanditelerin ve genel kurulun izni olmaksızın şirketin işletme konusuna giren bir iş yapamayacağı gibi bu tőr ticaretle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırlandırılmamış ortak sıfatıyla da katılamaz.*

Bu hőkümden anlaşıldığı üzere, paylı komandit şirketlerde organ olarak genel kurul, yalnızca komanditelerden oluşmaktadır.

TTK md. 565'te, ortakların iç ve dış ilişkilerinde adi komandit şirket hőkümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, komandite ortaklar, şirketin özel ve kamu borçlarından dolayı kollektif şirket ortağı gibi ikinci derecede ve sınırsız sorumlu iken komanditer ortaklar yalnızca şirkete taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sorumlu olurlar.

TTK md 565/2 gereği, paylı komandit şirketlerin sona erme sebepleri, anonim şirketlerle aynıdır ve tasfiye süreçleri anonim şirket hakkındaki hőkümlere tabiidir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİ

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesi, diğer hukuk dallarındaki sorumluluk türlerinden daha teknik ve farklı bir anlam taşımaktadır. Ticaret şirketi ortaklarının sorumluluğunun daha iyi anlaşılabilmesi için, bu bölümde vergi hukukunda sorumluluk kavramı, diğer hukuk dallarındaki sorumluluk kavramları ile olan ilişkisi ve farkları üzerinde durulmuş, ardından vergi hukukundaki temel sorumluluk halleri incelenmiştir. Ardından ortakların sorumluluğunun kapsamının belirlenebilmesi için kamu alacağı kavramı ve kapsamı incelenmiştir.

2.1. Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, kelime anlamı ile “kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet” anlamına gelmektedir.³⁶

Hukuk, toplumdaki kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve uyulması devlet gücüyle yaptırıma tabi kılınmış kurallar bütünüdür.³⁷ Sorumluluk ise hukuken uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme olarak tanımlanmıştır.³⁸ Bu tanımlardan yola çıkılarak, uyulması gereken kurala uymayan kişinin, sorumluluğu yerine getirmediğinde bir yaptırımla karşılaşacağı söylenebilir. Toplum halinde yaşayan insanların uyması gereken çeşitli kurallar vardır. Bu kurallar genel olarak toplumsal kurallar olarak adlandırılmaktadır.

Toplumsal kurallar, din kuralları, ahlak kuralları, görgü kuralları, örf ve adet kuralları ile hukuk kurallarından meydana gelmektedir.³⁹ Eğer söz konusu kural hukuk kuralı dışında bir toplumsal kural ise kişinin karşılaşacağı yaptırım bir toplumsal tepki niteliğinde olacaktır. Bu yaptırımlara örnek olarak toplumdan dışlanma veya ayıplanma verilebilir. Ancak söz konusu kural hukuki bir kural ise kişi, devlet gücüyle desteklenmiş bir yaptırımla karşılaşacaktır. Bunun anlamı ise kişinin yerine getirmediği veya yerine getirilmemesinden sorumlu olduğu davranışın zorla yerine getirilmesidir.

Bunun dışında, hukuk kuralları dışındaki toplumsal kuralların toplumun yalnızca o kuralı benimsemiş olan kesiminde geçerli olacağı; fakat hukuk kurallarının ayırım

³⁶ Türk Dil Kurumu, *Büyük Türkçe Sözlük*,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5800c90668bc08.62074681, Erişim Tarihi: 14.10.2016

³⁷ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 2006, s. 274.

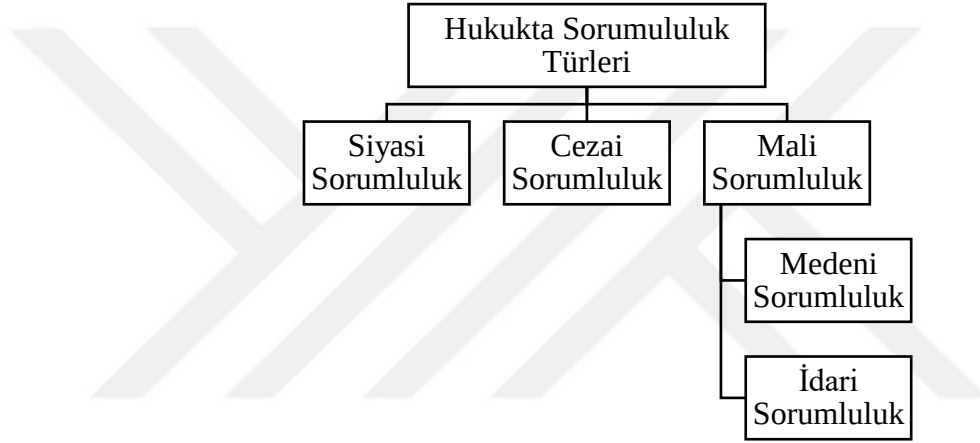
³⁸ E. Yılmaz, *a.g.e.*, s. 618.

³⁹ Yılmaz Aslan, Metin Taş, Doğan Şenyüz ve Ayhan Kortunay, *Hukuka Giriş*, Bursa 2006, s. 3.

gözetmeksizin bir ülkede yaşayan vatandaşların tamamı için geçerli olacağı söylenebilir. Örneğin, büyüklerin önünde bacak bacak üstüne atılmaması, toplumun bir bölümü için önemli bir davranış kuralı olmakla beraber, başka bir bölümü için geçerli veya gerekli bir davranış kuralı olmayabileceği gibi; geçerli olsa dahi yaptırımını değiştirebilir. Ancak bir hukuk kuralının ihlali, örneğin hırsızlık yapmak, toplumun tamamı için geçerlidir ve aynı yaptırım gücüne sahiptir.

Sorumluluk, hukukun çeşitli dallarında tanımlanmış ve düzenlenmiştir. Buna göre hukukta siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk ve mali sorumluluk olmak üzere üç tür sorumluluk vardır.⁴⁰

Şekil 1: Hukukta Sorumluluk Türleri



Kaynak: K. Gözler, *a.g.e.*, s. 936.

2.1.1. Siyasi Sorumluluk

Siyasi sorumluluk, kaynağını anayasa hukukundan almaktadır ve dolayısıyla anayasada düzenlenmiştir. Siyasi sorumluluk, egemene karşı yönetenlerin sorumluluğudur. 82 Anayasası'nın 6. Maddesi gereği, egemenlik kayıtsız şartsız milletindir. Dolayısıyla, siyasi sorumluluk da millete karşı olacaktır. Millet, egemenlik gücünü TBMM aracılığıyla kullanmaktadır.

Bu bilgiler ışığında siyasi sorumluluk, yürütmenin meclise olan sorumluluğunu ifade etmektedir. Siyasi sorumluluğun yaptırımını görevden alınmadır.⁴¹ Başbakan ve Bakanlar Kurulu'nun siyasi sorumluluğu, 82 Anayasası'nın 112. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *Başbakan, Bakanlar Kurulunun başkanı olarak, Bakanlıklar arasında işbirliğini sağlar ve hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetir.*

⁴⁰ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Bursa 2003, Cilt II s. 929.

⁴¹ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku*, Bursa 2010, s. 288.

Bakanlar Kurulu, bu siyasetin yürütülmesinden birlikte sorumludur. Her bakan, Başbakana karşı sorumlu olup ayrıca kendi yetkisi içindeki işlerden ve emri altındakilerin eylem ve işlemlerinden de sorumludur.

Yürütme organı sıfatıyla yasaların yürütülmesinden sorumlu olan Başbakan ve Bakanlar Kurulu, buna paralel olarak vergi kanunlarının da etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir. Aksi takdirde örneğin, toplanması gereken vergilerin toplanmaması halinde kamu gelirleri giderlerini karşılamakta yetersiz kalacak ve kamusal hizmetler aksamaya başlayacaktır. Bu durumda yürütme organının Anayasa'nın 112. maddesince sorumluluğu meydana gelecektir.

16 Nisan 2017 tarihli halk oylaması ile kabul edilen 6771 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte ise, ülkemizde parlamenter sistemden cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmesi öngörülmektedir. 2019 yılında yürürlüğe girmesi beklenen anayasa değişiklikleri sonucunda, yürütmenin sorumluluğunda da birtakım değişiklikler olmuştur. Buna göre, 82 Anayasası'nın siyasi sorumluluk başlığını taşıyan 112. maddesi mülga edilmiştir.

2019 seçimleri ile yürürlüğe girmesi planlanan Anayasa'nın 116. maddesi ile *TBMM üye tamsayısının beşte üç çoğunluğu ile seçimlerin yenilenmesine karar verebilir. Bu halde TBMM genel seçimi ile Cumhurbaşkanlığı seçimi birlikte yapılacaktır.*

2.1.2. Cezai Sorumluluk

Cezai sorumluluk, ceza hukukundan kaynaklanan sorumluluktur. Devlet, benimsediği ceza politikası gereği, birtakım davranışların kamu düzenini bozduğunu kabul eder. Bu tür davranışlar, suç olarak nitelendirilir ve bunların yaptırımı ağırlıklarına göre adli para cezası veya kişinin hürriyetinin kısıtlanmasıdır. Adli para cezası, mahkemeler tarafından suç sebebiyle ödenmesine hükmedilen bir miktar para cezasıdır. Mahkemeler tarafından bir suç sebebiyle hükmedilen para cezalarını, trafik polisinin yazdığı ceza gibi idari para cezalarından ayırmak için, bunlara adli para cezası adı verilmiştir.⁴²

Hürriyetin kısıtlanması cezası, modern hukuk sistemlerinde en son başvuru olan yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla bu ağır yaptırımla karşılaşacak kişinin, hukuka aykırı davranışından sorumlu tutulabilmesi için, hukuka aykırı davranışı sebebiyle kusurlu olması ve davranışlarının neticesini kavrayabilme yeteneğine sahip olması gereklidir.

⁴² Hakan Hakeri, *Sorularla Ceza Hukuku*, Ankara 2005, s. 143.

Günümüzde, ceza hukukunda objektif sorumluluk anlayışı terk edilerek kusur sorumluluğu anlayışı benimsenmiştir. Başka bir deyişle, suçun bir kişiye atfedilebilmesi için işlenen fiilin kişiye sadece maddi olarak ait olması yeterli değildir, ayrıca fiilin kişiye manevi olarak bağlanması zorunludur.⁴³ Anayasanın 38. maddesinin 7. fıkrasında geçen “*Ceza sorumluluğu şahsidir.*” ifadesi, hukukumuzda kusur sorumluluğu ilkesinin benimsendiğine işaret etmektedir. Bu nedenle, tüzelkişiler, kusurlu hareket kabiliyetine sahip olmadıklarından ceza hukuku anlamında yaptırıma tabi tutulmaları söz konusu değildir.⁴⁴

Bir kişinin kusurlu hareket edebilmesi için ise öncelikle kusura ehil olması gereklidir.⁴⁵ Kişinin davranışlarının neticesini anlayabilmesi, onun cezai sorumluluğa sahip olduğunu göstermektedir. Bir başka deyişle, kişinin cezai sorumluluğu olabilmesinin ön şartı, onun isnat yeteneğinin olmasıdır. Türk Ceza Kanunu’nda (TCK) yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik ile irade dışı alınan alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma isnat yeteneğini etkileyen sebepler olarak sayılmıştır.

Vergi sorumluluğu, vergi ile ilgili ödevlere ilişkindir. Vergi ödevlerinin ihlali neticesinde cezai sorumluluk öngörülebilir. Cezai sorumluluk, ihlalin ağırlığına göre kabahat veya suç olarak nitelendirilmektedir. Kabahatler Kanunu md. 16 uyarınca, *kabahat olarak nitelendirilen davranış ihlallerinin yaptırımı idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir.* Suç olarak nitelendirilen ihlallerin failleri ise hürriyeti bağlayıcı yaptırıma tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda vergi hukuku ceza hukuku ile ilişki içerisindedir ve hürriyeti bağlayıcı yaptırım söz konusu ise cezai sorumluluğa ilişkin ilke ve kurallar vergi suçlarına da uygulanmaktadır.

⁴³ Muharrem Özen, *Ceza Hukukunda Objektif Sorumluluk*, Ankara 1998, s. 297.

⁴⁴ “Anayasa’nın, temel hakları düzenleyen ikinci Kısmı’nın yine hakların korunması ile ilgili hükümleri arasında yer alan 38. maddesinin 7. fıkrasına göre “Ceza sorumluluğu şahsidir” denilmektedir. Buna göre, bir suç nedeniyle ancak suçun faili cezalandırılabilir; failin dışındaki kişiler cezalandırılmayacaktır. Çağdaş ceza hukuku kusur ilkesine dayanmaktadır. Buna göre, kusursuz suç ve de kusursuz ceza olmaz (nullum crimen sine culpa, nulla poena sine culpa). Failin sorumlu olabilmesi için, suçun işlenmesine katılması ve suçtan doğan sonuç ile failin davranışı arasında maddi ve psikik nedensellik bağının bulunması zorunludur. Bu koşullar gerçekleşmedikçe toptancı yöntemlerle yargılanarak adalet dağıtmak suretiyle bir kimse cezalandırılmaz. Oysa, olayda uygulanan 5680 sayılı Yasa’nın 16. maddesinin son ve Türk Ceza Yasası’nın 481. maddesinin değişik sekizinci fıkralarına göre cezalandırılan fail, yani mevkutenin sahibi olan tüzelkişi, yazıda yer alan küçük düşürücü olayların gerçek olduğunu kanıtlayamayan bir yazarın, hukuksal deyişle, başkasının eylemi nedeniyle sorumlu tutulmaktadır. Üstelik sorumlu tutulan kişi, çağdaş ceza hukukunda ancak ekonomik suçlarda fail olabilecekleri ileri sürülen bir insan olmamaları nedeniyle yapılan gereği sövme suçunu işlemeleri olanaksız bulunan tüzelkişilerdendir.” Anayasa Mahkemesi, 19.09.1991 Tarih, 1991/2 Esas, 1991/30 Karar Sayılı Kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/>, Erişim Tarihi : 23.11.2016.

⁴⁵ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Ceza Hukuku*, İstanbul 1983, Cilt II, s. 155.

2.1.3. Mali Sorumluluk

Mali sorumluluk, bir hukuki kurala veya sözleşmeye aykırı davranışı ile bir kimsenin veya kurumun menfaatini zedeleyen kişinin, menfaati zedelenen tarafa olan tazmin yükümlülüğünü ifade eder. Buna göre, zarar veren taraf, zarara uğrayanın zararını aynen giderecek; aynen gidermesinin mümkün olmadığı hallerde ise nakden giderecektir. Bu anlamda sorumluluk, borcun yaptırımıdır.⁴⁶

Hukuka veya sözleşmeye aykırı davranışıyla karşı tarafa zarar veren ve dolayısıyla tazminat yükümlülüğü doğan taraf, bu zararı tazmin etmediğinde zarara uğrayan taraf zararının devlet aracılığı ile zorla giderilmesini zarar verenden talep edebilecektir. Hukukumuzda sorumluluk ilişkisi özel hukuk kişileri arasında doğabileceği gibi idare ve özel hukuk kişileri arasında da doğabilir. Özetle söylemek gerekirse, mali sorumluluk özel hukuk ilişkilerinden veya idare hukuku ilişkilerinden doğabilir.

2.1.3.1. Özel Hukukta Sorumluluk

İnsanlar, birbirlerine ihtiyaçları olduğundan bir arada yaşamaya ve ortak yaşamdan doğan ihtiyaçlarını gidermek adına aralarında anlaşmalar yapmaya başlamışlardır. Ancak, artık topluluk kurallarına veya ahde vefa ilkesine aykırı davranan kişiler, topluluk olarak yaşamayı zorlaştırdıklarından bunların toplumdan bir şekilde dışlanması yahut başka bir deyişle cezasız kalmamaları gereklidir. Aksi takdirde toplumu oluşturan kişilerin birbirlerine olan güvenleri zarar görecektir, bu zarar sonucunda ise kişiler topluluk kurallarının işlevsiz olduğunu düşünecek, böylece kurallara aykırı davranışlar artarak bu kişilerin aynı topluluğa ait olarak ortak bir yaşam sürmelerini imkânsız kılacaktır.

Kişiler arasında yapılan anlaşmalar, toplumun bir arada yaşamını sürdürebilmesi için bireyleri birbirlerine olan taahhütlerini yerine getirmeye zorlamaya başlamış ve böyle borç ve alacak kavramları gündeme gelmiştir. Bir sözleşmede taraflardan birinin borcu diğerinin alacağı anlamına geldiğinden, alacaklı tarafın haklarını elde etmek için borçluyu borcunu yerine getirmeye zorlaması gerekmiştir.

Böylece, borcunu yerine getirmeyenin bundan dolayı sorumlu olacağı ilkesi benimsenmiştir. Hukukumuzda da sorumluluk borç ile iç içe geçmiştir. Borç ve sorumluluğun birlikte olması ana kural olmakla beraber ancak kanun tarafından belirlenen bazı özel durumlarda borcu olan kişilerin sorumluluğu olmadığı görülebilmektedir. Bu tür borçlar eksik borç olarak adlandırılır. Eksik borçlar, ifa

⁴⁶ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2003, s. 78.

edilebilir; ancak dava edilemez borçlardır.⁴⁷ Eksik borca örnek olarak kumar ve bahis borcu, evlenme simsarlığı, zamanaşımına uğramış borçlar gösterilebilir. Vergi hukukunda da tahsil zamanaşımına uğramış borçlar, eksik borç niteliğindedir.

Borç ilişkileri, verme, yapma, yapmama, iade borcu doğuran borç ilişkileri ve zarar giderim borcu doğuran borç ilişkileri olarak sınıflandırılabilir. Zarar giderim borcu doğuran borç ilişkilerine, sorumluluk borç ilişkileri denir.⁴⁸

Kökenini Roma hukukundan alarak günümüze gelen sorumluluk kavramı, çeşitli sınıflandırma ve ayrımlara tabi tutularak incelenmektedir. Sorumluluk kavramının ilk ayrımı -ile sorumluluk ve -den sorumluluktur. İle sorumluluktan borçlunun ne ile sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre borçlu, şahıs ile veya malvarlığı ile sorumlu olur. Günümüzde, borçlunun borcu sebebiyle çalıştırılması, hapsedilmesi gibi yöntemler kullanılmamaktadır.⁴⁹ Borçlu, artık şahsı ile değil yalnızca malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Anayasanın 38. maddesinde de söz konusu ilke “*Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğünü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz*” ifadesi ile hukuk sistemimizde hüküm altına alınmıştır.

Borçlunun malvarlığı ile sorumlu olduğu belirlendikten sonra, borçlunun malvarlığı sorumluluğunun kapsamına göre bir ayrım yapılmıştır. Bu ayrıma göre, borçlunun tüm malvarlığı ile sorumlu olmasına sınırsız, yalnızca belli bir takım malvarlığı ile sorumlu olmasına ise sınırlı sorumluluk denilmektedir. Kural, borçlunun borcundan tüm malvarlığı ile sorumlu olmasıdır. Ancak kanun tarafından belirlenen bazı hallerde⁵⁰ veya taraflar arasında yapılacak anlaşma ile borçlunun sorumluluğu sınırlandırılabilir.⁵¹ Örneğin, TBK md. 583’e göre, *kefilin sorumlu olacağı azami miktarın kefalet sözleşmesinde belirlenmiş olması şarttır*. Bu durumda, kefil ancak sözleşmede yazan miktarla sorumlu tutulabilir.

Borçlunun neden sorumlu olacağı sorusunun cevabı ise sorumluluğun kaynaklarını işaret etmektedir. Bir kişi, sözleşmeden veya haksız fiilden dolayı sorumlu olabilir. Her ikisi de sorumluluğun kaynağını oluştursa da haksız fiilde genel davranış

⁴⁷ Safa Reisoğlu, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2013, s. 38.

⁴⁸ Hüseyin Hatemi ve Emre Gökyayla, *Borçlar Hukuku Genel Bölüm*, İstanbul 2012, s. 7.

⁴⁹ Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2011, s. 30.

⁵⁰ Medeni Kanunun 631. maddesine göre, yasal mirasçısı olmayan kişinin mirasçısı hazinedir. Hazine ölenin borçlarından yalnızca mirasbırakandan intikal eden mallarla sorumludur.

⁵¹ S. Reisoğlu, *a.g.e.*, s. 38.

kurallarına aykırılık söz konusu iken, sözleşmeden doğan sorumlulukta önceden kararlaştırılmış bir borca aykırılık söz konusudur.⁵²

Kamunun da vergilendirmeden doğan alacaklarının yanında, sözleşmeden, haksız fiilden ya da sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları olabilir.⁵³ Kamuya ait bir taşınmazın kiralanması durumunda devletin kira alacağı özel hukuk sözleşmesinden doğan alacağı; kamuya ait bir araca trafikte çarpılması halinde kamunun alacağı haksız fiilden doğan alacağı; kamu görevlisinin kamuya ait telefonla özel görüşmeler yapması halinde devletin kamu görevlisinden alacağı⁵⁴ sebepsiz zenginleşmeden doğan alacağı örnek olarak gösterilebilir.

Sözleşmeden doğan sorumluluğun sebebi, kişinin kendi üstlendiği edimi yerine getirmemesi olabileceği gibi, üçüncü kişinin edimini yerine getirmemesi de olabilir.

Özel hukukta sorumluluk kavramından, genelde sözleşme dışı sorumluluk ilişkileri, diğer adıyla haksız fiilden doğan sorumluluk anlaşılmaktadır. Bu nedenle doktrinde sözleşme dışı sorumluluk ilişkilerini dar anlamda sorumluluk olarak adlandıran yazarlar da bulunmaktadır.⁵⁵ Haksız fiil, günlük hayatın akışının hukuka aykırılık unsuru ile bozarak üçüncü kişilerin zararına sebep olan fiiller olarak tanımlanabilir. Bir sitede oturan kişinin çöplerini çöp kutusuna atmak yerine sitenin bahçesine atması sebebiyle bahçeyi ve diğer bazı site sakinlerinin evlerinde haşereye sebep olması haksız fiile örnek verilebilir. Bir kişinin haksız fiilden dolayı sorumlu olabilmesi için hukuka aykırılık, kusur, zarar, nedensellik bağı unsurları bir arada olmalıdır.

Sorumluluğun bir diğer ayrımı ise kusur sorumluluğu ve kusursuz (objektif) sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. İlkel hukuklarda ve Roma hukukunun eski dönemlerinde daha çok kusursuz sorumluluk ilkesi hâkimken, Klasik dönemde kusur unsurunun aranmasına doğru geçiş yaşanmaya başlamış, Iustinianus hukukundan günümüze kadar kusur sorumluluğu ilkesi geçerli hale gelmiştir.⁵⁶ Bugün modern hukuk sistemlerinde kusur sorumluluğu esastır; ancak bazı özel hallerde kanun üçüncü kişilerin korunması için kusursuz sorumluluk hallerine yer vermiştir. Kusursuz sorumluluk

⁵² Gökhan Antalya, “Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Yıl 2008, Cilt 14, Sayı 4, s. 67-68.

⁵³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara 2014, s. 4.

⁵⁴ “O halde kamu görevlisinin kendisine tahsis edilen telefonla özel görüşmeler yapması halinde idarenin bu nedenle yaptığı giderleri isteme hakkı olduğu kabul edilmelidir. Yeter ki kamu kurumunun iç düzeninde hukuka uygun aksi yönde bir hüküm bulunmasın.” Yargıtay 4. HD, 16.04.1985 T., 1985/2100 E., 1985/3763 K. S. Kararı, <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=93396>, Erişim Tarihi: 19.02.2017.

⁵⁵ G. Antalya, *a.g.m.*, s. 66.

⁵⁶ Bülent Tahiroğlu, *Roma Borçlar Hukuku*, İstanbul 2005, s. 42-45.

müessesesi, ne hukuken ne de fiili olarak kendisine tehlikeli bir eylemin zararlarından kurtulması mümkün olmayanları bundan korumak amacı güder.⁵⁷ Kusursuz sorumluluk hallerinde zarar unsuru ön plandadır, burada “kusur” unsuru aranmayacaktır; zarar ve fiil arasında nedensellik bağı bulunması yeterlidir. Kusursuz sorumluluk; özen, tehlike veya hakkaniyet sebebiyle düzenlenebilir. Hukukumuzda kusursuz sorumluluk hallerine adam çalıştırmanın sorumluluğu (TBK md. 66), hayvan bulunduranın sorumluluğu (TBK md. 67-68), yapı malikinin sorumluluğu (TBK md. 69), araç işletenin sorumluluğu (KTK md. 85 vd.) ve ev başkanının sorumluluğu örnek olarak verilebilir.

Özel hukuk ilişkisinde sorumlu olan kişi, zarar gören kişinin maddi ve manevi zararını karşılamakla yükümlü olacaktır.

Vergi, bir miktar paranın mükellef veya sorumlu tarafından devlete ödenmesini ifade etmektedir. Bu nedenle vergi hukuku ilişkisinin, özünde devlet ve birey arasındaki bir borç ilişkisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Dolayısıyla vergi sorumluluğu, temelde bir mali sorumluluk olarak değerlendirilebilir; ancak bununla sınırlı değildir. Çünkü vergi sorumluluğu, vergi borcunun ödenmesi şeklinde ortaya çıkan maddi ödevin yanı sıra belge düzenlenmesi gibi vergi borcuna ilişkin şekli bir takım ödevleri de kapsamaktadır.⁵⁸

Öte yandan vergi ilişkisinin başlangıç anı olan vergiyi doğuran olay, çoğu zaman bir özel hukuk ilişkisine dayanmaktadır. Örneğin, gelir vergisine tabi bir iplik tüccarı düşünelim. Tüccarın gelir vergisi ödemesi için vergiyi doğuran olay olarak gelir elde etmesi gereklidir. Tüccarın başka firmalara veya tüketicilere yaptığı iplik satışı ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şeklinde karşımıza çıkar. Gelirin elde edilmesi ise taraflar arasındaki bir satım sözleşmesine dayanmaktadır. Dolayısıyla vergi sorumluluğu, medeni sorumluluk ile yakından ilişki içerisindedir.

2.1.3.2. İdare Hukukunda Sorumluluk

İdare de eylem ve işlemleri nedeniyle zarar verdiği kişilerin zararlarını tazminle yükümlüdür. İdari sorumluluk, idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin mal varlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi olarak tanımlanmıştır.⁵⁹ İdarenin mali sorumluluğu, temelini Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan “İdare, kendi işlem ve

⁵⁷ Erwin Deutsch (Çeviren: Şeref Ertaş), “Sorumluluk Hukukunun Temel İlkeleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, İzmir 1981, s. 246.

⁵⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2015, s.72.

⁵⁹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa 2015, s. 740.

eylemlerinden doğan zararı karşılamakla yükümlüdür” ifadesinden almaktadır. Son fıkra, idarenin her türlü işlem ve eyleminin yargı yoluna açık olduğunu ifade eden ilk fıkrayla birlikte okunduğunda, hukukumuzda bireylerin ve kurumların idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararlarının karşılanması için idareye karşı dava açabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır.

İdarenin yaptığı bir işlem veya eylemden menfaati zedelenenler, idari yargıda iptal davası veya tam yargı davası açabilirler. İptal davası, idari bir işlemden zarar görülmesi halinde, idareye karşı ilgili işlemin iptali için açılan idari dava türüdür. İptal davasının kabulü halinde, idare tarafından zarara neden olan işlem hukuk âleminden kaldırılır. Örneğin, usulsüz olarak kamu görevinden atılan bir kamu görevlisinin göreve iade davasını kazanmasını halinde, ilgili işlem kaldırılarak davacı görevli görevine iade olunur.

Tam yargı davası ise idari işlem ve eylemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin, zararlarının idarece tazmin edilmesini talep ettiği dava türüdür. Söz konusu zararın maddi veya manevi zarar olması önemli değildir. Tam yargı davasının kabulü halinde ilgilinin zararı idare tarafından malen giderilir.

Bir idari işlem dolayısıyla zarar gören kişiler, İYUK md. 12 uyarınca hem iptal hem tam yargı davasını aynı anda açabilecekleri gibi, önce iptal davası açarak davanın karara bağlanmasından sonra icra tarihinden itibaren dava açma süresi içinde tam yargı davası açabilirler.

İdarenin mali sorumluluğu, sözleşmeden doğabilecek gibi idarenin sözleşme dışındaki diğer işlemlerinden veya eylemlerinden doğabilir. Ancak idari sorumluluk denildiğinde esas olarak idarenin sözleşme dışındaki sorumluluğu anlaşılmaktadır. İdarenin sorumluluğu için bulunması gereken unsurlar, hukuka aykırılık, zarar, kusur ve nedensellik bağıdır.

İdarenin sorumluluğunda temel ilke kusur sorumluluğudur, bunun anlamı idarenin sorumluluğunun doğabilmesi için kusurunun olması şarttır. Bununla birlikte, bazı istisnai durumlarda idarenin kusursuz olarak sorumlu tutulduğu haller de bulunmaktadır.

İdarenin kusuru, hizmet kusuru ve kişisel kusur olarak iki şekilde ortaya çıkabilir. Hizmet kusurunda kamu görevlisini kusurlu davranışı hizmetten ayrılamazken, kişisel kusurda kamu görevlisinin kusurlu davranışı hizmetten ayrılabilir niteliktedir.⁶⁰ İdarenin hizmet kusuru, hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi veya hiç işlememesi şeklinde

⁶⁰ K. Gözler ve G. Kaplan, *a.g.e.*, s. 753, 754.

meydana gelmektedir.⁶¹ Kamu görevlisinin kasten ve hukuka aykırı olarak görevini yerine getirmemesi, yargı kararını uygulamaması, kişisel saikle hareket etmesi gibi hallerde ise kişisel kusur mevcuttur. Anayasanın 129. maddesi gereği, *memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.*

İdarenin kusursuz sorumluluğu ise idarenin üstlendiği risk ve kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkeleriyle açıklanmaktadır. Risk ilkesinde, nükleer santral yapımı veya savunma gibi idarenin üstlendiği risk unsuru yüksek eylem ve işlemlerden doğan zararlar; veya terör, savaş gibi sırf bir topluma dâhil olmak sebebiyle katlanılan zararlar söz konusudur. Kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesinde ise idarenin hukuka uygun bir eylem veya işleminden bazı kişilerin olağanüstü ve özel birtakım sebeplerle zarar görmesi söz konusudur.

İdarenin mali sorumluluğu konusunda kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay Kanunu ve İYUK usulü kuralları düzenlemiş, öze ilişkin kurallara değinmeyerek bunu yargı takdirine bırakmıştır.⁶²

Vergi hukuku, Türk hukuk sisteminde idare hukukuna bağlı bir hukuk dalı olarak varlığını devam ettirmektedir. Çünkü vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücünden kaynaklanmakta olup vergi ilişkisinde taraflar eşit konumda değildir.

Vergi ilişkisi devlet ve birey arasında iki taraflı bir ilişki olmasına rağmen bu ilişki devlet tarafından kanunlarla tek taraflı olarak kurulmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin devamı boyunca da taraflar eşit değildir; aksine vergilendirme alanı devletin egemenlik gücünün en görünür olduğu alanlardan biridir. Bu sebeple, vergilendirme sürecinde idarenin kusurlu işlem ve eylemleri nedeniyle zarar gören kişiler, idarenin mali sorumluluğu kuralları çerçevesinde idareden tazminat talep edebileceklerdir.

⁶¹ Danıştay'ın hizmet kusuru olarak saydığı durumlara örnek olarak, okulda teneffüs sırasında bir öğrencinin gözünün diğer öğrenci tarafından yaralanmasında idarenin eğitim hizmetinin denetim ve gözetimi de içerecek şekilde bir kamu hizmeti olması (Danıştay 8. D; 13.10.1988 T., 987/539 E., 988/690 K. S. Kararı); transfer edilmek üzere vadesinde Merkez Bankası'na yatırılan taksitlerin transferlerinin geciktirilmesinde döviz yokluğunun mücbir sebep olarak değerlendirilemeyeceği, davada idarenin hizmet kusurunun açık olduğu (Danıştay DDK, 10.04.1970 T., 966/174 E., 970/283 K. S. Kararı) yorumları verilebilir. Aktaran, Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Ankara 2001, Cilt I, Genel Esaslar s. 682-684.

⁶² Ş. Gözübüyük ve T. Tan, *a.g.e.*, s. 657-658.

2.2. Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu, vergi hukuku kuralları çerçevesinde şekillenerek diğer sorumluluk türlerinden ayrılan kendine özgü bir sorumluluktur. Vergi sorumluluğunun kendine özgü bir sorumluluk türü olması, diğer sorumluluk halleriyle ilişki içerisine girmediği veya onlardan beslenmediği anlamına gelmemektedir.

Vergi sorumluluğu, vergi hukuku ilişkisinden kaynaklanan bir sorumluluk halidir. Vergi sorumluluğunun asıl olarak belli bir miktar paranın devlete ödenmesi olarak ortaya çıkması, vergi sorumluluğunu mali sorumluluğa yakın göstermektedir. Ancak vergi ödevi yalnızca maddi ödevleri değil, bildirimde bulunma, defter düzenleme ve saklama ödevi gibi şekli birtakım ödevleri de ihtiva eder. Buna paralel olarak vergi sorumluluğu da sırf maddi ödevlerden ibaret olmayıp şekli ödevleri de kapsamaktadır. Bu nedenle vergi sorumluluğunun kendine özgü bir sorumluluk hali olduğu söylenebilir. Vergi sorumluluğu ile ilgili temel esaslar, VUK'ta ve özel vergi kanunlarında düzenlenmektedir.

Vergi sorumlusu, VUK 8. maddesinde, *verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi* olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumluluğu, geniş anlamda ve dar anlamda vergi sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılabilir. Geniş anlamda vergi sorumluluğu, vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan, mükellefin kendi borcunu ödemekle sorumlu olmasını da içeren sorumluluktur. Dar ve teknik anlamda sorumluluk ise, üçüncü bir kişinin asıl mükellefin borcunu vergi dairesine ödemekle sorumlu olmasını ifade etmektedir.⁶³ Kanunda geçen “kişi” ibaresi ile dar ve teknik anlamdaki sorumluluğa işaret edilmektedir.

Vergi sorumlusu, esas olarak mükellefin malvarlığından tahsil edilecek parayı vergi dairesine yatırmakla yükümlüdür. Vergi sorumlusu, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmediğinde kendi malvarlığı ile sorumlu tutulabilecektir. Ancak burada sorumlunun asıl mükellefe rücu hakkı saklıdır. Vergi sorumlusu, maddi ödevinin yanı sıra bu maddi ödevle ilişkin gerekli belgeleri düzenler ve gerektiğinde vergi dairesine ibraz eder. Vergi hukukunda sorumluluk kurumunun getirilmesinin amaçları şunlardır⁶⁴:

- vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak,
- vergi ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak,
- vergi alacağını güvence altına almak.

⁶³ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara 2012, s. 74.

⁶⁴ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2004, s. 157.

Kamu alacağının önemi nedeniyle, sorumlular hakkında ayrıntılı kanuni düzenlemeler yapılmıştır. VUK 8. maddesinin 4. fıkrasında, *mükellef için yapılan düzenlemelerin sorumlu için de geçerli olacağı* hükme bağlanmıştır. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu birbirine yakın kavramlar olup vergi sorumluluğunun daha iyi temellendirilebilmesi açısından vergi mükellefi ve temsilci gibi yakın kavramların irdelenmesi, bunların sorumlu ile olan ilişkilerinin ve sorumludan farklarının ortaya konması gereklidir.

2.2.1. Vergi Mükellefi Kavramı

Vergi ilişkisi, devlet ve birey arasındaki bir borç-alacak ilişkisini ifade ettiğine göre, bu ilişkinin alacaklı tarafı vergi idaresi, borçlu tarafı ise vergi mükellefleri ve sorumlularıdır.

VUK 8. maddesinde *mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi* olarak tanımlanmıştır.

Mükellefiyet, kişinin vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları vergiyi doğuran olay ile temas etmesiyle başlamaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre bir gerçek kişinin gelir etmesiyle kişi mükellef sıfatını almaktadır. Kanunda, mükellefin yalnızca maddi ödev olarak nitelenen vergi borcu ödeme yükümlülüğü ele alınmıştır. Oysa geniş anlamda mükellefiyet hem maddi hem de şekli borçları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu maddeyi, “mükellefin ödevleri” başlığını taşıyan İkinci Kitabın şekli ödevlere ilişkin hükümleri ile birlikte değerlendirmek gereklidir.⁶⁵

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gereklidir.⁶⁶ Bu iki unsurun aynı kişide aynı anda bulunması zorunludur.

Vergi mükellefi, gerçek veya tüzel kişi olabilir. Gerçek ve tüzel kişi kavramları, VUK'ta değil, Medeni Kanun'da tanımlanmıştır. Kanunun lafzından vergi mükellefi olmak için gerçek veya tüzel kişi olmanın gerekli olduğu, kişiliği haiz olmayan bazı kurum ve kuruluşların (örneğin adi ortaklıklar veya cemaatler) vergi mükellefi olamayacağı anlaşılmaktadır. Bazı özel vergi kanunlarında mükellef olarak sayılan; ancak Medeni Kanun anlamında gerçek veya tüzel kişiliği bulunmayan kurum ve kuruluşlar açısından ise durum şu şekilde özetlenebilir: VUK, diğer vergi kanunlarının yanında genel kanun niteliğindedir. Özel kanunla genel kanun çatıştığında ise özel kanunun

⁶⁵ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *a.g.e.*, s. 72.

⁶⁶ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *a.g.e.*, s. 72.

hükümleri geçerli olacaktır. Dolayısıyla, genel kural olarak, mükellef olabilmek için gerçek veya tüzel kişi olmak şarttır. Ancak özel kanunlarla bu kurala istisna getirilebilir. İşte bazı özel vergi kanunlarında tüzel kişiliği olmayan bazı kurumların mükellef sıfatını taşımaları da genel kurala getirilmiş birer istisnadır. Örneğin, adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmamasına karşın Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) bakımından mükellef sayılmaları; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) md. 2’de cemaatlerin vakıf hükmünde sayılarak sahip oldukları işletmeler nedeniyle mükellef sayılmaları halinde durum böyledir.

Belirtmek gerekir ki, medeni hukuk anlamı dışında vergi mükellefi sayılmanın diğer hukuk kuralları açısından bağlayıcılığı olmayıp bu düzenlemeler yalnızca vergi hukuku açısından geçerlidir.⁶⁷ Hatta bu düzenlemeler yalnızca ilgili vergi bakımından geçerli olup diğer vergiler bakımından da geçerli değildir. Örneğin adi ortaklık, katma değer vergisi mükellefi olsa dahi tüzel kişiliği haiz olmadığından diğer vergiler bakımından (örneğin kurumlar vergisi) mükellef değildir.

Mükellef olmak için, vatandaş olmak gerekli değildir. Anayasanın vergi ödevini düzenleyen 73. maddesinde de vergi ödeme yükümlülüğü vatandaşlara değil, herkese yüklenmiştir. Dolayısıyla vatandaş veya yabancı olup olmadığına bakılmaksızın vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren kişiler mükellef olacaktır.

VUK 9. maddesinde ise mükellef olmak için kanuni ehliyetin aranmayacağı hükme bağlanmıştır. Medeni hukukta, kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) ve hak ehliyeti olmak üzere iki tip ehliyet vardır. Hak ehliyeti, gerçek kişilerde tam ve sağ doğumla; tüzel kişilerde ise gerekli organlara sahip olma ile başlar. Hak ehliyeti, hukuk âleminde haklara ve borçlara sahip olabilme yeteneğini ifade eder. Kanuni ehliyet ise hukuki işlemlerde bulunabilme, hakları kullanabilme ve borç altına girebilme yeteneğini ifade eder. Kanuni ehliyet için ergin ve mümeyyiz olmak ve kısıtlı olmamak gereklidir. Mükellef olabilmek için ise kanuni ehliyet şart değildir; hak ehliyeti yeterlidir. Bunun anlamı, hak ehliyetine sahip bir kişinin küçük veya kısıtlı olduğuna bakılmaksızın vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesi halinde vergi mükellefi kabul edilmesidir. Bu hüküm, vergi emniyeti açısından getirilmiş olup küçük veya kısıtlı kişi bu halini ileri sürerek mükellefiyetten kaçamayacak; dolayısıyla vergi alacağı emniyet altına alınmış olacaktır.⁶⁸

Vergiyi doğuran olayın istisna veya muafiyet sınırları içinde kalması halinde ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen vergi alacağı doğmamaktadır. İstisna,

⁶⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Bursa 2014, s. 76.

⁶⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir 2016, s. 53-54.

vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun; muafiyet ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir kişinin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışında bırakılmasıdır.⁶⁹ İstisnaya örnek olarak, KDVK'da her türlü mal ve hizmet teslimi KDV'ye tabii tutulmasına rağmen, KDVK md. 13/b'de deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin vergi dışında bırakılması verilebilir. Muafiyete örnek olarak ise gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerin gelir vergisine tabi olmasına rağmen GVK md. 9/4'te köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanların gelir vergisi dışında bırakılması verilebilir.

VUK 9. maddesinin 2. fıkrasında ise *vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bulunmasının vergi mükellefiyetini ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı* düzenlenmiştir. Örneğin uyuşturucu ticareti yasak bir faaliyet olsa da bu faaliyet sonucu elde edilen gelir ticari kazanç sayılarak gelir vergisine tabi bir kazanç olarak; ticareti yapan kişi de ticari kazanç elde etmiş gelir vergisi mükellefi olarak değerlendirilecektir.

VUK 8. maddesi uyarınca, *vergi mükellefiyeti ve sorumluluk yasadan doğmakta olup sonradan yapılacak özel sözleşmelerle vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu başkalarına aktarılamaz. Böyle bir sözleşme yapılmış olsa dahi, vergi idaresini bağlamaz.* Ancak kişiler arasındaki özel hukuk ilişkisinde geçerli olabilir. Örneğin, satıcı ile alıcı arasında KDV'nin satıcı tarafından yüklenileceği kararlaştırılmış olsaydı, bu sözleşme vergi dairesini bağlamayacaktı. Satıcı, yapmış olduğu bu teslim dolayısıyla malın fiyatına göre ortaya çıkan KDV'yi orantı kurmak suretiyle netten brüte giderek vergiyi toplam tutar üzerinden hesaplayıp, düzenleyeceği faturada bu vergiyi ayrıca göstermek yoluna gidecektir.⁷⁰

2.2.1.1. Vergi Sorumlusu ile Vergi Mükellefi Kavramlarının Karşılaştırılması

Vergi sorumlusu ve vergi mükellefi birbirinden farklı kavramlardır. İki kavram arasında vergi alacağının doğumu, yükümlülüklerinin kapsamı ve dayanakları bakımından çeşitli farklılıklar bulunmaktadır.

Vergi mükellefiyetinin başlıca belirleyici iki kriteri mevcuttur⁷¹:

1. Vergiyi doğuran olay, mükellefin kişiliğinde gerçekleşmelidir.
2. Vergi borcunu kendi malvarlığından ödemelidir.

⁶⁹ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2011, s. 61.

⁷⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2009, s.48.

⁷¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *a.g.e.*, s. 72.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusunu birbirinden ayıran iki temel özellik de kendini burada göstermektedir. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmez, vergiyi doğuran olay başkasının (mükellefin) kişiliğinde gerçekleşmektedir. Öte yandan vergi sorumlusu kural olarak vergi borcunu kendi malvarlığından değil; mükellefin malvarlığından öder. Hatta bazı hallerde verginin kesilmesi ile vergi dairesine yatırılması tarihleri arasında geçen süre içinde kesilen parayı kullanarak yarar dahi sağlayabilmektedir.⁷² Yani sorumlu aslında içinde bulunduğu hukuki durum nedeniyle vergi mükellefinden aldığı parayı vergi dairesine ödeyerek bir tür aracılık yapmaktadır. Eğer vergi sorumlunun malvarlığından ödenmiş ise sorumlu mükellefe rücu ederek ödediği vergiyi ondan talep edebilir.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu arasındaki ilişkiyi, kanuni mükellef ve fiili mükellef arasındaki ilişkiden ayırt etmek gerekir. Fiili mükellef, VUK md. 8 anlamında mükellef değildir; ancak bazen kanunlardan yahut piyasa koşullarından dolayı verginin maddi yükü fiili mükellef üzerinde kalmaktadır. Fiili mükellef genellikle dolaylı vergilerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin KDV'nin kanuni mükellefi vergiye konu mal teslimini veya hizmet ifasını gerçekleştiren kişi olmasına karşın, bu kişi fiyat mekanizması içerisinde vergiyi nihai tüketiciye yansıtacağından verginin maddi yükü tüketici üzerinde kalacaktır. Herhangi bir sebeple, vergiyi satış sırasında intikal ettirmeyen kimse, vergiyi yine de ödemek zorundadır ve müşteriye karşı herhangi bir talep hakkına sahip değildir.⁷³

Aralarındaki bu öze ilişkin farklara rağmen hem mükellef hem de sorumlu verginin ödenmesi ile yükümlü olduklarından VUK 8. maddede *mükellefe ilişkin düzenlemelerin sorumlu açısından da geçerli olacağı* düzenlenmiştir. VUK'ta yer alan söz konusu düzenlemeler ışığında, hem mükellef hem de sorumlu bakımından ortak bazı temel özellikler de mevcuttur.

Daha önce de değinildiği üzere, hem mükellef hem de sorumlu olabilmek için kanuni ehliyetin varlığı gerekli değildir. Kişinin ödeme gücüne sahip olan ve hak ehliyetine sahip olan herkes vergi mükellefi veya sorumlusu olabilir.

Sorumluluk da mükellefiyet gibi kamu hukukundan doğmaktadır. Kanunilik ilkesi gereği, dar ve teknik anlamdaki vergisel sorumluluğun doğacağı hallerin kanunlarla düzenlenmiş olması gerekmektedir. Özel anlaşma ile mükellefiyet veya sorumluluk yaratılması mümkün olmadığı gibi, kanundan doğan mükellef veya sorumlu sıfatının özel

⁷² S. Kırbas, a.g.e., s. 75.

⁷³ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1988, s. 113.

anlaşmalarla devri mümkün değildir. Böyle bir kural getirilmiş olmasının nedeni vergi yükünün, ödeme gücü olmayan kimselere devredilmesini önlemektir.⁷⁴ Böyle bir devir anlaşmasının varlığı durumunda dahi, VUK md. 8/3 gereği bu anlaşma vergi dairesini bağlamaz; ancak kişiler arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edebilir.

Vergi mükellefi de sorumlusu da vergi borcundan tüm malvarlıkları ile ve kişisel olarak sorumludurlar. Bunun tek istisnası AATUHK 35. maddesinde yer alan limited şirket ortaklıklarının vergi borçlarından sorumluluğudur.

2.2.2. Vergi Hukukunda Temsil Kavramı

Genel anlamıyla temsil, bir kişinin başka bir kişi adına hukuk alanında sonuç doğuracak tarzda iş ve işlemler yapmasıdır.⁷⁵ Vergi hukukunda ise temsil, mükellef veya sorumlunun yerine getirmesi gereken maddi ve şekli ödevlerin onlar adına yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir. Temsil, kanuni ve iradi temsil olmak üzere iki grupta incelenmektedir.

Kanuni temsil, temsil ilişkisinin kurulmasında tarafların iradesinin rol oynamadığı, yasadan doğan temsil türüdür. Vergi hukukunda kanuni temsil, VUK 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmadığından, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilecektir.*

Kanuni temsilci, temsil ettiği mükellef veya sorumlu adına hem maddi hem de şekli ödevleri yerine getirebilir. Kanuni temsilin kapsamı ve temsilcinin sorumluluğu, temsil edilenin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre değişiklik arz etmektedir. Gerçek kişi mükellef veya sorumlunun, küçük veya kısıtlı olması halinde bunların vergisel ödevleri kanuni temsilci tarafından yerine getirilecektir. Kanuni temsilci, eğer bir küçüğün temsilcisi ise veli, bir kısıtlının temsilcisi ise kayyım, mümeyyiz olmayanın temsilcisi ise vasi adını alır.⁷⁶

Küçük veya kısıtlı üzerine düşen yükümlülüklerin temsilci tarafından yerine getirilmemesi durumunda ise VUK 10/2 gereği, küçük veya kısıtlının malvarlığından alınamayan vergi borcundan kanuni temsilci sorumlu tutulacaktır. Vergi borcunu ödeyen

⁷⁴ Cansu Damla Koban, “Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013, s. 13.

⁷⁵ Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Bursa 2012, s. 66.

⁷⁶ Yasemin Aktaş Kulaç, *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, Yüksek Lisans Tezi, Afyon, 2008, s. 80.

temsilci, VUK 10/3 gereği, vergi aslı için asıl mükellefe rücu edebilir. Zira vergi borcu küçük veya kısıtlının şahsında doğduğundan yine onun malvarlığından karşılanacaktır. Ancak vergi cezaları bakımından, cezaların şahsiliği ilkesi gereği temsilcinin rücu hakkı doğmaz.

Temsil edilen tüzel kişi ise, ödenmeyen vergi aslı ve cezaları öncelikle tüzel kişilikten tahsil edilir. Tüzel kişilerden tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezaları ise kanuni temsilciden tahsil edilir. Kanuni temsilci, VUK md. 333'te 10. maddeye yapılan atıf gereği, gerçek kişilerdeki temsilden farklı olarak hem vergi aslı hem de cezaları için tüzel kişiye rücu edebilecektir.⁷⁷

Temsil ilişkisi, kanundan değil de tarafların iradelerinden doğuyorsa, iradi temsil ilişkisi mevcut demektir. Mükellef veya sorumlu, vergi hukukuna ilişkin birtakım iş ve işlemlerini vekil aracılığıyla yaptırmak istediğinde vergi hukukunda iradi temsil söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda iradi temsil ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle doktrinde iradi temsil ile ilgili olarak Borçlar Kanunu'nun temsil ve vekâlete ilişkin hükümlerinin kıyasen uygulanması gerektiği kabul edilmektedir.⁷⁸

Vergi hukukunda iradi temsilcinin mükellef veya sorumlu adına vergi ödevlerini yapabilmesi için, temsil belgesinin resmi olması ve temsilcinin vergisel konularda özel yetkili olması gerekmektedir. Uygulamada temsilcinin genellikle resmi yazılı vekâletname ile yetkilendirildiği görülmektedir.

Vergi hukukunda temsilcinin yetkileri konusunda genel bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Ancak VUK 94. maddesinde umumi vekile tebligat yapılabileceği, VUK Mülga Ek Madde 4 ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesi ile resmi vekâletnameyi haiz vekilin uzlaşma talep edebileceği, Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesi ile vekilin uzlaşma görüşmelerine girebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, mükellef veya sorumlunun vergi yargısı önünde temsili, baroya kayıtlı bir avukat vasıtası ile olabilecektir. Avukat olmayan temsilciler, mükellef veya sorumluyu yargı önünde

⁷⁷ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2011, s. 54.

⁷⁸ D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek, *a.g.e.*, s. 99; S. Kırbaş, *a.g.e.*, s. 84; M. Arslan, *a.g.e.*, s. 67.

temsil edemezler.⁷⁹ Muhasebecinin veya mali müşavirin mükellefin davası ile ilgili olarak dinlenmesi ise onların temsilci sayılmasını gerektirmez.⁸⁰

Danıştay'ın istikrar kazanmış olan içtihatlarına göre vekile tebligat yapılabilmesi için, vekâletnamede vergi ile ilgili tebliğlerin vekile yapılabileceği hususunda açık hüküm bulunması ya da genel olarak vekilin mali konularda her türlü iş ve işlemleri izlemeye ve sonuçlandırmaya yetkili olması gerekmektedir.⁸¹

İradi temsilcinin kanunda yer alan bu hâller dışında da mükellef veya sorumlu adına hareket edebilir. Bu hâllere örnek olarak beyanname verme, bildirimde bulunma, mahsup ve takas talebinde bulunma gösterilebilir.

Vekilin sorumluluğu ile ilgili olarak VUK'ta düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Tosuner ve Arıkan, kanuni temsilcilerin vergi ve cezalardan sorumluluğu hakkındaki kuralların iradi temsilci için de geçerli olacağını; ancak temsilcinin sorumlu olabilmesi için yetkinin resmi şekilde düzenlenmiş olması gerektiğini ifade etmektedir.⁸² Öte yandan Erginay ve Şenyüz-Yüce-Gerçek, özel yetki ile verilen temsil yetkisinin temsilciye yalnız vergi dairesinde temsil hakkı tanıdığını, temsilcinin mükellef veya sorumlu olmadığı için vergi dairesine karşı bir sorumluluğunun doğmayacağı; temsilcinin işlemlerinden dolayı temsil edilen mükellefin sorumlu olduğunu ifade etmektedir.⁸³

⁷⁹ "...Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca tüzel kişiliği bulunan kurumun kendisini yargı merciileri önünde temsile yetkili organları ya da bu yetkili organlarca tayin olunmuş avukat tarafından temsil ettirmesi gerekirken, ... TAŞ'nin mali işler grup başkanlığı bölüm müdür yardımcısı olan ... ve Genel Müdürlük Muavini ... tarafından imzalanan dilekçe ile dava açıldığı ve bu kişilerin yargı yerlerinde davacı şirketi temsile yetkili bulunduğunu gösteren belgenin de eklenmediğinin anlaşıldığı, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35 inci maddesinde yer alan düzenlemeler nedeniyle davanın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesinin yasaya uygun görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararı bozulmuştur." Danıştay 4. Dairesi, 12.06.1991 Tarih, 1991/57 Esas, 1991/2338 Karar Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 24.12.2016.

⁸⁰ M. Arslan, *a.g.e.*, s. 68.

⁸¹ S. Kırbaş, *a.g.e.* s. 85. "...Sözü edilen vekaletnamenin incelenmesinden, davacı şirketin, adı geçen ..."ı yapılacak vergi incelemelerinde, gerekli evrakları ve şirketle ilgili her türlü ifadeyi vermeye, incelemelere katılmaya, düzenlenen raporları imzalamaya, düzenlenen tutanakları almaya, uzlaşmalara katılmaya, vergi, harç ve cezalarını ödemeye yetkili kıldığı açıkça anlaşılmaktadır. Bu içeriği itibarıyla düzenlenen vekaletnamenin umumi vekaletname olmadığı, özel vekaletname olarak düzenlendiği ve vekaletnamede bu kişiye verilen yetkiler arasında vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ etme yetkisi sayılmadığı tartışmasızdır. Bu durumda, şirketi belirli konularda temsil etme yetkisi bulunan ..."ın şirketin umumi vekili olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeple de umumi vekil olmayan, vergilendirme ile ilgili tebliğ evrakını almaya da yetkili bulunmayan bu kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığından söz edilmesi olanaksızdır" Danıştay 3. D., 09.06.1999 T., 1998/111 E., 1998/149 K. Sayılı Kararı, Aktaran: Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda İradi Temsil", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 2013, s.118, http://www.ejovoc.org/makaleler/Aralik_2013/pdf/12.pdf, Erişim Tarihi: 24.12.2016

⁸² M. Tosuner ve Z. Arıkan, *a.g.e.*, s.55-56.

⁸³ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, Ankara 1988, s. 66.; D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, *a.g.e.*, s. 100.

Vergi kanunlarımızda iradi temsili, VUK özel sözleşmelerle ilgili düzenlemeleri ile birlikte değerlendirmek gereklidir. VUK madde 8/3 uyarınca, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında, mükellefiyete veya sorumluluğa ilişkin özel anlaşmalar vergi dairelerini bağlamayacaktır. İradi temsilin de bir özel yetkilendirme durumu olduğu göz önüne alındığında iradi temsilcinin sorumluluğunu kabul etmek onu mükellef veya sorumlu yerine koymak olacaktır. Ancak gerek VUK'ta gerekse özel kanunlarda vergi ile ilgili işlerde vekilin yetkilendirilebileceğinin açıkça öngörüldüğü durumlarda temsilcinin vergi dairesine karşı sorumluluğu doğacaktır. Bunun dışında temsilcinin vergi dairesine karşı sorumluluğu yoktur; ancak temsilci mükellef ile olan iç ilişkide özel hukuk hükümleri uyarınca sorumlu olabilecektir.

2.2.2.1. Vergi Sorumlusu İle Temsilci Kavramlarının Karşılaştırılması

Vergi sorumlusu ve temsilci, üçüncü kişilerin adına birtakım işlemler gerçekleştirmektedir. Vergi sorumluluğunda dar anlamda sorumluluktan söz edebilmek için sorumluluğun kanunda düzenlenmiş olması şarttır. Temsil ilişkisi ise kanundan kaynaklanabileceği gibi kişilerin iradelerinden de kaynaklanabilir. Vergi hukukundaki sorumluluk müessesesinde kişi kanuni bir temsil yetkisi ile donatılmış, bu yetkinin kullanımıyla ilgili olarak kişinin dış ilişkideki tarafa yani vergi idaresine karşı sorumluluğu düzenlenmiştir.⁸⁴ Bu anlamda kanuni temsilin söz konusu olduğu durumlarda sorumluluğun kanuni temsili kapsadığı söylenebilecektir.

Vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet aranmaz. Hak ehliyetine sahip olan her gerçek ve tüzel kişi vergi sorumlusu olabilecektir. Hatta bazı istisnai durumlarda tüzel kişiliği olmayan cemaatin veya aile vakfının hak ehliyeti olmamasına rağmen sorumlu olabildiği görülmektedir.⁸⁵ Oysa kanuni temsilci olabilmek için tam ehliyetli gerçek kişi olmak gereklidir. İradi temsilci olabilmek için de yine TBK ve TMK hükümleri uyarınca tam ehliyetli gerçek veya tüzel kişi olmak gereklidir.

Sorumlu vergiye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesinden kişisel ve sınırsız olarak sorumludur. Oysa kanuni temsilci temsil ettiği mükellef veya vergi sorumlusunun; yani asıl borçlunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesabına yerine getirir.⁸⁶

⁸⁴ Ertuğrul Akçaoğlu, Vergi Hukukunda İradi Temsil, <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsili/>, Erişim Tarihi: 26.12.2016

⁸⁵ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1997, s. 194.

⁸⁶ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Ankara 2015, s. 67.

Vergi kanunlarında hükme bağlanmamakla birlikte mükellef ya da vergi sorumlusuna ilişkin bir takım görevler de yine vekil aracılığıyla yerine getirilebilir.⁸⁷ Ancak burada sorumlu ve temsilci arasındaki sözleşmeyi sorumluluğun devrini öngören anlaşmalardan ayırt etmek gereklidir. Vekille yapılan sözleşme mükellefiyetin veya sorumluluğun devri sonucunu doğurmaz. Mükellefiyet ve sorumluluğun devrini öngören anlaşmalar vergi idaresi tarafından hiçbir geçerlilik taşımadığı halde mükellef veya sorumlu adına sözleşmeye dayanarak görev yapan vekilin beyanları vergi dairesince kabul edilir.⁸⁸

Sorumlunun yetki ve ödevleri temsilciye göre çok daha geniştir. Ayrıca vergi sorumlusu kanun gereği üzerine düşen görevleri yapmadığında kendisi bundan doğan zararı gidermekle yükümlü ve vergi dairesine karşı bizzat muhatap olacaktır. Bu anlamda kanuni temsilci de VUK gereği aynı zamanda vergi sorumlusu olduğundan o da bu kapsamda değerlendirilir. Ancak iradi temsilci, sözleşmeden doğan edimlerini yerine getirmediğinde yalnızca asıl borçluya karşı sorumlu olur, iradi temsilcinin idareye karşı sorumluluğu doğmaz.⁸⁹

2.3. Vergi Sorumlusunun Hakları ve Yetkileri

Vergi sorumlusunun, VUK md. 8’de yer alan vergi mükelleflerine ilişkin düzenlemelerin vergi sorumluları için de geçerli olacağı şeklindeki hükmü nedeniyle mükelleflere tanınan hak ve yetkilerin sorumlular için de geçerli olacağı düşünülebilir. Bu konudaki geçmiş tarihli içtihatlar ve uygulamanın sorumluların yetkilerinin mükelleflerinki kadar geniş tutulmaması yönünde ise de son tarihli kararlarda sorumluların yetkileri hakkındaki hükümler genişletici şekilde yorumlanarak sorumluların mükelleflerin sahip olduğu hakların neredeyse tamamını kullanması yönünde bir eğilim olduğu gözlenmektedir.

Vergi sorumlusunun dava açma yetkisinin bulunup bulunmadığı uzun yıllar doktrinde tartışma konusu olmuş; Danıştay tarafından da bu konuda verilen kararlar çelişkili olmuştur.

Sorumlunun dava açamayacağı yönündeki görüşe göre, vergi hukukunda dava açma hakkı, VUK 377. maddesinde düzenlenmiş ve dava açma hakkı, mükelleflere ve kendilerine vergi cezası kesilenlere tanınmıştır. Sorumluların asıl vergiye karşı dava açma

⁸⁷ S. Kırbaş, *a.g.e.*, s. 85.

⁸⁸ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, Ankara 2000, s. 97.

⁸⁹ Metin Taş, “Vergi Mükelleflerinin İradi Temsili”, *Yaklaşım Dergisi*, 2011, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13283&arananKey=MET%C4%B0N%20TA%C5%9E>, Erişim Tarihi: 19.02.2017.

haklarının bulunmadığını savunan görüşe göre, Vergi sorumluluğu vergisel ödevlerin yerine getirilmesi için kabul edilmiştir; dolayısıyla VUK md 8’de yer alan mükellefler için yapılacak düzenlemelerin sorumlular için de geçerli olacağı yönündeki yalnızca vergi ödevleri bakımından geçerlidir. Bu sebeple sorumlular yalnızca ceza muhatabı sıfatıyla dava açabilirler; sorumlu sıfatıyla ödediği vergiye karşı dava açamazlar. Vergi mükellefin malvarlığından tahsil olunduğundan hakkı zarara uğrayan sorumlu değil; asıl mükelleftir.⁹⁰

Sorumlunun dava açabileceği yönündeki görüşlere göre ise, vergi davalarının iptal davası niteliği taşıması sebebiyle hak ihlalinin gerekli olmadığı; menfaat ihlalinin dava ehliyeti için yeterli olduğu; ayrıca VUK 377. maddesindeki düzenlemenin VUK 8. maddesi ile birlikte okunarak vergi mükellefleri için tanınan dava açma yetkisinin sorumlular için de geçerli olacağı savunulmaktadır.⁹¹

Danıştay da son yıllarda bu görüşler çerçevesinde vergi sorumlusunun dava açabileceği yönünde içtihat vermektedir. Özellikle Anayasa Mahkemesi’nin ücretlilerin gelir vergisi ile ilgili verdiği iptal kararından sonra⁹² Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen kanun yararına bozma kararları neticesinde vergi sorumlularının dava açabileceği yönündeki görüş istikrar kazanmıştır.⁹³ Bu yöndeki kararlar, özellikle vergi sorumluluğu müessesesinin vergi alacağının daha hızlı ve daha az maliyetli tahsilini sağlamak üzere üzere getirildiği düşünüldüğünde, onlarca mükellef yerine tek bir sorumlunun dava

⁹⁰ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 241.; Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, Bursa 2015, s.174.

⁹¹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *a.g.e.*, s. 81; M. Akkaya, *a.g.m.* s. 197-198.

⁹² Anayasa Mahkemesi; 15.10.2009 T., 2006/95 E., 2009/144 K. Sayılı Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-18.htm>, Erişim Tarihi: 30.12.2016.

⁹³ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377’nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378’inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.... Kesilen verginin beyan edilmemesi ya da ödenmemesi vergi sorumlusunun takibini gerektireceğinden, yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, usulüne uygun olarak ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine sorumlu adına tahakkuk eden verginin, vergi sorumlusu tarafından idari davaya konu edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.” Danıştay 3. D., 17.10.2011 T., 2010/7404 E., 2011/5955 K.; 2010/7403E., 2011/5956 K.; 2010/7402 E., 2011/5957 K. Sayılı Kararları, 20.12.2011 Tarih ve 28148 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111220-8.htm>, Erişim Tarihi: 30.12.2016

açması yönünden vergi hukuku ilkelerine; usul ekonomisi yönünden de yargılama hukuku ilkelerine uygun düşmektedir.⁹⁴

Vergi sorumlusundan tahsil edilen vergide hata olması durumunda sorumlunun hata düzeltme yoluna başvuru yapıp yapmayacağı konusu da yine tartışmalıdır. Sorumlu, mükelleften tam kesinti yapmış; fakat vergi dairesine ödeme sırasında hataen fazla vergi ödemişse bu durumda hata düzeltme yoluna başvuru yetkisinin bulunduğu kuşkusuzdur. Ancak, hem mükelleften fazla kesinti yapılmış, hem de vergi dairesine fazla vergi ödenmiş olması durumunda hata düzeltme yoluna başvuru yapıp yapamayacağı belirsizdir.

Danıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın bu konuda çelişkili görüşleri bulunmaktadır. Danıştay'ın son yıllardaki eğilimi vergi sorumlusunun hata düzeltme yoluna başvuru yapabileceği yönünde olmasına rağmen vergi idaresinin aksi görüşleri bulunmaktadır.⁹⁵

Hata düzeltme talebinde bulunma ve talebin konusu sonucunda verginin iadesi, birbirinden bağımsız problemlerdir. Sorumlunun hata düzeltme yoluna başvuru yapabileceği kabul edilirse; başvurusunun kabulü halinde iade sorumluya değil hak sahibine yapılabilecektir.⁹⁶

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari çözüm yollarına başvuru halinde, söz konusu uyuşmazlık dava önünde görülmesine kıyasla daha kısa sürede ve daha az masrafla çözülmektedir. Dolayısıyla vergi davası açma yetkisine sahip olan vergi sorumlusu, hakkında yapılan vergi tarhiyatına ve kesilen cezalara karşı hata düzeltme yoluna da gidebilmelidir.

Vergi sorumlusunun sahip olduğu kabul edilen bir diğer yetki ise takas talebinde bulunma yetkisidir. Takas, tahsil aşamasına ilişkin olup AATUHK md. 23'te "*Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.*" şeklinde hükme bağlanmıştır. Yine AATUHK 3. maddesinde⁹⁷,

⁹⁴ Başar Soydan, "Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme", *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2012, <http://www.bumindogruso.com/article/vergi-kesenlerin-dava-acma-hakk-konusunda-onemli-gelisme>, Erişim Tarihi: 30.12.2016.

⁹⁵ Bu konuda idare ve yargı arasındaki çelişkiler için bkz: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 03/11/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 34-1970 Sayılı Özelgesi ve Danıştay 7. D., 28.12.2004 T., 2001/496 E., 2004/3585 K. Sayılı kararı, Aktaran: Ali Çakmakçı, "Vergi Sorumluları Vergi Hatası Kapsamında Düzeltme Başvurusunda Bulunabilir mi?", <http://www.alomaliye.com/2016/03/07/vergi-sorumlulari-vergi-hatasi-kapsaminda-duzeltme/>, Erişim Tarihi: 31.12.2016.

⁹⁶ M. Akkaya, *a.g.m.*, s. 201.

⁹⁷ AATUHK md. 3: "...Amme borçlusu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ... ifade eder."

vergi sorumlusunun da amme borçlusu kapsamı içerisinde kaldığı ifade edilmiştir. Bu hüküm uyarınca sorumlu kesintisini yaptığı paranın borçlusu olabileceğine göre hazineye olan bu borcunu ondan olan vergi alacağı ile takas isteminde de bulunabilecektir.⁹⁸

Mükellef bakımından zamanaşımına uğramış bir borç sona ermiş olacaktır. Sorumluluğun fer'iliği ilkesi gereğince, mükellef bakımından zamanaşımına uğramış bir borç sorumlu bakımından sona ermiş olduğundan sorumlunun zamanaşımını ileri sürme yetkisi vardır.

Bunların yanı sıra Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4. maddesi uyarınca vergi sorumlularının uzlaşma talebinde bulunma yetkisi de mevcuttur.

2.4. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk, birden çok kimsenin bir zararın tazmininden zincirleme olarak sorumlu olmaları; alacaklının herhangi bir borçluya karşı talepte bulunarak borcun ödenmesini isteyebileceği sorumluluk hali olarak tanımlanmaktadır.⁹⁹ Müteselsil sorumluluk, borçlunun genel anlamda borçtan sorumluluğunun koşullarını ağırlaştıran bir hâldir. Müteselsil sorumluluk halinde alacaklıya borcun tamamını sıra gözetmeksizin her bir borçludan talep edebilme yetkisi tanındığından alacak hakkı güçlendirilmiş olacaktır. Müteselsil sorumluluk müessesesine hem özel hukukta hem de kamu hukukunda yer verilmektedir.

Bir kamu hukuku dalı olan vergi hukukunda da müteselsil sorumluluk hâllerine yer verilmiştir. Ancak VUK'ta veya özel vergi kanunlarında müteselsil sorumluluğun tanımı yer almamaktadır. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, birden fazla yükümlünün aynı verginin tamamının borçlusu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁰⁰ Vergi borcunda müteselsil sorumluluk, yalnızca maddi ödevleri değil şekli ödevleri de kapsamaktadır.¹⁰¹

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk yalnızca kanundan doğmaktadır. Mükellefler veya sorumlular arasında vergi borcundan müteselsil sorumlu olduklarına dair bir sözleşme yapılsa dahi, VUK md. 8/3 gereği vergi dairesini bağlamaz. Vergi kanunlarında belirtilen hâller dışında kural tek bir mükellefin varlığıdır. Ancak,

⁹⁸ Mualla Öncel, "Vergi Hukukunda Takas", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1978, s. 14.

⁹⁹ E. Yılmaz, *a.g.e.*, s. 494.

¹⁰⁰ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *a.g.e.*, s. 85

¹⁰¹ A. Erginay, *a.g.e.*, s. 71.

AATUHK hükümlerine göre vergi borcunun teminata bağlanmasında şahsi teminat alınabilir.¹⁰² Bu durumda ise müteselsil kefalet söz konusu olacaktır.

Müteselsil sorumluluk, mükellefler arasında, mükellef ve sorumlu arasında veya sorumlular arasında mevcut olabilmektedir. Elbirliği mülkiyette maliklerin emlak vergisinden sorumlulukları (EVK md. 3) mükellefler arasındaki sorumluluğa, motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğine dair gerekli belgeleri istemeden satış veya devir işlemi yapan noterlerin bu vergiden mükellefle birlikte sorumluluğu (MTVK md. 13) mükellef ve sorumlu arasındaki sorumluluğa, tasfiye halindeki kurumların vergi borçlarını ödemedi ortaklara kâr paylaştıran tasfiye memurlarının ortaklarla sorumluluğu (KVK md. 34) ise sorumlular arasındaki müteselsil sorumluluk ilişkisine örnek gösterilebilecektir.

Mükellefle sorumlu arasında veya sorumlular arasında müteselsil sorumluluk halinde, vergi alacağının tahsili için sorumlunun şahsi malvarlığına el atılabilmektedir. Dolayısıyla vergi sorumlusunun müteselsil sorumlu olması hâlinde, vergi borcunun sorumlunun malvarlığında azalmaya sebep olmayacağı kuralına bir istisna getirilmiş olmaktadır.¹⁰³

2.5. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Hâlleri

Türk vergi hukukunda başlıca sorumluluk hallerine vergi kesintisi yapmaktan doğan sorumluluk, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, mirasçılarının sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ve noterlerin sorumluluğunu örnek olarak verebiliriz.

2.5.1. Vergi Kesintisi Yapmaktan Doğan Sorumluluk

Hukukumuzda, bazı kişi ve kurumlar yaptıkları ödemelerden karşı tarafın ödeyeceği vergiyi kesmek ve kestikleri vergiyi vergi dairesine yatırmakla yükümlü tutulmuşlardır. Vergini bu şekilde toplanması yöntemi vergi kesintisi, vergi tevkifatı veya stopaj olarak da adlandırılmaktadır.

Verginin kaynaktan kesilmesinin amacı, verginin tahsilatını hızlandırmak ve güvence altına alınmasını sağlamaktır. Örneğin, bir işyerinde, her bir çalışanın ayrı ayrı vergi ödemesi yerine çalışanlara ait verginin tek elden ödenmesinin hem mükellefler hem de vergi dairesi tarafından daha hızlı ve masrafsız olacağı kuşkusuzdur.

¹⁰² A. Erginay, *a.g.e.*, s. 70.

¹⁰³ Recep Kaplan, “*Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri*”, Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2005, s. 43.

Sağlam maliye anlayışı çerçevesinde, bütçe ihtiyaçlarının vergi gelirleriyle karşılanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanması, bunun için vergi verimliliğinin artırılması ve vergide adaletin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir.¹⁰⁴

Dolaysız vergilerin yaklaşık üçte ikisinin, gelir vergisinin ise % 90'dan fazlasının stopaj yoluyla alındığı göz önüne alındığında, kesinti yoluyla alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı ve önemini açıkça görülecektir.¹⁰⁵

Vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, VUK md. 11'de düzenlenmiştir. Buna göre, *yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır*. Bu düzenleme ışığında, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanların:

- Vergi kesintisi yapmak
- Kesintileri vergi dairesine ödemek
- Yaptıkları kesintilerle ilgili şekli ödevleri (bildirim ve beyanda bulunmak gibi)

yerine getirmek şeklinde 3 temel ödevleri olduğu ifade edilebilir.

Kimlerin hangi koşullarda vergi kesintisi yapmakla yükümlü oldukları ise özel vergi kanunlarında tek tek belirtilmiştir. Örneğin,

-GVK md. 94'te *kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, yaptıkları ödemelerden kesinti yapmakla yükümlüdürler*.

-KVK md. 15 uyarınca, *kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar*.

¹⁰⁴ Ahmet Kumrulu, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Ankara 1988, s. 412.

¹⁰⁵ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, "Stopaj Yoluyla Vergileme Rejimi Ve Bu Sistemin Aksayan Yönleri", <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/476.pdf>, Erişim Tarihi: 03.01.2017.

-DVK md. 19’da, *genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseseler; verecekleri kağıtlar üzerinden hesaplanacak vergiyi istihkaktan kesinti şeklinde almakla yükümlü tutulmuşlardır.*

-VİVK md. 17’de *amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında kesinti yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.*

Kesinti yapmakla yükümlü olanlar, bu yükümlülüğü yerine getirmediği takdirde sorumlu adına ikmalen veya resen tarhiyat yapılarak vergi aslı ve verginin zamanında ödenmemesinden dolayı ortaya çıkacak faiz, zam ve cezalar sorumludan alınır. Sorumlu ödediği vergi aslı için mükellefe rücu edebilir ancak faiz, zam ve cezalar bakımından asıl mükellefe rücu hakkı bulunmamaktadır.¹⁰⁶

Tarhiyatın, kesinti ödevini yerine getirmeyen sorumlu adına yapılacağı kuralının iki istisnası bulunmaktadır ¹⁰⁷:

1. Vergi kesen vergi kesintisi yapmadığı ve vergi dairesine yatırmadığı halde yükümlü vergi kesilmiş gibi beyanda bulunmuş ve bu vergiyi mahsup etmiş ise,
2. Kaynakta vergilemenin nihai vergilemeyi oluşturduğu ve beyan zorunluluğunun bulunmadığı hallerde vergi sorumlusundan verginin tahsil edilememesi durumunda tarhiyat sorumlu adına değil, mükellef adına yapılmalıdır.

2.5.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsil, vergi hukukunda yasadan doğan temsil türüdür ve VUK’un 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kanuni temsilci ilişkisi kuran mükellefler şu şekilde sıralanabilir:

- Küçükler ve kısıtlılar,
- Tüzel kişiler,
- Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar,
- Türkiye’de bulunmayan mükellefler.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için gerekli şartlar şunlardır ¹⁰⁸:

1. Teminatın paraya çevrilememesi yahut kefilin takip edilememesi,

¹⁰⁶ Nurettin Bilici, *a.g.e.* s. 42-43.

¹⁰⁷ Ateş Oktar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, 1997, s. 72.

¹⁰⁸ Nihal Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 1986, s. 119.

2. Mükellef veya vergi sorumlusunun borcuna yetecek miktardaki malların haczedilerek paraya çevrilememesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmiş olması.

Kesinti yapanların sorumluluğu, ilk dereceden sorumluluktur; kesinti yapanların sorumluluğu bakımından sorumluluğun fer'iliği ilkesi geçerli değildir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise ikinci dereceden sorumluluktur. Yani kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için vergi dairesinin alacağını asıl mükelleften alamamış olması gereklidir.

Kesinti yapanlar, tarhiyatın asıl muhatabı olduklarından kural olarak gecikme zammı, faizi ve vergi cezaları bakımından mükellefe rücu edemezler. Ancak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, hem faiz ve zamlar hem de cezalar bakımından tüzel kişiye rücu edebilmektedirler.

Kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişi ve kurumlar adına yerine getirmeleri gereken ödevler ve bu ödevleri yerine getirmemeleri durumunda gerçek ve tüzel kişiler bakımından sorumluluklarının kapsamı ve rücu hakları yukarıda anlatıldığından bu kısımda tekrarlanmayacaktır.

2.5.3. Mirasçıların Sorumluluğu

Hak ehliyetinin kazanılmasıyla başlayan vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu, yine hak ehliyetinin sona ermesiyle bitmektedir. Hukuken kişi olarak kabul edilen herkes, hak ehliyetine sahiptir.¹⁰⁹ Gerçek kişilerde, kişilik ölüm, ölüm karanesi veya gaiplik ile sona ermektedir. Ölüm, canlılarda yeniden başlamamak üzere bütün hayatî olayların son bulması olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁰ Kişinin ölümünün muhakkak olması durumunda ölüm karanesi, pek muhtemel olması durumunda ise gaiplik karineleri söz konusu olacaktır.¹¹¹ Tüzel kişilerde ise kişilik kendiliğinden¹¹² son bulabileceği gibi, yetkili organının veya mahkemenin bu yöndeki kararı ile de son bulabilecektir.

¹⁰⁹ Hukuk sisteminde yalnızca gerçek kişilerin değil, tüzel kişilerin de hak ehliyetine sahip olması bu durumun açıklamasıdır. Gerçek ve tüzel kişiler, insana özgü cinsiyet, şeref, ölüm gibi haklar dışında eşit haklara sahiptirler.

¹¹⁰ Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5886290982c590.57263079, Erişim Tarihi: 23.01.2017.

¹¹¹ Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)*, İstanbul 2011, s. 27.

¹¹² Kanunda veya sözleşmede belirlenen hallerin gerçekleşmesi durumunda tüzel kişilik ayrıca bir karara ihtiyaç duyulmaksızın sona erebilmektedir. Örneğin, TMK md. 87'de derneklerin kendiliğinden sona ereceği hâller düzenlenmiştir. Buna örnek olarak borç ödemede acze düşmüş olması veya iki defa üst üste olağan genel kurul toplantısının yapılamaması halleri örnek gösterilebilir.

Tüzel kişilik son bulduğu takdirde kendisine ait malvarlığı tasfiye edileceğinden tüzel kişilerin miras bırakan olmaları söz konusu değildir. Gerçek kişilerde ise, kişiliğin sona ermesi ile birlikte ölene ait malvarlığı, kanuni (yasal) ve mansup (atanmış) mirasçılara intikal etmektedir. Kanuni mirasçı, miras kendisine kanunen geçen mirasçı iken; mansup mirasçı, miras kendisine ölüme bağlı tasarrufla intikal eden mirasçıdır.¹¹³ TMK 599. maddesi gereği mirasçılar, malvarlığını tüm hak ve borçları ile birlikte bir bütün olarak kazanırlar. Dolayısıyla, mirase ait borçlardan da sınırsız ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar.

Gerçek kişinin ölümü halinde ölene ait vergi borçlarının akıbeti konusunda ise VUK 12. maddesinde TMK'dan ayrık bir düzenleme yapılmıştır. VUK 12. maddesine göre, *ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.* Başka bir deyişle, mirasçıların mirisin vergi borçlarından sorumluluğu miras hisseleri oranında, fakat bütün malvarlıkları ile sorumluluktur.¹¹⁴

Söz konusu düzenlemeye göre mirasçıların sorumlu olabilmesi için ön şart, mirası reddetmemiş olmalarıdır. TMK 606. maddesine göre *ölüm tarihini öğrendiği andan itibaren 3 aylık süre içinde mirası reddetmeyen mirasçılar mirası kabul etmiş sayılırlar.*¹¹⁵

Mirası reddetmemiş mirasçılar, ölene ait bildirim ve beyanları yerine getirmek ve borçları ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Kural olarak, ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Ancak özel kanunlarda farklı süre getirilmesi mümkündür. Örneğin, GVK 92. maddesi gereği ölene ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi için mirasçılara ölüm tarihinden itibaren 4 aylık süre tanındığından burada 3 aylık süre kuralı uygulanmayacaktır.

Ölene ait vergi borçlarının takibi ise AATUHK'da düzenlenmiştir. Buna göre *ölüm halinde, vergi borcunun takibine ilişkin işlemler 3 gün durur.* Ancak TMK md.

¹¹³ Şakir Berki, "Türk Medeni Kanununda Miras Hukukunun Esasları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 1976, s. 174.

¹¹⁴ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1447>, Erişim Tarihi: 23.01.2017.

¹¹⁵ Ayrıca, TMK 605 gereği, ölümü tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılacaktır. Bu yönde bkz: Danıştay 4. D., 18.04.1984 T., 1982/6190 E., 1984/1687 K. Sayılı Kararı, Aktaran: Şükrü Kızılot ve Eyüp Sayıngiller, *Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara 1989, s. 631.

606'da tanınan 3 aylık süre içerisinde mirası kabul ettiğini bildirmeyen mirasçılar hakkında takip yapılmasına imkân bulunmamaktadır.¹¹⁶

Mirasçıların ölene ait vergi borçlarından sorumluluğu ise yalnızca vergi aslı ile gecikme zam ve faizleri ile sınırlı tutulmuştur. Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, ölene ait vergi cezaları kendiliğinden düşmektedir. Ölene ait olup mirasçılar tarafından sehven ödenen cezaların ise mirasçılara iadesi gereklidir.¹¹⁷

Mirasçılar, ölenin vergi borçlarına ilişkin olarak dava açabilirler, uzlaşma yoluna başvurabilirler.¹¹⁸ Ancak ölenin vergi borçlarından hisseleri nispetinde sorumlu olduklarından bu yetkilerini müstakilen kullanabilirler; mirasçılardan birinin bu yöndeki talebi diğerlerini bağlamayacaktır.¹¹⁹

2.5.4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu

Vergi hukukumuzda düzenlenen bir diğer sorumluluk hali de VUK 251. maddesinde hükme bağlanan karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğudur. Buna göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ve götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, bu kapsamda sorumlu kimselerdir.

Sorumluluğun kapsamı ise yanlarında çalışan hizmet erbabının vergi karnesini süresinde almaları ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemeleri olarak belirlenmiştir. Buna göre, bu yükümlülüğe uyulmadığı takdirde,

- *Karnesini almamış ve vergisini tarh ettirmemiş çalışana ait vergi aslı ve cezası işveren adına tarh edilerek ondan tahsil edilir.*
- *Karnesini almış, vergisini zamanında tarh ettirmiş; ancak zamanında ödenmemiş çalışana ait vergi aslı ve gecikme zammı işverenden tahsil edilir.*

Yani karnesiz hizmet erbabı çalıştıran işverenin sorumluluğunun kapsamı karnenin zamanında alınması ve verginin zamanında ödenmesi olarak belirlenmiş olduğu halde, iki davranışın ihlali neticesindeki yaptırımlar farklılaştırılmıştır.

¹¹⁶ Ayşe Gınalı, “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2011, s. 235.

¹¹⁷ Kemal Akmaç, “Ölüm Olayının Amme Alacağına ve Alacağın Takibine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2007, s. 192.

¹¹⁸ “Ölenin vergi borcunun her bir mirasçının hissesi oranında istenmesi gerekir. Ancak bu durum, varislerin murislerine ait vergi borcunu öğrendikleri tarihten itibaren dava açmalarına engel değildir. ... A.U. varisleri adına salınan gelir vergisine, varislerden H.İ.U. tarafından açılan davanın hissesi oranında incelenmesi gerektiği...” Danıştay 3. D., 05.04.1988 T., 1987/478 E., 1988/1065 K. Sayılı Kararı, Aktaran: Ş. Kızılot ve E. Sayıngiller, *a.g.e.*, s. 629.

¹¹⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa 2007, s. 206.

Doktrinde, ödevini yerine getirmeyen mükellefin kusurundan dolayı işveren adına ceza kesilmesinin Anayasa md. 38’de yer alan cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu yönde görüşler mevcuttur.¹²⁰

İşverenler, bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebileceklerdir.

2.5.5. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye, şirketlerin faaliyetlerine son vermeleri için geçirdikleri hukuki ve ekonomik süreç olarak tanımlanmaktadır.¹²¹ Tasfiye süreci sonunda şirket tüzel kişiliği tamamen son bulur, tasfiye dönemi boyunca ise tasfiye amacı ile sınırlı olarak devam etmektedir. Tasfiye sürecinde, şirketin tüm aktif ve pasif malvarlığı belirlenir, şirketin alacakları tahsil edilir ve borçları ödenir. Ardından kalan miktar ortaklar arasında hisseleri oranında paylaştırılarak süreç tamamlanmaktadır. Bütün bu işlemler ise ortakların oyu veya mahkeme kararı ile seçilen bir tasfiye memuru aracılığıyla yürütülmektedir.

Tasfiye memuru, tasfiye süreci sona erene kadar şirketin kanuni temsilcisi sıfatını taşır. Şirketin malvarlığını tasfiye dönemi boyunca ve tasfiye amacı ile sınırlı olarak idare eder. Tasfiye memuru, şirketi idare görevini yürütürken basiretli bir tacir gibi davranmakla yükümlüdür. Aksi takdirde, TTK md. 285 uyarınca *üçüncü kişilerin veya ortakların zararına sebep olan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsil olarak zarardan sorumlu tutulmaktadır.*

Tasfiye memurları, şirketin borçlarını öderken kamu borçlarına ilişkin ödemeleri de yaparlar. Tasfiye memurları, tasfiye dönemi boyunca vergilerin doğru hesaplanması, beyanı ve ödenmesinden sorumludur.¹²²

Tasfiye memurlarının vergi borçlarından doğan sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiştir. Buna göre, kurumlar vergisine tabi şirketler bakımından KVK hükümleri, diğerleri bakımından ise VUK hükümleri uygulanacaktır.¹²³ Öte yandan, AATUHK’da yer alan sorumluluk kurumun bütün kamu alacaklarına yönelik iken KVK’da yer alan sorumluluk ise yalnızca vergisel alacaklara yöneliktir.¹²⁴

Tasfiye memurları tasfiye döneminde şirketin kanuni temsilcisi sıfatını taşıdığından, VUK 10. maddesi, burada uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla tüzel

¹²⁰ Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2008, s. 85.,

¹²¹ D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek, *a.g.e.*, s. 85.

¹²² Selçuk Tekin, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2007, s.

¹²³ A. Oktar, *a.g.e.*, s. 85

¹²⁴ Binnur Çelik, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, *Mevzuat Dergisi*, <https://www.mevzuatdergisi.com/1999/10a/03.htm>, Erişim Tarihi: 06.02.2016.

kişilerin kanuni temsilcilerine ilişkin yapılan açıklamalar burada da geçerlidir. Bunun yanı sıra, VUK md. 162’de, mükellefiyetin tasfiye döneminin sonuna kadar devam edeceği öngörülmüş ve tasfiye memurlarına hem tasfiye kararını hem de tasfiyenin kapandığına ilişkin kararı bildirim ödevi yüklenmiştir.

Vergi borcu tahsil aşamasında ise VUK değil, AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Tasfiye memurunun bu aşamadaki sorumluluğu AATUHK md. 33’te düzenlenmiştir. Buna göre, *şirketin kamu borçlarını ödemedi ortaklara dağıtım yapan veya başka bir şekilde tasarruf yapan tasfiye memuru, tasarruf miktarı ile sınırlı olarak borçtan müteselsilen sorumlu olacaktır.*

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK 17. maddesinin 7. fıkrasında ise şu şekilde düzenlenmiştir: *Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, İcra İflas Kanunu’nun (İİK) 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan, aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.*

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, sadece kurumun tasfiye dönemi ile sınırlıdır. Tasfiye öncesindeki dönemden sorumlulukları ise ancak kurumun tasfiyeye başladığı dönemdeki malvarlığı ile sınırlıdır.¹²⁵ Bunun dışında tasfiye dönemi öncesindeki borçlardan şirketin kanuni temsilcileri sorumludur.

Tasfiye memurlarının ödedikleri vergi asılları bakımından ortaklara ve alacağını tahsil etmiş alacaklılara rücu hakkı bulunmaktadır. Vergi cezaları bakımından cezaların şahsiliği ilkesi gereği rücu hakkı bulunmamaktadır; vergi aslı bakımından ise rücu hakkı, aynı zamanda kendi sorumluluğunun sınırı olan dağıtılan veya başka surette tasarruf edilen miktar ile sınırlıdır.

2.5.6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Vergi denetim sistemimizin ilk basamağını oluşturan muhasebe meslek mensupları, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak mesleki sınıflara ayrılmışlardır.

VUK mük. md. 277 gereğince, *mükellefler, vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu gibi hükümlerden yararlanabilmek için yeminli mali*

¹²⁵ S. Tekin, a.g.m., s.

*müşavirlerden tasdik raporu almak zorundadırlar. Meslek mensupları, düzenledikleri bu belgelerle mükellefin kayıt ve taleplerinin hukuka uygun olduğuna dair bir çeşit uygunluk raporu vermektedir.*¹²⁶

Bu aşamada eğer mükellefin belgeleri veya talepleri hukuka uygun değilse, söz konusu duruma dair hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesindeki temel sorumluluk işletme yönetimi ile meslek mensuplarına aittir.¹²⁷ Meslek mensupları tarafından onaylanan belgelerin, daha sonra yapılacak inceleme sonucunda hukuka aykırı olduğu anlaşılırsa, VUK mük. 277. maddesi gereği *beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, ortaya çıkan vergi aslından, cezalarından ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.*

Meslek mensuplarının bu sorumluluğu, kusura dayanan bir sorumluluk hali olarak kabul edilmektedir. Meslek mensuplarının onaylayacakları belgelerin neler olduğu, denetimlerini hangi standartlara bağlı olarak yapacakları ise 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Maliye Bakanlığı Tebliğ Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Denetimi mevzuata uygun olarak gerçekleştirmeyen mali müşavirlerin ise burada özen yükümlülüğünün ihmali suretiyle bir sorumluluklarının olduğu ifade edilmektedir.¹²⁸

2.5.7. Noterlerin Sorumluluğu

Noterlik mesleği, 1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 1. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, *noterler, hukuki güvenliği sağlamak ve çıkabilecek uyuşmazlıklara engel olmak için hukuki işlemleri belgelendirerek veya onaylayarak bunlara resmiyet kazandırmak ve kanunlar tarafından kendilerine yüklenen diğer görevleri yerine getirmekle yetkili ve görevli kılınmış kamu hizmeti gören kişilerdir.*¹²⁹

Noterler, kendilerine verilen bu hizmetleri düzenleme, onaylama, örnek verme ve kanunda belirlenen diğer şekillerde yerine getirmektedirler. Noterlik Kanunu'nun 60. maddesine göre, *yapılması kanunla başka bir makam, merci veya şahsa verilmemiş bulunan bütün hukuki işlemleri düzenlerler. Düzenleme, kanunun 84. maddesinde şekil şartlarına uygun olarak bir tutanak ile yapılır. Onaylama, kanunun 90. maddesine göre hukuki işlemlerin altındaki imzanın imzayı atan şahsa ait olduğuna dair şerh düşülmesi*

¹²⁶ N. Bilici, a.g.e., s. 48.

¹²⁷ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara 2008, s. 26.

¹²⁸ Oytun Canyaş, *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara 2006, s. 142.

¹²⁹ Leyla Müjde Kurt, "Noterlerin Hukuki Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2014, s. 86.

şeklinde yapılan bir belgelendirme işlemidir. Örnek verme, noterler tarafından yapılan işlemlerin suretlerinin ilgililerine ya da ilgililerin kanuni temsilcilerine yahut mirasçılara verilmesidir. Bunların dışında, noterler kanunda belirlenmiş olan tutanak, çeviri, ticari protesto, ihbarname ve ihtarname, defterlerin onaylanması ve tescil şeklinde de işlemler yapmaktadırlar.

Noterler, yaptıkları işlemlere ilişkin olarak kamu borçlarından sorumlu tutulabilmektedir. Noterlerin kamu borçlarından sorumluluğu, damga vergisinden, harçlardan ve değerli kâğıtlardan olan sorumlulukları olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Damga vergisinden doğan sorumluluk, noter tarafından yapılan işlemin düzenleme yahut onaylama şeklinde olmasına göre farklılık arz etmektedir. DVK md 24 uyarınca, *düzenleme şeklindeki işlemlerde, belgeye ilişkin damga vergisinin noter tarafından tahsil edilerek yatırılması gereklidir.* Aksi takdirde, vergiden ve cezasından mükellefle birlikte sorumlu olacaktır. Onaylama ve örnek verme şeklindeki işlemlerde ise, DVK 27. maddesi uyarınca noterler damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kâğıtları onaylayamaz veya bunlardan örnek veremezler. Aksi takdirde mükellef hakkında VUK hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de ayrıca ceza alınacaktır.

Düzenleme işlemlerinin aksine, tasdik işlemlerinde kanun doğrudan kâğıtları imzalayanları muhatap almakta; ancak noterlerden kanunen alınması gereken cezanın ayrıca alınması gerektiğine hükmetmektedir. Danıştay kararları da bu yöndedir.¹³⁰

Harçlar bakımından ise Harçlar Kanunu'nun 1. maddesinde noterlerin yaptıkları iş ve işlemler harca tabii tutulmuştur. İlgili harcın mükellefi, işlemin yapılmasını isteyen ilgililerdir. Ancak ilgililerden harcı tahsil etmeyen noterler harcın ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca, Harçlar Kanunu'nun 50. maddesinde, *noterlerin işlemleri noterlerin kusurundan dolayı mahkeme tarafından hükümsüz kılınırsa noter, aldığı harç ve ücretleri ilgisine tazmin edecektir.* Bu maddedeki sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesinde sorumluyu alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kılan yapıdan farklıdır.¹³¹

¹³⁰ Danıştay 7. D., 03.11.2004 T., 2001/1515 E., 2004/2726 K. Sayılı kararı, Onur Gök, "Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kağıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2015, s. 196.

¹³¹ İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, "Noterlerin Harç Sorumluluklarında Problemler Alanlar", *Mali Çözüm Dergisi*, 2009, s. 78.

Değerli Kâğıtlar açısından Değerli Kâğıtlar Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca, *noter kâğıtları yerine adi kâğıt kullanılması halinde, ilgili evraka ait değerli kâğıt bedeli noterlerce tahsil edilecektir.*

2.6. Kamu Alacağı Kavramı

Toplumsal yaşamdaki sosyo-ekonomik gelişmeler sonucunda, sosyal devlet niteliği, modern devletlerde anayasal bir yükümlülük haline gelmiştir. Ülkemizde de, 82 Anayasası'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Devleti, sosyal bir hukuk devleti olarak tanımlanmıştır. Anayasa ve yasalarımızda sosyal devletin tanımına yer verilmemiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi kararlarında sosyal devlet şu şekilde tanımlanmıştır:¹³² *“Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadî ve malî tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve millî gelirin, adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeğe kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet demektir.”*

Sosyal devlet olarak üstlendiği kamu hizmetleri her geçen gün artan devletler ise daha fazla kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Devletin ürettiği kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı başta vergi olmak üzere resim, harç, teşebbüs gelirleri ve borçlanma gelirleri gibi çeşitli kaynaklardan sağlanmaktadır. Bu kaynaklar kamu gelirleri olarak nitelendirilmektedir. Kamu gelirlerini, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirler ve egemenlik gücüne dayanmaksızın elde ettiği gelirler olarak sınıflandırmak mümkündür.¹³³

Devletin egemenlik gücüne dayanmaksızın elde ettiği gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma gelirleri, yardım ve bağışlar olarak sıralamak mümkündür. Bu gelirlerin elde edilmesinde devlet özel hukuk kişisi olarak hareket eder. Dolayısıyla bu gelirler özel hukuk ilke ve esaslarına tabiidir.

¹³² Anayasa Mahkemesi, 26-27.09.1963 Tarih, 1963/336 Esas, 1967/29 Karar Sayılı Kararı. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d7366f47-f3a7-4014-8a5d-0cd409fff40d?highlightText=sosyal%20devlet&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, Erişim Tarihi: 17.02.2017.

¹³³ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2015, s. 68-78.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlere ise vergi, resim, harç, şerefiye ve vergi benzeri gelirler örnek verilebilir. Bu gelirler kamu hukuku ilke ve esaslarına tabiidir. İşte, kamu hukukundan doğan kamu gelirleri, tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilecek bir aşamaya gelerek kamu alacağı vasfını kazanmaktadır.¹³⁴

Kamu alacağı kavramı, doktrinde çeşitli yazarlar tarafından tanımlanmıştır. Kumrulu¹³⁵ kamu alacaklarını, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri olarak tanımlamıştır. Tuncer¹³⁶ ise, kamu alacağını devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalık ve özellik taşıyan alacakları olarak tanımlamıştır.

Bu tanımlardan da yola çıkılarak, kamu alacağının başlıca iki özelliği olduğu söylenebilir:¹³⁷

1. Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin görülmesi gayesiyle, çoğu hallerde kanunlara veya zora dayanılarak alınırlar.
2. Kamu alacakları, belli kanunlar gereği devlet gücü ve memuru eliyle tahsil edilir.

2.6.1. Kamu Alacağı ve Özel Alacak Ayrımı

Kamu alacaklarının tahsilinde belirlenen usul ve esaslar, özel alacakların tahsil yöntemlerinden farklı olarak belirlenmiştir. Bunun nedeni, kamu alacağının tahsil amacının kolektif ihtiyaçları karşılamaya yönelik, toplumun birlikte yaşayabilmesi için vazgeçilmez nitelikteki ihtiyaçların giderilmesi olmasıdır. Bu düşünce nedeniyle kamu alacaklarına özel alaklardan farklı birtakım imtiyazlar tanınmıştır.

Özel alacaklar, kişiler arasındaki özel hukuk ilişkilerinden veya hukuki olaylardan doğar. Bu anlamda, kamu alacağı kavramını doğrudan kamunun alacağı veya kamu tüzel kişilerinin alacağı olarak belirlemek doğru olmayacaktır.¹³⁸ Kamu tüzel kişilerinin egemenlik gücüne dayanmayan, özel hukuk kuralları çerçevesinde hareket ettiği işlemleri neticesinde doğan alacakları kamu alacağı değil özel alacaktır. Bu tür alacaklara devletin

¹³⁴ Hasan Şener, “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, *Maliye Dergisi*, 1984, s. 11-12; Aktaran: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı”, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo2/?blm=makale&ksm=126AGE.pdf> Erişim Tarihi: 17.02.2017.

¹³⁵ Ahmet Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara 1981, s. 655.

¹³⁶ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulanması*, Ankara 2003, s. 250.

¹³⁷ İlhan Özer, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması*, Ankara 1979, s. 17-18.

¹³⁸ Recep Kaplan, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Ankara 2013, s. 194.

sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacakları örnek verilebilir.¹³⁹

Kamu alacakları ve özel alacaklar arasındaki temel farklar aşağıda tablo üzerinde gösterilmiştir:

Tablo 1: Kamu Alacakları ve Özel Alacaklar Arasındaki Temel Farklar

Kamu Alacakları	Özel Alacaklar
Kamu hukukundan doğar, kamu hukuku ilke ve esaslarına tabidir.	Sözleşmeden, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden doğar, özel hukuk ilke ve kurallarına tabidir.
Alacaklı devlet ve kamu borçlusu eşit değildir. Devlete birtakım hak ve ayrıcalıklar tanınmıştır.	Alacaklı ve borçlu eşit konumdadır.
Alacakların tahsili 6183 Sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılır.	Alacakların tahsili 2004 Sayılı İcra İflas Kanunu hükümlerine göre yapılır.
Alacaklı idarenin bünyesindeki tahsil daireleri tarafından bizzat gerçekleştirilir.	Yargı organları çevresinde kurulan icra müdürlükleri aracılığı ile tahsil edilir.
Borcunu vadesinde ödemeyen borçlu başka bir işleme gerek kalmadan temerrüde düşer.	Borçlunun temerrüde düşmesi için vadesinde ödeme yapmaması yeterli değildir, ihtarname gönderilmesi gerekir.

Kaynak: Tuncer, *a.g.e.* s. 251 ve 258'deki bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

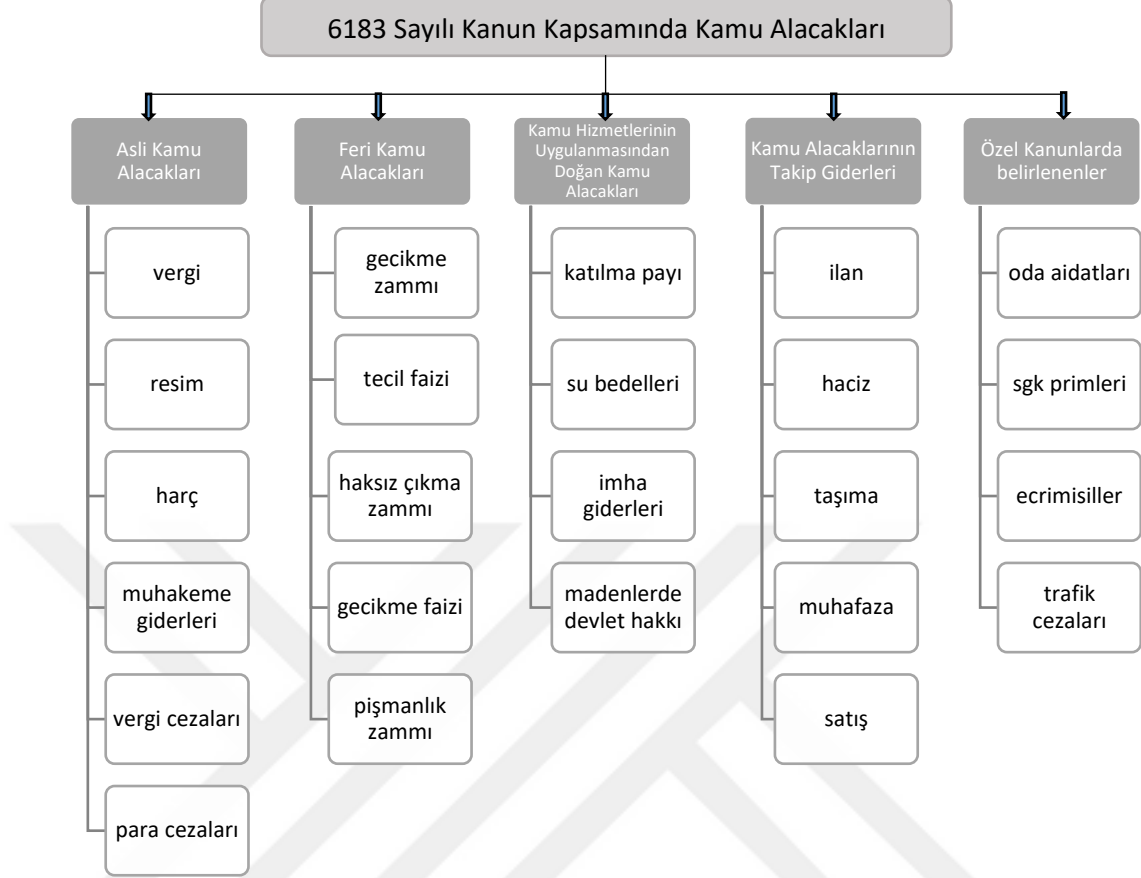
Kamu alacaklarının tahsil önceliğini, kamu alacaklarının tahsilini özel alacaklardan ayıran temel özellikler, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir.

2.6.2. Kamu Alacaklarının Kapsamı

6183 Sayılı Kanun'da kamu alacağının tanımına yer verilmemiştir. Ancak kanunun 1. maddesinde kamu alacaklarının kapsamı, tahdidi yöntemle belirlenmeye çalışılmıştır. 1. madde uyarınca, *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 sözleşmeden, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları* kamu alacağı olarak belirlenmiştir.

¹³⁹ Devletin sözleşme alacaklarını da burada ikili ayırımı incelemek gerekmektedir. Devletin egemenlik gücünü kullanarak imzaladığı idari sözleşmelerden doğan alacaklarda idare hukuku ilkeleri geçerlidir ve devletin alacağı burada kamu alacağıdır. Ancak devletin devlet tüzel kişiliğini kullanmadığı, yani sözleşmenin karşı tarafına üstün olmadığı sözleşmelerden doğan alacakları ise özel alacak niteliğindedir.

Şekil 2: 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları



Kaynak: Bursa Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *a.g.m.* s. 3.

2.6.2.1. Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları, doğumu başka bir alacağa bağlı olmayıp doğrudan kanundan kaynaklanan kamu alacakları olarak tanımlanabilir. Asli kamu alacakları, kanunun 1. maddesinde vergi, resim, harç, muhakeme giderleri, vergi cezaları ve para cezaları olarak sayılmıştır.

Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai ödemelerdir.¹⁴⁰ Vergi alacağı ile ilgili genel hususlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Vergi alacağının doğumu, VUK md. 19'da düzenlenmiştir. Buna göre, *Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun*

¹⁴⁰ D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek, *a.g.e.*, s. 72.

tekemmülü ile doğar. Kanunilik ilkesi gereği, vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın kanunlarla düzenlenmiş olması şarttır. İdari işlemlerle vergi alacağı yaratılamaz.

Vergi alacağı AATUHK’da asli kamu alacakları arasında düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki, vergi alacağı bir kamu alacağı olmakla beraber kamu alacakları vergi alacaklarından ibaret değildir. Kamu alacağının kapsamı yukarıda da belirtildiği üzere çok daha geniştir.

Vergi alacağının tahsiline ilişkin olarak ise hem VUK hem de AATUHK’da düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Peki aynı konuda iki farklı kanunda yer alan düzenlemelerin çatışması durumunda ne olacaktır?

VUK, esas olarak vergi alacağının tahakkuk aşamasına yönelik düzenlemeleri içerir. AATUHK ise vergi alacağının tahsil aşamasına ilişkin usul ve esasları düzenler. Dolayısıyla bu iki kanun vergi alacağının farklı aşamalarına ilişkin olmakla birlikte, tahsil aşamasına ilişkin olarak VUK’ta ayırık bir düzenleme bulunması halinde VUK önceki tarihli olsa da özel kanun olarak öncelikle uygulanacaktır. VUK, kendi kapsamına giren alacaklar bakımından özel kanun olduğu için VUK kapsamında sayılan vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin cezalarda VUK hükümleri, diğer kamu alacaklarında ise AATUHK hükümleri uygulanacaktır.¹⁴¹

Resim, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan ödemedir.¹⁴² Vergi sistemimizde alınan resimlere örnek olarak ithalde alınan damga resmi, avlanma ruhsatı resmi, ulaştırma alt yapıları resmi verilebilir. Vergi ve resim arasındaki fark, verginin karşılıksız olması; ancak resmin bir hizmetten yararlanma veya hak kazanma gibi bir karşılık ihtiva etmesidir.

Harç, devletin toplum yararına sunduğu hizmetlerden ayrıca, özel yarar elde edilmesi dolayısıyla alınan bedeldir.¹⁴³ Pasaport harcı ve yargı harçları, harçlara örnek olarak verilebilir. Vergi karşılıksız olmasına rağmen harç ödeyen kişi toplumun yararına ek olarak kendisi de şahsi bir menfaat elde etmektedir.

Mahkeme masrafları, devletin kamu alacakları sebebiyle açılan davalarda devlet menfaatine hükmedilen yargı harçları, bilirkişi ve tanık ücreti gibi ücretlerdir.

¹⁴¹ Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara 2006, s. 72-73.

¹⁴² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2014, s. 108.

¹⁴³ A. Akdoğan, *a.g.e.*, Ankara 2014, s. 108.

Kamu alacağı niteliğini haiz olan alacaklar, borçlu bakımından kamu borcu teşkil etmektedir. Borcunu zamanında ve kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen borçlu ise birtakım cezalara muhatap olmaktadır. Bu cezalar geniş anlamda vergi cezası olarak adlandırılmaktadır ve tıpkı vergi, resim ve harçlar gibi kanunilik ilkesine uygun olarak, ancak kanunlarla düzenlenebilir. Para cezası ise, AATUHK md. 3'te adli ve idari tüm para cezalarını ifade etmektedir.

Kanun yukarıda anlatılan alacakları kamu alacağı kapsamında kabul etmekle birlikte, asli kamu alacaklarını bunlarla sınırlı tutmamıştır. Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülüklerden özel kanunlarında bu kanuna tabi olduğu kabul edilen alacaklar da kamu alacağı kabul edilmektedir. Fonlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyelerine getirdiği mali yükümlülükler, sosyal sigorta primleri, zorunlu ödünçler ve belirli işlem ve kâğıtlardan alınan katkı payı bunlara örnek olarak gösterilebilir.¹⁴⁴

2.6.2.2. Fer'i Kamu Alacakları

Fer'i kamu alacakları, gecikme faizi, gecikme zammı, pişmanlık zammı, tecil faizi ve haksız çıkma zammını kapsamaktadır.

Gecikme faizi, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağandışı tarhiyatlarda uygulanan ve gecikme zammından ayrı olarak tahsil edilen bir ek yükümlülüktür.¹⁴⁵ Gecikme faizi, tahakkuk aşamasına ilişkin olduğundan VUK 112. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre,

- *Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilerde, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;*
- *Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;*
- *Uzlaşılın vergilerde ise uzlaşılın vergi miktarına, (kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar, geçen süreler için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de vergi aslı ile aynı süre içinde ödenir. Gecikme*

¹⁴⁴ Funda Başaran, "Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1998, s. 114.

¹⁴⁵ Muharrem Özdemir, *Vergi İcra Hukuku*, İstanbul 2014, s. 204.

faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Gecikme faizi oranı aylık %1,40 olarak uygulanmaktadır.

Gecikme zammı, bir kamu alacağı olarak vergiler ve bazı cezalar için her ay ve günler dikkate alınarak uygulanan, vadeden itibaren ödeme yapıldığı ya da diğer geciktirici veya sonlandırıcı olaya kadar alınan ek kamu alacağıdır.¹⁴⁶ Gecikme zammı, AATUHK md. 51'e göre, *kamu alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1,40 oranında uygulanır. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.*

Gecikme faizi kamu alacağının geç tahakkuk etmesinden dolayı, gecikme zammı ise geç tahsil edilmesinden dolayı alınmaktadır.

Pişmanlık zammı, VUK hükümleri uyarınca pişmanlık hükümlerinden faydalanmak isteyen mükellef veya sorumlunun ödeme süresi geçen vergiler bakımından gecikme zammı oranında ödediği parasal tutardır. Pişmanlık zammı, pişmanlık müessesesinden yararlanmanın bir koşuludur. VUK md. 371'e göre, *mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gereklidir. Vergi aslı ve pişmanlık zammı bu süre içinde ödenmez ya da eksik ödenirse, pişmanlık isteği geçerli olmaktan çıkar ve yükümlüye gereken tarhiyat yapılır.*¹⁴⁷

Tecil faizi, AATUHK 48. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca, *kamu borcunun vadesinde ödenmesi, haczin uygulanması veya haczolunmuş malların paraya çevrilmesi borçluyu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı idare veya yetkili kılacağı makamlarca kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.* Bu hükme göre tecil edilen kamu alacaklarından alınan faiz, tecil faizidir. Tecil faizi oranı aylık %1, yıllık %12'dir.¹⁴⁸

Haksız çıkma zammı, ödeme emrine itiraz eden ve itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan alınan ek yükümlüdür. AATUHK md. 58 uyarınca, *haksız çıkma zammı, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağına %10 oranında uygulanmaktadır.*

¹⁴⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyonkarahisar 2009, s. 86.

¹⁴⁷ Kâmil Mutluer, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir 1979, s. 210.

¹⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Tahsilat Genel Tebliği, Seri C, Sıra No 2, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html, Erişim Tarihi: 08.02.2017.

2.6.2.3. Kamu Hizmetlerinin Uygulanmasından Doğan Diğer Alacaklar İle Bunların Takip Masrafları

Kamu hizmeti, devlet ve kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların nezaret ve murakabaları, kontrolleri altında umumî ve kolektif ihtiyaçları karşılamak ve tatmin etmek, kamu menfaatini sağlamak için icra edilen ve umuma arz edilmiş bulunan devamlı ve muntazam faaliyetlerdir.¹⁴⁹ Kamu hizmetinin uygulanmasından doğan bir alacağın AATUHK kapsamına girebilmesi için söz konusu kamu hizmetinin devlet, il özel idaresi ya da belediyelerce doğrudan doğruya yürütülmesi gerekir.¹⁵⁰

AATUHK kapsamında kaldığı kabul edilen her türlü alacağın takip masrafları da yine bu kanun kapsamındadır ve dolayısıyla kamu alacağı niteliğinde kabul edilecektir. Takip giderlerinin ne olduğu yine AATUHK 3. maddesinde sayılmıştır. Buna göre cebri icra işlemleri sırasında zor kullanma, ilan, haciz, muhafaza ve nakil giderleri gibi her türlü giderler takip gideri olarak kamu alacağı sayılmıştır.

¹⁴⁹ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul 1966, s. 13.

¹⁵⁰ R. Kaplan, *a.g.m.*, s. 206.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TİCARET ŞİRKETİ ORTAKLARININ ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUKLARI

Önceki bölümlerde, ticaret şirketlerinin organları ve işleyişi, vergi hukukumuzda sorumluluk kavramı ve sistemi genel hatlarıyla belirlenerek çalışmamızın kavramsal çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde, ticaret şirketleri ortaklarının sorumluluğunun niteliği ve kapsamı önce genel olarak anlatılmış, ardından her bir şirket türü bakımından ortakların sorumluluğunda özellik arz eden durumlar, doktrinsel tartışmalar ve yargı kararları ışığında anlatılmıştır.

3.1. Şirket Ortaklarının Vergi Usul Kanunu Yönünden Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Daha önce de belirtildiği üzere, vergi alacakları bakımından VUK, TTK ve AATUHK'ya göre özel kanun niteliğinde olduğundan öncelikle uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerinde, şirket ortaklarının maddi sorumluluğu ile ilgili doğrudan bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak bazı şekli ödevler yüklenmiştir. Örneğin VUK 153. maddesinde şahıs şirketlerinin ortaklarına işe başlamayı bildirme ödevi verilmiştir.¹⁵¹

Şirket ortaklarının sorumluluklarının VUK bakımından hukuki niteliklerinin belirlenebilmesi için, öncelikle şirketleri, şahıs veya sermaye şirketi olmalarına göre ayrı ayrı değerlendirmek gereklidir.

Şahıs şirketlerinde ortaklar vergi borçlarından vergi sorumlusu sıfatıyla değil, mükellef sıfatıyla sorumludurlar. Adi ve kollektif şirketlerde tüm ortaklar, adi komandit şirkette ise komandite ortak kural olarak vergi borçlarından bizzat mükellef olarak sorumludur. Adi şirketlerde komanditer ortağın ise şirketin vergi borçlarından dolayı şahsi bir sorumluluğu yoktur. Bu kuralın istisnası olarak, özel vergi kanunlarında şahıs şirketi ortaklarına değil; ortaklığa yüklenen vergi ödevleri de mevcuttur. Ancak konuda bütünlük sağlanması bakımından bu husus her şirket türünde ayrıca incelenecektir.

¹⁵¹ VUK md. 153: Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;
3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;
4. Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

Buradaki sorumluluk vergi hukukuna özgü dar ve teknik anlamda başkasının ödevini yerine getirmek değil; geniş anlamda borçtan sorumlu olmayı ifade etmektedir.

Buna göre şahıs şirketlerinde, ortaklar kamu borçlarından sınırsız olarak ve tüm malvarlıklarıyla sorumludur.¹⁵² Şahıs şirketlerinde sorumluluğun derecesi ise verginin türüne göre farklılık arz etmektedir. Vergi mükellefiyetinin ortaklığa tanındığı durumlarda, verginin tahsili için önce şirkete başvurulur. Şirketten tahsili mümkün olmayan vergi alacakları ise ortaklardan tahsil olunur. Vergi mükellefiyetinin doğrudan ortaklara tanınmış olması durumunda ise ortaklar vergi borcundan birinci derecede sorumlu olacaklardır.

Sermaye şirketlerinde ise durum daha farklıdır. Sermaye şirketleri, ortaklarından tamamen bağımsız bir tüzel kişiliğe sahiptir. Sermaye şirketlerinin ortakları, yalnızca şirkete karşı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sorumlu tutulabilirler. Dolayısıyla, kural olarak sermaye şirketi ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu bulunmamaktadır. Bunun iki önemli istisnası bulunmaktadır. Bunlar ortağın aynı zamanda temsil yetkisine sahip kişi olması (kanuni temsilci) ve AATUHK 35. maddesi uyarınca limited şirketlerde ortakların kamu borçlarından sorumlu tutulmasıdır.

Sermaye şirketi ortaklarının VUK kapsamında vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için ortakların VUK md. 10 hükmüne göre kanuni temsilci sıfatını haiz olması gereklidir. Şirket ortağı, şirket müdürü; yönetim kurulu üyesi, genel müdür vb. sıfatlarla şirketi temsil ve ilzam yetkisine sahip ise kanuni temsilci olarak şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilecektir.¹⁵³

Sermaye şirketlerinde ortakların kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olduğu hallerde sorumluluk, sınırsız ve ikinci dereceden sorumluluktur. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda sorumluluk türünün kusur sorumluluğu mu kusursuz sorumluluk mu olduğu tartışmalıdır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz olduğunu kabul eden görüşe göre, VUK 10. maddesinde 3065 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile kasıt ve ihmal

¹⁵² Erhan Gümüş, “Şahıs ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2006, s. 89.

¹⁵³ Nevzat Erdağ, Devlete Olan Borçlarda Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, <http://www.nevzaterdag.com/devlete-olan-borclarda-sirket-ortaklarinin-sorumlulugu/>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.

sözcüklerinin madde metninden çıkarılması, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğuna geçişini amaçlamaktadır.¹⁵⁴

Aksi yönde görüşlerde ise, VUK'un 10. maddesinde 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, kasıt ve ihmal unsuru Madde metninden kaldırılmış olmasına rağmen, kanuni temsilcilere verilen kanuni ödevlerin yerine getirilmemesi koşulu muhafaza edilmek suretiyle kusur karinesinin benimsendiği ifade edilmektedir.¹⁵⁵ Yapılan bu değişiklikle kanuni temsilci, kusurunun yani kastının ya da ihmalinin olmadığını kendisi kanıtlamak zorunda bırakılmıştır, yani kusur sorumluluğu esas değiştirilmemiş; yalnızca ispat külfeti yer değiştirmiştir.¹⁵⁶

Kanuni temsilcinin VUK kapsamındaki sorumluluğun kusura dayalı sorumluluk mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğuna ilişkin bu tartışma, Anayasa Mahkemesi'nin kararı ile son bulmuştur. Söz konusu karar metninde, "... 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu.." ¹⁵⁷ ifade edilmiştir.

Sorumluluğun süresi bakımından ise, sorumluluk doğumu, miktarı ve sona ermesi bakımından asıl borçla bağımlıdır. Buna sorumluluğun bağımlılığı ilkesi adı verilmektedir.¹⁵⁸ Örneğin, asıl borç tahakkuk zamanaşımına uğramış ise sorumluluk da asıl borçla birlikte sona erecektir.

Kanuni temsilcilerin vergi borcundan sorumlu olabilmesi için, kamu yükümlülüğünün doğduğu sırada değil, yerine getirilmesi gereken dönemde görev olmalıdır. Çünkü vergi yükünün doğduğu sırada görev yapanlar oluşturdukları vergi matrahı ile kamuya yararlı olmuşlardır; yükümlülüklerini yerine getirmeyenler kamuyu zarara uğratan ödenmesi gereken dönemdeki temsilcilerdir.¹⁵⁹ Danıştay'ın da aynı yönde görüşleri mevcuttur.¹⁶⁰

¹⁵⁴ Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt-I, Ankara 2009, s. 508.

¹⁵⁵ Mehmet Yaşar Akçay, "Kanuni Temsilciliğin Sorumluluğu, İhtiyati Haciz Uygulaması", <http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=44>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.

¹⁵⁶ İrfan Barlass, "Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", Doktora Tezi, İstanbul 2005, s. 76; T. Candan, a.g.e., s. 108.

¹⁵⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 T., 2014/144 E., 2015/29 K. Sayılı Kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Uploads/2015-29.doc>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

¹⁵⁸ Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara 1983, s. 50.

¹⁵⁹ Ersin Çamoğlu, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle), İstanbul 2010, s. 274.

¹⁶⁰ "... kanuni temsilcilik sıfatı sona eren davacının, bu tarihten sonra, mevcut kanuni temsilciden defter ve belge istenmesi üzerine defter ve belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağından, söz konusu eylem nedeniyle salınan şirket borçlarının tahsili amacıyla, 213 sayılı Yasa'nın 10'uncu maddesi uyarınca davacının takibi yoluna gidilemeyeceği açık olup, vergi mahkemesinin bu yargıya ulaşmasında hukuka

Ticaret hukukunda, TTK hükümleri uyarınca yönetim ve temsil yetkisinin başladığının ve sona erdiğinin hüküm ifade etmesi, ticaret sicilde tescil ve ilanına bağlıdır. Ancak vergi borcu, yasadan doğan bir borç olduğundan tescilin ve ilanın burada herhangi bir işlevi bulunmamaktadır.¹⁶¹ Aynı şekilde, kanuni temsilcilik sıfatı sona eren ve bu yüzden, bu sıfatın gerektirdiği görevlerine yerine getirme ve yetkilerini kullanma olanağı bulunmayan üyenin, bu tarihten tescil ve ilan tarihine kadar geçecek süre zarfında da, VUK md. 10'a göre sorumlu kabul edilmesi mümkün değildir.¹⁶²

3.2. Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden Sorumluluğun Hukuki Niteliği

Şirket ortaklarının tahsil aşamasına gelmiş kamu borçlarından sorumluluklarının koşulları 6183 Sayılı AATUHK ile düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, AATUHK kamu alacaklarının tahsil usul ve esaslarını düzenlemektedir. Tahsil, VUK 23'te *borcun kanuna uygun surette ödenmesi* olarak tanımlanmıştır.

AATUHK'da tahsilin bir tanımı yapılmamakla beraber, söz konusu kanun bakımından tahsil, verme ve alma şeklinde iki farklı anlamı belirtmektedir. Verme, borçlunun borcunu rızasıyla ödeyerek sonlandırmasını, alma ise borcunu kanuna uygun surette yerine getirmeyen kamu borçlusundan, borcun devlet gücü ile zorla alınmasını ifade eder.¹⁶³

Şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunda AATUHK hükümlerinin uygulanabilmesi için, kural olarak kamu alacağının tahsil aşamasına gelmiş olması gerekir. Ancak, istisna olarak bazı durumlarda verginin tahakkuk ve tahsil aşamaları bir arada gerçekleşmektedir. Bu gibi kamu alacaklarında tahsil, tahakkuk aşamasını da kapsamakta ve kamu alacağının tahsili ile birlikte tahakkuku da tamamlanmaktadır.¹⁶⁴ Damga vergisi ve harçlar bu tür kamu alacaklarına örnek olarak gösterilebilir.

Şirket ortaklarının sorumluluklarının hukuki niteliklerinin belirlenebilmesi için, bir önceki bölümdeki gibi şirketleri türlerine göre incelemek gereklidir. Şahıs şirketleri bakımından, ortaklık değil; şirket ortakları kamu borçlusu sıfatını taşıdığından, AATUHK bakımından şahıs şirketi ortakları ortaklığın kamu borcundan birinci

aykırılık görülmemiştir.” Danıştay 3. D., 13.05.2015 T., 2012/997 E., 2015/3175 K. Sayılı Kararı. <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

¹⁶¹ Çamoğlu, a.g.e., s. 275.

¹⁶² PwC Türkiye, “Şirket Yönetici ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları”, www.vergiportali.com, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

¹⁶³ Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2002, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2932>, Erişim Tarihi: 4.03.2017.

¹⁶⁴ Y. Karakoç, a.g.m.

dereceden ve müteselsilen sorumludurlar. Vergi alacakları da AATUHK kapsamında olduğundan, vergi mükellefiyetinin doğrudan şirkete tanındığı KDV, emlak vergisi gibi vergiler bakımından şahıs şirketi ortaklarının sorumluluğun ikinci derece olacağı hakkında yapılan açıklamalar bu kanun bakımından öngörülen sorumluluk için de geçerlidir.

Sermaye şirketlerinde ise, anonim şirket ortaklarının taahhüt ettikleri sermaye borcunu yerine getirme dışında şirket borçlarından sorumlulukları bulunmamaktadır. AATUHK bakımından şirket ortaklarının sorumluluğunun VUK'ta öngörülen düzenlemelerden farkı ise limited şirket ortaklarının sorumluluğunda ortaya çıkmaktadır.

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından doğan sorumlulukları, AATUHK Madde 35'te düzenlenmiştir.¹⁶⁵ Buna göre, *limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır.*

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir. Zira 33. maddenin aksine 35. madde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörmemiştir.¹⁶⁶ Ortakların her biri yalnızca kendi hissesi oranında, sınırlı olarak sorumludur.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde ise, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde ise bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Burada ortakların sorumluluğu, ikinci dereceden, müteselsil ve kusursuz sorumluluktur.¹⁶⁷ Ancak burada

¹⁶⁵ AATUHK md 35: "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."

¹⁶⁶ Mehmet Maç, "Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması", *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2003, s. 42; Aynı yönde karar için bkz: "...Kanun'un 35. maddesi uyarınca hissesi oranında davacıdan tahsili için ödeme emri düzenlendiği, bu itibarla, 6183 sayılı Kanun uyarınca yürütülen takip ve tahsil işlemleri kapsamında düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemin iptaline ilişkin Mahkeme kararında hukukî isabet görülmemiştir." Danıştay 13. D., 05.11.2015 T., 2010/185 E., 2015/3765 K. Sayılı Kararı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 05.02.2017.

¹⁶⁷ Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için öncelikle sırasıyla şirket tüzel kişiliğine ve kanuni temsilcilere başvurulması gerektiği; bu nedenle ortakların sorumluluğunun üçüncü derece olduğunu savunan görüşler de mevcuttur. Bu görüş ve tartışmalar ileride detaylı biçimde tartışılacaktır.

teselsül, tüm ortaklar arasında değil; ilgili payın önceki ve sonraki sahibi arasında öngörülmüştür. Diğer pay sahipleri ile teselsül ilişkisi bulunmamaktadır.

Ticaret şirketlerinde ortakların sorumluluğu, sorumluluğun bağımlılığı ilkesi gereğince asıl borcun devamına bağlıdır. Asıl borç zamanaşımı veya ödeme gibi herhangi bir sebeple son bulduğunda ortakların sorumluluğu da sona erecektir.

3.3. Adi Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu ve Şartları

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, adi şirket bir ticaret şirketi olmadığı gibi ortaklardan ayrı bir tüzel kişiliğe de sahip değildir. Bu nedenle vergi hukukumuzda adi şirket vergi mükellefi olarak kabul edilmemiştir.

Adi şirketin kendisi, ne gelir ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Adi şirketin kazançları, ortakların şahsi geliri sayılarak bu kazançlardan dolayı ortaklar gelir vergisine tabi tutulmaktadırlar. Dolayısıyla doğrudan kendisi mükellef sıfatını taşıyan adi şirket ortaklarının sorumluluğu, geniş anlamda kendi borçlarından sorumluluktur.

Adi şirket ortaklarının şahsi gelirleri, GVK hükümleri esasında vergilendirilecektir. Adi şirket ortaklarının hangi hükümlere göre vergilendirileceği ise, şirketin faaliyet alanına göre değişmektedir. Buna göre, şirket ticari faaliyette bulunuyorsa şirket ortakları ticari kazanç hükümlerine göre, zirai faaliyete bulunuyorsa zirai kazanç hükümlerine göre, serbest meslek faaliyetinde bulunuyorsa serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilecektir.¹⁶⁸

Adi şirketin faaliyet alanının kanuna, ahlaka veya kamu düzenine aykırı olması halinde, ortaklık sözleşmesi TBK md. 27¹⁶⁹ uyarınca kesin olarak hükümsüzdür. Ancak VUK md. 9 hükmü gereği kanunlarla yasaklanmış olsa dahi vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi mükellefiyet ve sorumluluğu etkilemeyeceğinden, adi şirket ortaklarının yasadışı faaliyetlerden elde ettikleri bu gelirler yine de vergilendirilecektir.

Adi şirket ortaklarının maddi sorumlulukları bu şekilde olmakla birlikte, adi şirketin vergi ile ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesinden de şirket ortaklarının sorumlu olduğu ifade edilmelidir. Şirketi idare yetkisi, TBK md. 625 uyarınca, aksine bir sözleşme olmadıkça bütün ortaklara aittir.¹⁷⁰ Dolayısıyla, adi şirketle ilgili defter tutma yükümlülüğü, bildirimde bulunma yükümlülüğü gibi ödevler ortaklara aittir.

¹⁶⁸ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2013, s. 13.

¹⁶⁹ TBK md 27/1: “Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.”

¹⁷⁰ TBK md 625/1: “Yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir.”

Ortaklığın yasal defterleri, ortakların şahsına bağlı olarak tutulur. Yani yasal defterlerin tasdikinde, ortaklık unvanı ile birlikte tüm ortakların adları da belirtilir.¹⁷¹ Bu işlemlerden doğan bütün hak ve sorumluluklar da ticari işlemleri yürüten ortaklarındır.¹⁷²

Yönetim yetkisinin ortaklardan birine veya üçüncü bir kişiye bırakılmış olması, kamu alacakları bakımından yönetim yetkisi olmayan ortakların sorumlu tutulmaması sonucunu doğurmayacağı gibi, sorumluluğun ikinci derece olmasına da neden olmaz. Çünkü adi şirketin tüzel kişiliği olmadığından, adi şirkete VUK ve AATUHK anlamında kanuni temsilci atanması mümkün değildir.

Yönetim yetkisinin devredilmesi halinde ortakların sorumluluklarının niteliğinde bir değişmeye yol açmayacağı görüşü, özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı yönündeki VUK 8/1 ile de aynı yöndedir. Dolayısıyla böyle bir sözleşmenin varlığı halinde ortakların vergisel sorumlulukları değişmez; ancak bu sözleşme ortaklar arasındaki rücu davasında öne sürülerek iç ilişkide etkili olabilir.

Adi şirkete vergi mükellefiyeti tanınmaması kuralı, bazı vergiler bakımından uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla esnetilmiştir. Buna göre, GVK md. 94 uyarınca tevkifat (stopaj) yoluyla vergilendirme yapılan hallerde muhtasar beyanname ve KDV, ÖTV gibi harcama vergileri bakımından, adi şirkete sanki tüzel kişiliği varmış gibi mükellefiyet tanınır. Bu hallerde mükellef sıfatı ortaklara değil, ortaklığa aittir.

Adi şirketin mükellefiyet tesis ettirebildiği bir diğer durum ise KVK md. 2/7’de düzenlenmektedir. Anılan düzenlemeye göre, *kanunda kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılan kurumlar kendi aralarında, şahıs şirketleriyle veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla ortaklık kurarak mükellefiyet tesis edilmesini talep edebilirler*. Bu ortaklıklar, iş ortaklığı olarak adlandırılır ve tüzel kişiliği olmasa dahi ortaklık adına vergi mükellefiyeti tesisi talep edilebilir. Ancak bu şekilde vergi mükellefiyeti tesisi için, ortaklardan birinin mutlaka kurumlar vergisi mükellefi olması gereklidir.

Mükellef sıfatının ortaklığa ait olduğu hallerde dahi, ortaklığa ait borçlardan dolayı ortakların sınırsız, müteselsil ve birinci derecede sorumluluğu bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak ortaklığın mükellef olduğu durumlarda, beyanname, bildirim gibi

¹⁷¹ Necati Perçin, “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler/Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul 2002, s. 64.

¹⁷² Kamil Mutluer, “*Vergi Genel Hukuku*”, İstanbul 2006, s. 80.

belgelerin ortakların tümünün bilgilerini içermesi gerekli ise de söz konusu belgenin ortaklardan herhangi biri tarafından imzalanması yeterlidir.¹⁷³

Ortaklık adına yerine getirilmesi gereken ödevlerin ortaklardan biri tarafından yerine getirilmesi, diğer ortakları yükümlülükten kurtarır. Buna paralel olarak, ortakların sorumluluğunun doğduğu durumlarda, adi şirketin tüzel kişiliği bulunmadığı için adi ortaklığı ilgilendiren tebliğlerin ortaklardan herhangi birine yapılması, tebliğin hüküm doğurabilmesi için yeterli olacaktır.¹⁷⁴

Adi şirketin yükümlü olduğu durumlarda, ortaklığın iade alacağının olması halinde ise, iadenin ortakların borcuna mahsubu mümkün olduğu gibi, ortakların alacakları da ortaklığın borçlarına mahsup edilebilir. Gerek vergi idaresi gerekse yargı organları bu konuda fikir birliği içindedirler.¹⁷⁵

3.4. Şahıs Şirketlerinde Ortakların Sorumluluğun Şartları ve Kapsamı

Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen şahıs şirketleri kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerdir. Bu iki şirketin ortaklarının kamu borçlarından doğan sorumlulukları, şahıs şirketi olmaları nedeniyle benzerlik göstermektedir. Ancak, iki şirketin kendilerine has özellikleri ve işleyişi olduğundan ortakların sorumluluğu da belirli noktalarda farklılık arz etmektedir. Bu başlık altında, kolektif ve adi komandit şirketlerde ortakların sorumlulukları, iki başlık altında bu özellikler dikkate alınarak irdelenmiştir.

3.4.1. Kolektif Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

Kolektif şirketler, tüzel kişiliği haiz olmalarına rağmen vergi kanunlarımızda vergi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Bunun nedeni, kolektif şirketlerin şahıs şirketi olmasıdır. Ayrıca, kolektif şirketin borçlarından ortakların sınırsız sorumlu olduğu kabul

¹⁷³ 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde konu şu şekilde açıklanmıştır:

“Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecek olmakla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.”

¹⁷⁴ Recep Aygün, “Vergi Uygulamasında Adi Şirket (Ortaklık)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2008, s. 101.

¹⁷⁵ Bu konuda bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.0.GEL.0.57/5711-412 sayılı özelgesi “...adi ortaklığın ortaklıktan doğan iade alacaklarının, ortakların şahsi borçlarına mahsubunun yapılabilmesi için ibrazı gereken diğer belgelerin yanında ortakların mahsup işleminin yapılmasına izin verdiğini gösteren noter tasdikli belgenin ibraz edilmesi gerekmekte olup, bu belgenin ibrazı halinde bu tarihe kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanarak mahsup işlemi yapılabilecektir.” <http://www.gib.gov.tr/node/93628>, Erişim Tarihi: 18.03.2017 ; Danıştay 4. D. 13.12.2004 T., 2004/1814 E., 2004/2533 K. sayılı kararı: “Adi ortaklığın, ortaklarının yıl içinde kesinti yoluyla ödedikleri vergilerin adi ortaklığın vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.” legalbank.net, Erişim Tarihi: 18.03.2017.

edilmiştir. Bu durumda hem uygulamada kolaylık olması, hem de kamu alacağının güvence altında olması için, kanun koyucu şirket tüzel kişiliğini vergilendirmek yerine doğrudan ortakların vergilendirilmesi ve şirketin kamu borçlarının yerine getirilmesi ile ilgili her türlü maddi ve şekli ödevlerin ortaklar tarafından yerine getirilmesi yolunu benimsemiştir.

Anlatılan nedenlerle kollektif şirketin kendisi, ne gelir ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Kollektif şirketin elde ettiği gelirler, yılsonunda şirket ortaklarına payları oranında dağıtılır ve elde edilen kârdan dolayı şirket ortakları bizzat gelir vergisi mükellefi olarak vergi ödevlerini yerine getirirler.

Kollektif şirket ortaklarının şirket kârından elde ettikleri gelirin vergilendirilmesine ilişkin temel esaslar Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ortakların elde ettikleri gelirin hangi hükümlere göre vergilendirileceği, şirketin faaliyet alanına göre değişmektedir.

Kollektif şirket, TTK md. 211 uyarınca, bir ticari işletmeyi işletmek amacıyla kurulurlar. Kollektif şirketlerin de çoğunlukla ticari faaliyet göstermek amacıyla kuruldukları görülmektedir. GVK md. 37'ye göre, her türlü sınai ve ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç ticari kazanç sayılacağından, ticari faaliyet gösteren kollektif şirketlerin ortakları GVK 37 vd. maddelerine göre ticari kazanç hükümleri esasında vergilendirileceklerdir.

Ticari faaliyette bulunan kollektif şirketler, VUK hükümlerine göre birinci sınıf tüccar sayılmıştır. Bu nedenle kollektif şirket ortakları basit usulden yararlanamazlar ve şirket adına bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

Kollektif şirketin zirai faaliyet göstermesi halinde, GVK ortakların zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesine izin vermemiştir. Dolayısıyla, GVK md. 52 uyarınca, zirai faaliyet gösteren kollektif şirketlerin ortaklarının kazancı yine ticari kazanç sayılacaktır.

Kollektif şirketin serbest meslek faaliyeti göstermesi halinde ise, GVK md. 65 uyarınca kollektif şirket ortakları serbest meslek erbabı sayılır. Şirket kazancı serbest meslek kazancı sayılarak ortaklar GVK 65 ve devamında yer alan serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilirler.

Şirket ortaklarının serbest meslek kazancı elde ettiği durumlarda tahsil esası, serbest meslek kazanç dışındaki diğer hasılatlarında ise tahakkuk esasının uygulanması gerekecektir.¹⁷⁶

Kural olarak kollektif şirketler vergi mükellef kabul edilmeyerek ortakların vergilendirilmesi kabul edilse de, istisnai olarak kollektif şirketlere vergi mükellefiyeti tanınan haller de vardır. Bu haller, kollektif şirketlerin KDV mükellefiyeti ile GVK md. 94 uyarınca yapılacak vergi tevkifatı sorumluluğudur. Bu iki hâlde, yapılacak tarhiyatlar şirket tüzel kişiliğine yönelik yapılır ve şirket bu alacaklara ilişkin borçlardan birinci dereceden sorumludur.

Bu anlatılanlar ışığında, kamu borçlusu sıfatının şirkete veya ortaklara tanınmasının arasındaki fark ise şu şekilde açıklanabilir: Ortaklar her halükarda kamu borcundan sorumludur; ancak mükellef sıfatının doğrudan ortaklara tanındığı hallerde ortaklardan her biri yalnızca kendi payı ile ve birinci derecede sorumludur. Ancak borçlu sıfatı şirkete aitse, ortakların müteselsil ve fakat ikinci derecede sorumluluğu söz konusu olacaktır. Bu hallerde, şirket tüzel kişiliğine ait bir borçtan dolayı öncelikle şirket hakkında takip yapılmalı ve şirketin borcu ödemediği veya ödeyemeyeceği anlaşılmalıdır.

Ancak, şirkete vergi mükellefiyeti tanınan durumlarda dahi, kollektif şirket ortakları şirketin kamu borçlarından sınırsız ve müteselsil olarak sorumludur. Bunun anlamı şudur: Şirkete ait vergi ödevi yerine getirilmediğinde buna ilişkin vergi asılları ve cezalarının tamamı herhangi bir ortaktan istenebilecektir. Ortaklardan birinin borcu ifası halinde ise diğer ortaklar da borçtan kurtulacaklardır.

Borcun tamamının bir ortaktan tahsili halinde ise borcu ödeyen ortağın diğer ortaklara rücu hakkı saklıdır. Ortakların kamu borçlarından sorumluluğu yalnızca payları oranındadır. Kamu borcunun tamamını veya payına düşenden fazlasını ödeyen ortak veya ortaklar, borcunu ifa etmemiş borçluya rücu edebilirler.¹⁷⁷ Bu dava adli yargı mercilerinde görülecektir.

¹⁷⁶ Sezai Mandal, “Kollektif Şirketler ve Bu Şirketlerin Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunmaları Halinde Vergisel Yükümlülükleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2004, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 23.03.2017.

¹⁷⁷ “Ödenen kamu alacağının asıl yükümlüden tahsil imkanı bulunmadığı anlaşıldıktan sonra, diğer yükümlülerden rücu oranının ne olacağı konusunda ise bir ayrıma gidilmelidir. Buna göre limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup bu payı haricindeki ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir.” Yargıtay 11. H. D. 07.03.2016 T., 2015/7444 E., 2016/2505 K. Sayılı Kararı., sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 20.03.2017

Genel olarak ortağın rücu hakkı saklı olmakla birlikte, rücu hakkının kullanılamayacağı bazı haller vardır. Bu haller ödemededen diğer borçluların haberdar edilmemiş olması, zamanaşımı gibi müşterek defilerin ileri sürülmemiş olması ve rücu hakkının zamanaşımına uğraması halleri olarak sayılabilir.¹⁷⁸

Şirkete ait olan borçlar için ortakların sorumluluğu söz konusu olduğunda; diğer bir deyişle şirkete kamu borçları için ortaklar hakkında takip ve cebri haciz işlemleri başlatılacaksa, ortaklar hakkında yapılacak takip için ayrıca ödeme emri çıkarılmasına gerek yoktur.¹⁷⁹ Ortakların şahsi malları, cebri tahsilat aracı olarak kullanılabilir.

Ancak burada belirtmek gerekir ki, ortakların şirketin kâr payından dolayı gelir vergisi mükellefi olduğu durumlarda, bir ortağın bu borcunu yerine getirmemesi ile ilgili olarak diğer ortakların sorumluluğuna gidilemeyecektir.¹⁸⁰

Ortakların şirket kâr paylarından elde ettikleri gelirlere ilişkin olarak vergi idaresinden alacaklı olmaları durumunda, ortaklar sorumlu oldukları şirket borcunu mahsuben iade yoluyla yerine getirebilirler. 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, iade talebinin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gereklidir.

Aksine sözleşme olmadıkça, ortakların tamamının şirketi temsil ve yönetim yetkisine sahip olduğu göz önüne alındığında, ortakların aynı ilişkiden dolayı hem vergi mükellefi hem de kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olmaları mümkündür.¹⁸¹ Bu durumda, ortaklar bir yandan kendi mükellefiyetlerine ilişkin maddi ve şekli ödevleri; diğer yandan şirkete ait yerine getirilmesi gereken maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü olacaklardır.

Şirket ortakları, şirketin idaresi sırasında vergi kanunlarına aykırı hareket ederlerse, VUK 333. maddesi gereği, söz konusu hareketlerden doğacak vergi cezaları kollektif şirket tüzel kişiliği adına kesilir.¹⁸² Öte yandan, şirkete ait matrahın eksik

¹⁷⁸ Güzin Oğuz, “*Türk Hukukunda Kollektif Ortaklıkta Ortakların Sorumluluğu*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1976, s. 55-56.

¹⁷⁹ İlker Kıcalı, “Kollektif Şirketlerin Vergi Borçları ve Ortaklarının Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2003, s. 63.

¹⁸⁰ Fethi Aygün, “Vergi Borcundan Sorumluluk Durumunun ve Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kollektif Şirkette İrdelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2010, s. 60.

¹⁸¹ Süleyman Göç, “Kollektif Şirketlerde Kuruluş, Temsil ve Ortakların Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1995, s. 17.

¹⁸² “Davacının ortağı bulunduğu kollektif şirketin ihtilaflı döneme ilişkin kazancının noksan beyan edildiği, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bir inceleme ile saptanmamışken, 8.12.1997 gününde yapılan kaydi ve fiili envantere dayanılarak düzenlenen katma değer vergisi inceleme raporu esas alınarak ortaklar adına gelir vergisi salınamayacağından, vergi idaresi müdürlüğünce ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını

bildirilmesi nedeniyle ortaya çıkacak matrah farkından tüzel kişi adına kesilecek cezaya ilişkin tarhiyat ise doğrudan ortaklar adına yapılacaktır.¹⁸³

Ancak, ortaklar tarafından mükellef sıfatıyla bildirilmesi gereken kazançların ortaklar tarafından bildirilmemesi durumunda ceza, şirkete değil; ortaklar adına kesilir.¹⁸⁴

Şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğu, şirketin tasfiyesiyle sona erer. Şirket tüzel kişiliği sona erdiğinde, artık şirketin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesi mümkün olmadığından, şirket ortakları da tüzel kişiliği sona ermiş şirketin borçlarından sorumlu tutulamazlar. Ancak, şirket görünüşte tüzel kişiliği sona ermesine rağmen faaliyete devam ediyorsa bu durumda şirket adına ortaklara cezalı tarhiyat yapılması söz konusu olacaktır. Kısacası, şirket tüzel kişiliğinin sona ermesi ile mükellefiyetin ve sorumluluğun sona erip ermediği her somut durum için ayrı değerlendirilecektir.

Şirket tüzel kişiliği ile birlikte ortakların mükellefiyet ve sorumluluklarının da sona ermesi için durumun vergi dairesine bildirilmesi yeterlidir.¹⁸⁵ Ayrıca Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesine gerek yoktur. Ticaret Sicili Gazetesi'ndeki ilan, vergi idaresi için önemi yoktur; bu ilân özel borç ilişkilerinde iyiniyetli üçüncü kişilerin iyiniyetinin bertaraf edilmesi için gereklidir.

gerektirecek nitelikte görülmemiştir." Danıştay 3. D., 09.05.2001 T., 1999/2842 E., 2001/1771 K. Sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/>, Erişim Tarihi: 20.03.2017.

¹⁸³ F. Aygün, *a.g.m.* s. 62.

¹⁸⁴ K. Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul 2006, s. 80.

¹⁸⁵ "Dosyanın incelenmesinden, davacılar adına, ortağı bulundukları kollektif şirketin vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenerek 8.10.1997 tarihinde tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra 16.3.1998 tarihinde vergi dairesi müdürlüğü kaydına giren dilekçe ile yapılan düzeltme başvurusunun, 13.7.1998 tarihinde davacılar tebliğ edilen 2.7.1998 sayılı yazı ile reddedilmesi üzerine yapılan 12.8.1998 tarihli şikayet başvurusunun cevap verilmeyerek reddedildiği ve bu işleme karşı 6.11.1998 tarihinde dava açıldığı anlaşılmaktadır. ... Davacı ... Sanayi Kollektif Şirketinin 20.1.1992 tarihinde feshedildiği vergi dairesi müdürlüğüne bildirilmiş ve bu durum, şirket ortağı nezdinde düzenlenen 19.3.1998 tarihli yoklama tutanağı ile de tespit edilmiştir. 27.5.1998 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde, 14.5.1998 gün ve 4540 sayılı Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ve şirkete ilişkin bulunan fesih ilanındaki fesih tarihinin, 20.1.1992 olarak düzeltildiği ilan edilmiştir. İdarenin, şirket tarafından bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunu, kazanç elde ettiğini gösteren bir tespiti de bulunmamaktadır. Bu durumda şirketin 20.1.1992 tarihi itibarıyla tüzel kişiliğinin sona erdiği sabittir. Dolayısıyla bu tarihten sonraki dönemlerde şirketin vergiyi doğuran bir işleminin varlığından söz edilemeyeceğinden, olayda vergilendirme hatası bulunduğu açıktır. Bu nedenle tüzel kişiliği sona ermiş olan şirket adına uyuşmazlık döneminde vergi mükellefi olduğu görüşüyle yapılan vergilendirmede hukuka uyarlık bulunmadığından hatalı vergilerin kaldırılması istemiyle yapılan başvurusunun zımnen reddi yolundaki işleme karşı açılan davayı süre aşımı nedeniyle reddeden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir." Danıştay 3. D., 26.01.2001 T., 1999/1753 E., 2001/2578 K. Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.03.2017.

3.4.2. Adi Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

Komandit şirketlerde komandite ve komanditer ortak olmak üzere iki farklı tip ortak olduğu, komandite ortağın şirket borçlarından tıpkı kollektif şirket ortağı gibi sınırsız ve şahsi olarak sorumlu olduğu; buna karşılık komanditer ortağın ise sermaye şirketi ortağı gibi yalnızca taahhüt ettiği sermaye miktarıyla sorumlu olduğu daha önce ifade edilmişti.

Kamu borçları bakımından da, ortakların sorumluluğu yine aynı şekilde ortağın komandite veya komanditer olmasına göre değişiklik göstermektedir. Komandite ortak, tıpkı kollektif şirket ortağı gibi birinci derecede ve sınırsız sorumlu iken komanditer ortak yalnızca taahhüt ettiği sermaye payı ile sorumlu olacaktır.¹⁸⁶ Yani komandit şirketlerde kamu borçlarından sorumlulukta komandite ortağın sorumluluğu kollektif şirketler ortaklarınıninki ile komanditer ortağın sorumluluğu ise anonim şirketlerin ortakları ile benzerlik göstermektedir.

Adi komandit şirketler, şahıs şirketi olmaları nedeniyle vergi hukuku bakımından kollektif şirketlere benzetilerek onlara yakın düzenlemelere tabi tutulmuştur. Örneğin, adi komandit şirketin de tüzel kişiliği bulunmasına karşılık tıpkı kollektif şirketler gibi ayrıca kendisi vergi mükellefi sayılmamıştır. Komandit şirketin gelirlerinden dolayı ortaklar şahsi gelir vergisine tabi olacaklardır.

Gelir vergisi bakımından, ortakların kâr paylarının vergilendirilmesi yine ortağın türüne göre değişecektir. GVK md. 37 uyarınca *komandite ortağın kâr payı geliri, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir*. Ancak şirketin serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde, komandite ortağın kazancı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. GVK'nın 52. maddesi, *komandit şirketler zirai faaliyet gösterecekleri dahi, komandite ortağın elde ettiği kazancın ticari faaliyet hükümlerine göre vergilendirileceğini* hükme bağlamıştır.

Komanditer ortağın kazancı ise, şirketin faaliyet türüne bakılmaksızın menkul sermaye iradı hükümleri esasında vergilendirilecektir. Komanditer ortağın kazancını, şirketin yıl içindeki kârının kendi hissesine isabet eden kısmı ile koyduğu sermaye için alacağı faiz oluşturmaktadır.

¹⁸⁶ “Komanditer ortakların şirketi temsil ve idare salahiyetine haiz olmadığı, komanditer ortakların mesuliyetinin koyduğu veyahut taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamayacağının hükme bağlandığı, bu nedenlerle, komanditer ortakların, şirketin vergi borcundan sorumlu tutulamayacakları gerekçesi ile davanın kabul edilmesinde usul ve yasaya aykırılık yoktur.” Danıştay 9. D., 31.03.1993 T., 1992/3243 E., 1993/1425 K. Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 22.03.2017.

GVK 75. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendi uyarınca, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır. Şirket zararı nedeniyle sermayenin eksilmesi durumunda ise, TTK 321. maddesi uyarınca komanditer ortak sermaye tamamlanana kadar kâr payı ve faiz talep edemez.¹⁸⁷ Sonraki dönemlerde şirketin kârı öncelikle sermayenin tamamlanması için kullanılır, ardından kalan miktardan komanditer ortağın faiz ve kâr payı ödenir.

Bu durumda, komanditer ortağın kâr payı aldığı yıla ilişkin verginin hesaplanmasında, sermayenin tamamlanması için kullanılan kısmın indirilip indirilemeyeceği konusu açık değildir. Bir görüşe göre, vergi kanunlarının temel ilkelerinden hareket ederek, komanditer ortağın zarar payının, müteakip yılların kârından sermaye payının tamamlanması suretiyle mahsup edilmesi gerekmektedir.¹⁸⁸

TTK, komandit şirketlerin yedek akçe ayırmasına izin vermiştir.¹⁸⁹ Buna göre, adi komandit şirketlerin yedek akçe ayırması halinde ise, komandit şirket bünyesinde oluşan kardan esas mukavele hükümlerine göre veya ortakların kararlarıyla ayrılan yedek akçeler, komanditerlerin vergilemeye esas teşkil edecek gelirlerinin hesaplanmasında dikkate alınamaz.¹⁹⁰ Yani, yedek akçe ayrılmış olsa dahi, komanditer ortağın geliri yedek akçe ayrılmamış gibi vergilendirilecektir.

Adi komandit şirketlerde, ortakların şahsi gelir vergisinden sorumlulukları bu şekilde olmakla birlikte, bunun yanı sıra ortakların şirket tüzel kişiliğinin KDV, Gelir vergisi stopajı gibi mükellef kabul edildiği hâllerde bunlarla ilgili beyannamelerin düzenlenmesi, verginin ödenmesi gibi sorumlulukları ve yine bunun dışında genel olarak şirketin defterlerinin tutulması, bildirim yükümlüğü olan hâllerde bu yükümlülüğün yerine getirilmesi gibi sorumlulukları da bulunmaktadır.

Bu gibi ödevlerin yerine getirilmesi bakımından, komandite ortaklar, şirketi temsil ve yönetim yetkisine sahip olan ortaklardır. Dolayısıyla şirketin kamu borçlarına ilişkin maddi ve şekli ödevlerini şirket adına yerine getirecek olan ortak komandite ortaklardır.

Buna paralel olarak, bu ödevlerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk da komandite ortağa ait olacaktır. Birden fazla komandite ortak olması

¹⁸⁷ TTK md. 312: “Komanditer, iş yılı sonunda gerçekleşen kâr payını ve şirket sözleşmesinde kararlaştırılmış olan faizleri nakden alır. Ancak, koyduğu sermaye herhangi bir sebeple azalmış ise noksanı tamamlanuncaya kadar kâr ve faizi isteyemez. Şu kadar ki, gelecek yıllarda elde edilecek kâr paylarından, sermayenin noksanı tamamlandıktan sonra artan kısımdan önce geçmiş yıllara ait birikmiş faizler ödenir.”

¹⁸⁸ Akman Yargıcı, “Adi Komandit Şirketlerde Komanditer Ortağın Kâr Payları ve Zarar Durumu”,

¹⁸⁹ “Yedek akçe, ortaklıklarda bir kısım paranın yedek olarak ayrılmasıdır.” E. Yılmaz, *a.g.e.*, s. 757.

¹⁹⁰ Hızır Tarakçı, “Komandit Şirket Ortaklarının Vergiye Tabi Tutulacak Gelirlerinin Saptanmasıyla İlgili Tartışma Konuları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1995, s. 10.

halinde ise bunların arasındaki ilişki kollektif ortaklar arasındaki ilişki gibi müteselsil sorumluluk ilişkisidir. Birden fazla komandite ortak arasındaki bu teselsül, yalnızca şirket tüzel kişiliğine ilişkin borçlarda söz konusudur. Ortakların şirket kârından dolayı tabi oldukları gelir vergisi mükellefi olduğu durumda yahut kendi diğer şahsi işleri sebebiyle kamu borçlusu olmaları durumunda, bu borçların takibi ve tahsilinde ortaklar arasında müteselsil sorumluluktan söz edilemez.

Komanditer ortağın ise şirketi yönetim ve temsil yetkisi bulunmamaktadır. Ancak uygulamada komandite ortağın kusurlu davranışları nedeniyle şirket kârının eksik gösterildiği durumlarda komanditer ortak hakkında ikmalen veya resen tarhiyat yapılabildiği görülmektedir. Bunun nedeni, komandite ortağın kusuru sebebiyle şirket kârının eksik gösterilmesi sonucu komandite ortağın hissesine düşecek kâr payının değişmesidir.

İdare ve yargı kararları, inceleme sonucu bulunacak matrah farkı üzerinden komanditer ortağa cezalı tarhiyat yapılması yönündedir.¹⁹¹ Ancak, yönetim ve temsil yetkisi bulunmayan komanditer ortağın kar payını aldığını karine olarak kabul etmek adaletli bir yaklaşım olmayacaktır.

Bu konuda, doktrinde de farklı görüşler sürülmüştür. Tuncer, komanditer ortağın da pay aldığı ayrıca saptanamadıkça haklarında tarhiyat yapılmaması, saptanan gizli kazanç farkından yalnızca komandite ortakların sorumlu tutulması gerektiğini savunmaktadır. Yazara göre, burada komanditer ortağın pay aldığını kanıtlama yükümlülüğü idarede olacak, komanditer ortak pay almadığını kanıtlamak külfetinden kurtarılmış olacaktır.¹⁹²

Tarakçı ise komanditer ortak adına cezalı tarhiyat yapılacağını; ancak komandite ortağın kusurlu davranışları sebebiyle katlanmak zorunda olduğu mali külfet için

¹⁹¹ “Dava konusu olayda da davacı şirketin 1997 yılı işlemleri incelenerek bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığı tespit edilerek şirket ortakları adına hisseleri oranında gelir vergisi salınmış ve bu tutar üzerinden de davacı şirket adına ceza kesilmiştir. Dava konusu cezanın dayanağının ortaklar adına hesaplanan gelir vergisi matrahının oluşturduğu tartışmasıdır. Söz konusu gelir vergisi tarhiyatlarının dava konusu edilmemesi halinde şirket adına kesilen cezaya karşı açılan davada mahkemece tarhiyatın yerinde olup olmadığı araştırılarak karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır. Gelir vergisinin dava konusu edilmiş olması halinde ise tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığı incelenerek karara bağlanmış olacağından, matrah yönünden bağlı olan cezaya karşı açılan davada bu kararların sonucunu değerlendirmek kararlar arasında çelişki olmasını engelleyecektir. Öte yandan, şirket tüzel kişiliği adına ceza kesebilmek için idarenin gelir vergisi tarhiyatının sonucunu beklemek gibi bir zorunluluğu olmadığından, zamanaşımı da söz konusu olmayacağından mahkemenin bu gerekçesi yerinde değildir.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.2005 T., 2005/86 E., 2005/158 K. Sayılı Kararı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 22.03.2017.

¹⁹² Ertuğrul Tuncer, “Matrah Farkları Karşısında Adi Komandit Şirket Komanditer Ortaklarının Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1984, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 27.03.2017.

komandite ortaklardan özel hukuk çerçevesinde hakkını araması gerektiğini ileri sürmektedir.¹⁹³ Hakikaten, idari nitelikteki vergi ziyayı kesilmesi için mükellefin veya sorumlunun kastı aranmamaktadır. Dolayısıyla, burada da vergi cezası kesilmesi için mükellef veya sorumlunun eksik vergi ödemiş olması yeterli olacağından, beyan edilmeyen gelirden pay almadığını kanıtlama yükünün komanditer ortakta olması; fazla pay alan ancak bunda kusuru bulunmayan komanditer ortağın ise özel hukuk kuralları çerçevesinde ödediği ceza bakımından komandite ortağa rücu etmesi vergi sistematigi bakımından uygun olacaktır.

3.5. Sermaye Şirketlerinde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

6102 Sayılı TTK'nın 124. maddesinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve anonim şirket sermaye şirketi olarak sayılmıştır. Ticaret hukukumuzda sermaye şirketleri ortaklarından bağımsız, kurumsal yönetim ve denetim mekanizmalarına sahip şirket yapıları olarak görüldüğünden önemli olan ortakların şahsı değil, sermaye önemlidir.

Dolayısıyla sermaye şirketlerinde genel kural olarak ortakların şirket alacaklılarına karşı şahsi sorumluluğu yoktur. Ortakların sorumluluğu, taahhüt edilen sermayeyi şirkete koymaktır ve bu borçtan dolayı yalnız şirkete karşı sorumlulukları vardır. Ancak, paylı komandit şirketlerde komandite ortağın şahsi sorumluluğu ve limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu bu kuralın istisnasıdır.

Bu başlık altında, sermaye şirketi ortaklarının kamu borçlarından doğan sorumlulukları, kamu borcu ile ilgili ödev ve hakları, her bir şirket türü bakımından ayrı ayrı incelenmiştir.

3.5.1. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

Sermayesi paylara bölünmüş (paylı) komandit şirketler, tüzel kişiliği haiz ve vergi kanunlarımızda şirket tüzel kişiliğine mükellefiyet tanınmış şirketlerdir. Nitekim KVK md. 2'de mükellefler arasında sayılmıştır. Dolayısıyla şirketin kazancından dolayı, şirket vergi ödevini yerine getirmekle yükümlüdür.

Paylı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kârından komandite ortaklara düşen pay düşüldükten sonra kalan tutardır. Yani, komanditer ortağın payı,

¹⁹³ H. Tarakçı, *a.g.m.* s. 14.

kurumlar vergisi matrahıdır. Burada, kurum kazancından düşülecek kâr payı kurum mali bilançosuna göre hesaplanan kâr payıdır.¹⁹⁴

Buna göre, paylı komandit şirketlerde şirketin kurumlar vergisi mükellefi olması, ortakların şirketin kârı üzerinden aldıkları payların vergilendirilmesine engel teşkil etmez. Ortaklar, aldıkları kâr payından dolayı şahsi olarak gelir vergisi mükellefidir.

Paylı komandit şirketler, TTK 564 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre, *şirketin komandite ortakları kollektif şirketler hakkındaki hükümlere, komanditer ortakları ise anonim şirketler hakkındaki hükümlere tabiidir.*

Vergi kanunlarımızdaki düzenleme de TTK ile paraleldir. Gelir vergisi uygulaması bakımından, komandite ortakların aldığı kâr payı, ticari kazanç hükümlerine göre, komanditer ortakların aldığı kâr payı ise menkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilecektir. Buna göre, komandite ortakların geliri, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek, şirket zirai faaliyet gösterse dahi ortakların kazancı zirai kazanç hükümlerine göre değil; ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Ancak, adi komandit şirketlerden farklı olarak, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler serbest meslek faaliyeti gösterecekler dahi ortakların kazançları ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ortakların kamu borçlarından sorumluluğu da yine adi komandit şirketlerle aynı yöndedir. Buna göre, komandite ortak şirketin borçlarından dolayı sınırsız olarak ve tüm malvarlığıyla sorumludur. Ancak, adi komandit şirketten farklı olarak, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, tüzelkişilik olarak vergi mükellefi kabul edildiklerinden, komandite ortakların sorumluluğu 2. derecede olacaktır. Buna göre, komandite ortakların sorumluluğuna başvurulabilmesi için ilgili kamu alacağının şirketten tahsil edilememiş veya edilemeyeceği anlaşılmış olması gereklidir.

Birden fazla komandite ortak olması halinde bunların arasındaki sorumluluk, müteselsil sorumluluk ilişkisi olacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, şirketi temsil yetkisi komandite ortaklara aittir. Komandit şirketlerde, sözleşme ile komandite ortağın yönetim ve temsil yetkisi kısıtlanamaz. Yönetim ve temsil yetkisine sahip komandite ortakların ise şirketin hem kamu hem de özel borçlarından sorumlu oldukları görülecektir. Yönetim ve temsil yetkisi devam eden komandite ortaklar, vergi hukuku anlamında şirketin kanuni

¹⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kurumlar Vergisi Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm>, Erişim Tarihi: 27.03.2017

temsilcisi sıfatını taşırlar. Dolayısıyla, limited şirketlerdeki gibi ortaklık payları veya ortaklık sıfatıyla değil; VUK 10. ve AATUHK mükerrer 35. maddesi gereği kanuni temsilci sıfatıyla kamu borçlarından sorumlu tutulacaklardır.

Yönetim yetkisi elinden alınmış komandite ortaklar hakkında ise kamu alacakları bakımından herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, TTK'nın sorumluluğa ilişkin hükümleri, uygun düştüğü ölçüde vergi hukukunda da uygulanacaktır.

Yönetim ve temsil yetkisinin komandite ortağın elinden alınması, TTK 571. maddesi¹⁹⁵ gereği onun şahsi sorumluluğunu sona erdirir. Bu durumun komandite ortağın komanditer ortak haline getireceği ileri sürülmüştür.¹⁹⁶

Vergi hukuku bakımından da yönetim yetkisi sona eren komandite ortak, bu durumun tescil ve ilan edildiği tarihten itibaren vadesi gelen kamu borçlarından sorumlu tutulamayacaktır.

Komanditer ortağın ise kamu borçlarından dolayı herhangi bir şahsi sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, komanditer ortağın şirkete karşı taahhüt ettiği sermaye borcunu yerine getirmesi gereklidir. Aksi takdirde şirketin kamu borcunun bir kısmının veya tamamının tahsili için taahhüt edilen ve fakat ifa edilmeyen sermaye miktarı bakımından komanditer ortağa takip yapılması söz konusu olacaktır.

3.5.2. Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

Limited şirket tüzel kişiliğe sahip ve vergi uygulaması bakımından vergi mükellefi sıfatının şirket tüzel kişiliğine tanındığı bir ticaret şirkettir. Buna göre, limited şirketin elde ettiği kazanç, kurum kazancı olarak KVK hükümlerine göre vergilendirilir. Kurumlar vergisinin mükellefi, limited şirketin kendisi, yani şirket tüzel kişiliğidir. Ortakların şirket kazancından elde ettikleri kâr payları ise GVK md. 75 uyarınca menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Bu anlamda, limited şirket ortaklarının elde ettikleri kâr payından dolayı geniş anlamda şahsi sorumlulukları mevcuttur. Limited şirketlerde, kâr payı genel kurul kararı ile dağıtılmaktadır. Ancak kâr payı dağıtımına ilişkin karar alınmasına rağmen kârın dağıtılmadığı veya karar alınmamasına rağmen ortaklara kâr payının fiilen dağıtıldığı durumlarda ortakların ve şirketin vergilendirilmesi bakımından tereddütler mevcuttur.

¹⁹⁵ TTK Madde 571: Şirketi yönetmek ve temsil etmekle görevli olan komandite ortaklar, kolektif 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.

¹⁹⁶ C. D. Koban, *a.g.e.*, s. 118.

Şöyle ki, ticaret hukukunda, şirket ortakları, kâr payı dağıtım kararının alınması ile kâr payını talep etmeye hak kazanırlar. Ancak gelir vergisi uygulamasında, menkul sermaye iratları bakımından tahsil esası geçerlidir. Dolayısıyla, ortaklar genel kurulunun kar payı dağıtılmasına ilişkin karar alınmasına rağmen kar payının ortakların hesabına aktarılmaması halinde, ortaklar kar payını elde etmiş sayılmazlar. Aksi halde, yani ortaklar genel kurulunun kar payı dağıtımını yönünde karar almaması veya kar payının dağıtılmayacağına yönelik kararlarına rağmen ortaklara kar payı aktarılmışsa, bu durumda ortakların elde ettiği gelirler menkul sermaye iradı hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır.¹⁹⁷

Ancak, geçmiş yıl kârının dağıtılmayıp sermaye artırımında kullanılması durumunda ise gerçek kişi ortaklar kâr payını tahsil etmiş gibi dağıtılması gereken kâr üzerinden menkul sermaye iradı hükümleri esasında gelir vergisine tabi olurlar.¹⁹⁸

Limited şirket ortaklarının şirketten aldıkları kâr payından sağladıkları gelirlerinden sorumluluğu dışında, şirketin kamu borçlarından dolayı doğrudan sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk, sermaye şirketlerinde ortakların sadece şirkete karşı ve sermaye borcunu yerine getirmekle sorumlu oldukları kuralının önemli bir istisnasıdır.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğunun diğer ülkelerdeki uygulamasına bakıldığında, limited şirket ortaklarının İngiltere’de tüm borçlardan müteselsil ve sınırsız sorumluluğu söz konusu iken, Fransa’da sermaye tutarı kadar, Almanya’da ise sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları görülmektedir.¹⁹⁹

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, AATUHK md. 35’te düzenlenmiştir. Anılan madde şu şekildedir: “*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

¹⁹⁷ Halit Özdemir, “Limited Şirket Ortaklarının Dağıtılacak Kâra Mahsuben Çektikleri Paralar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1998, s. 39.

¹⁹⁸ Uygur Temizer, “Anonim ve Limited Şirketlerde Karın Dağıtılmayıp Sermaye Eklenmesinde, Ortakların Vergi Mükellefiyeti ve Binde 2’lik Ödeme”, *Yaklaşım Dergisi*, 1995, s. 67.

¹⁹⁹ Fatma Ozansoy, *Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005, s. 32-34.

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.”

Limited şirketlerde, ortakların borçlardan doğrudan sorumlu olacağı kuralı, esas olarak 1998 yılında 4369 Sayılı Kanun’la getirilmiştir. Bu düzenleme ile limited şirket ortakları, şirketin ödenmeyen kamu borçlarından sermaye payları ile değil; sermaye miktarı ile sorumlu tutulmuşlardır.²⁰⁰

Kanun koyucu, limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurulmasını ise şu gerekçeyle açıklamıştır:²⁰¹ “...Bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibarıyla 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.” Böylece, TTK’daki “sınırlı sorumluluk” ilkesi ile ters düşmekle birlikte, vergi kanunlarında “kamu düzeni” ilkesi ön plana çıkartılmıştır.²⁰²

Böylece, limited şirketlerde ortakların yalnızca şirkete taahhüt ettikleri sermaye payı ile sorumlu olması ilkesine önemli bir istisna getirilmiştir. Limited şirket ortaklarının sorumluluğunun sermayenin ödenmemiş olup olmasıyla bir ilgisi yoktur.²⁰³ Bu anlamda, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, şahıs şirketi ortaklarının sorumluluğuna yaklaşmış; ancak şahıs şirketlerinden farklı olarak limited şirketlerde ortakların sorumluluğu sermaye payları oranı ile sınırlandırılmıştır.

Limited şirket ortaklarının bu sorumluluğu, bazı yargı kararlarında teknik anlamda vergi sorumluluğu olarak kabul edilmemiştir. Söz konusu kararlarda ortakların sorumluluğu, yalnızca tahsil sorumluluğu olarak kabul edilmiştir.²⁰⁴

²⁰⁰ AATUHK 35. maddesinin 4369 Sayılı Kanunla değişik hâli: “Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz’ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.”

²⁰¹ 6183 S. K. 35. madde gerekçesi, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 05.04.2017.

²⁰² Erol Değerli, “Yeni Düzenlemeye Göre, Anonim Ve Limited Şirketlerinin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, İstanbul 1998, s. 885.

²⁰³ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ankara 2000, s. 123.

²⁰⁴ “Limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları ile ilgili olarak ortaklar açısından AATUHK madde 35’te öngörülen bir vergi yükümlülüğü ya da vergi sorumluluğu değil, bir tahsil sorumluluğudur.” Danıştay 7. D., 28.04.1969 T., E. 1967/3042, K.1969/914 Sayılı Kararı; Aktaran: Levent Yaralı, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Ankara 2011, s. 668.

İstisnai bir sorumluluk halini düzenleyen 35. maddenin lafzı yeterli açıklıkta olmadığından doktrinde, idarede ve yargıda farklı yorumlanarak uygulamada karışıklığa sebep olmuştur.

Öncelikle, şirket ortağının sorumluluğuna başvurulabilmesi için, söz konusu borcun şirketten tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması gereklidir. Şirket tüzelkişiliği, borçlardan tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumludur. Malvarlığı ibaresiyle kastedilen, şirket sözleşmesinde gösterilen sermaye değil, şirket bilançosunun aktifler kısmında yer alan değerler toplamıdır.²⁰⁵

11.12.1998 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 405 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği’nde, *tahsil edemeyeceği anlaşılan amme terimi,*

- *Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin borcu karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen alacağın tamamen tahsil edilememiş olması,*
- *Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,*
- *Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde borcun iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,*
- *Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması* olarak açıklanmıştır.

Kanuni temsilcilere ve ortaklara müteselsil sorumluluk uygulamasını da getiren 5766 Sayılı Kanun ile bu tanımlar, 2008 yılında 6183 Sayılı Kanuna eklenerek kanuni tanım haline getirilmiştir.²⁰⁶ Ancak kanuni tanımda, tahsil edilemeyen amme alacakları için örnekleme yoluyla sayılan durumların ardından “gibi nedenlerle kamu alacağının borçludan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan” ifadesi idareye bu konuda çok geniş takdir yetkisi tanınmıştır.

Bu ifadelere göre, alacağın şirketten tahsil edilemediğinin anlaşılması için aciz vesikasının varlığının aranılıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiştir. Uygulamada, ortağın sorumluluğuna gidilebilmesi için şirket hakkında aciz vesikasının düzenlenmesi

²⁰⁵ Ahmet İnci, “Limited Şirket Borçlarında Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, 2017, <http://www.aktuelsmmm.com>, Erişim Tarihi: 14.05.2017.

²⁰⁶ AATUHK 3. maddesi: “...Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi, kamu borçlusuna yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına biçilen değerlerin kamu borcunu karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan istenen miktarın iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade etmektedir.”

koşulu aranmamaktadır. Böylece bir bakıma kamu alacağının tahsil imkânının bulunmadığının tespiti alacaklı tahsil dairesinin takdirine bırakılmıştır.²⁰⁷

Bu konudaki görüşümüz, AATUHK 75. maddesi anlamında bir aciz vesikasının varlığı şart olmasa dahi, idarenin şirketin malvarlığı hakkında yeterli araştırma yapıldığına dair bilgilerin tutanağa bağlanması gerektiği yönündedir. Çünkü aciz belgesinin aranmaması tahsilin daha kolay ve masrafsız gerçekleştirilmesini sağlasa da aciz vesikası hükmünde olmasa da tutanak aranmaması idareye sınırları belirsiz bir takdir yetkisinin bırakılması sonucunu doğurur.

Şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının ortaktan tahsili için, ortaklara AATUHK'nın 55. maddesine uygun bir ödeme emrinin tebliği gerekli ve yeterlidir.²⁰⁸ Ortağa tekrar ihbarname gönderilmesi gerekli değildir.²⁰⁹ Ancak, ortağa ödeme emri gönderilebilmesi için şirket hakkındaki kamu alacağının kesinleşmiş olması ve şirkete ödeme emri tebliğ edilmesi zorunludur.²¹⁰

Şirketin malvarlığı araştırılmasına devam edilirken aynı anda ortağa ödeme emri düzenlenmesi hâlinde, sonradan şirkete ait malvarlığı ortaya çıkarsa, ortağa tebliğ edilen ödeme emri geçersiz sayılacaktır.²¹¹ Dolayısıyla, şirkete ödeme emri tebliğ edilmeden; şirkete tebliğ edilen ödeme emrine binaen şirket hakkında malvarlığı araştırılması yapılmadan ve eğer şirketin kamu alacağının tamamını veya bir kısmını karşılayacak

²⁰⁷ Abdullah Çelik, "Limited Şirketten Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Dolayı Ortakların Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 2003, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı A Seri No'lu, 1 Sıra No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde bu durum "Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır." şeklinde ifade edilmiştir.

²⁰⁹ "...Limited şirket ortağının, şirketten tahsil imkânı kalmayan ve kesinleşmiş amme alacağından dolayı sorumlu tutulabileceği, bu aşamada, yani Şirket adına kesinleşen vergiler nedeniyle ortağın takibinin ise, 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilecek işlemlerle mümkün olabileceği, şirket adına tahakkuk ettirilmesi gereken verginin ortak adına tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Olayda, vergilerin, şirket adına usulüne uygun olarak tahakkuk ettirildikten sonra vadesinde ödenmemesi halinde davacının sorumluluğu işletilebilecek iken, belirtilen yol izlenilmeksizin, davacı adına ek tahakkuk yapılması hukuka uygun bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." Danıştay 7. D., 06.05.2014 T., 2011/753 E., 2014/2426 K. Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²¹⁰ "... Şirket adına... tarihinde ödeme emri düzenlenmiş, ancak, yaklaşık üç yıl sonra... tarihinde tebliğ edilmiş, bu arada ... tarihinde şirket ortağı olan davacının taşınmazına davaya konu haciz uygulanmıştır. Ortağı olduğu limited şirketin vergi borçları nedeniyle davacı hakkında dava konusu haciz işleminden önce başlanmış ve yürütülen bir cebri takibatın bulunmadığı ihtilafsızdır. 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." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 29.05.2013 T., 2011/573 E. 2013/204 K. Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²¹¹ Eslem Ayaz, *Limited Şirketlerin Vergi Borçlarından Dolayı Kanuni Temsilci Ve Ortakların Sorumluluğu ve Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2012, s. 87.

malvarlığı mevcut ise bu malların haczi yoluyla kamu alacağının tahsili yoluna gidilmeden ortağa ödeme emri tebliğ edilmemelidir.

Ortakların sorumluluğuna başvurulmadan önce, alacağın tahsili için öncelikle şirkete başvurulması şarttır. Bu konuda ne doktrinde ne de yargıda bir tartışma yoktur. Ancak kanuni temsilci ile ortakların farklı kişiler olması halinde, öncelikle kanuni temsilciye başvurulması konusunda bir görüş ayrılıkları vardır. Bu konuda Danıştay'ın da birbiri ile çelişen kararları mevcuttur.

Ortakların sorumluluğuna başvurulabilmesi için kamu alacağının önce şirketten istenmiş ve tahsil edilememiş; ardından kanuni temsilciden istenmiş ve tahsil edilememiş olması gereklidir. Bu görüşe göre, limited şirketlerde kamu borçlarından kanuni temsilcilerin sorumlulukları ikinci dereceden, ortakların sorumluluğu üçüncü dereceden bir sorumluluktur.²¹²

Ortakların sorumluluğunun üçüncü dereceden olduğunu savunan bir diğer görüş ise, özellikle vergi borcundan dolayı sorumluluğun derecesini saptamada, öncelikle VUK'un 10. maddesinin esas alınması gerektiğini savunmaktadır. Burada hem kanuni temsilcilerin hem de ortakların sorumluluğu fer'i niteliktedir; ancak aralarında önce kanuni temsilciye başvurulması gereklidir. Bu görüşe göre vergi alacağı, öncelikle vergiyi doğuran olayı bünyesinde gerçekleştiren şirket tüzel kişiliğinden; ardından VUK 10. maddesine göre kanuni temsilcilerden; bunlardan da tahsil edilememesi veya edilemeyeceği anlaşılmaması halinde ise AATUHK'nın 35. maddesine göre limited şirket ortaklarından alınması gereklidir.²¹³

Aksi yönde, yani ortaklar ve kanuni temsilciler arasında sıra farkı olmadığını savunan görüşe göre ise alacağını tahsil edemeyen idare öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvurmalıdır. Şirketten tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan alacaklar için ise kanuni temsilciye veya ortağa sıra farkı gözetmeksizin takip yapılabileceği gibi, her ikisine aynı anda da takip yapılabilir.²¹⁴

²¹² Erhan Gümüş, "Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk", *E-Yaklaşım Dergisi*, 2008, , <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²¹³ Bu yönde bkz: Adnan Gerçek, "5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 2010, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²¹⁴ Levent Yaralı, "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*, 2010, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017; M. Özdemir; *a.g.e.* s. 128.

Ortaklar ve kanuni temsilci arasında sıra farkı olmadığını savunan diğer görüş ise, şirket ve ortaklar arasında kamu borçlarından doğan ilişkiyi bir kanuni kefalete benzetmektedir.²¹⁵

Danıştay'ın daireleri arasında da uzun süre bu konuda ortak bir uygulamaya varılamamıştır. Danıştay 7. dairesi, bu konuda ortak ve kanuni temsilciler arasında sıra farkı olmadığı yönünde karar vermektedir.²¹⁶ Danıştay 4. Daire de, öncelikle kanuni temsilciye başvurulması gerektiğine dair görüşünü²¹⁷ son yıllarda görüşünü değiştirerek kanuni temsilci ve ortak arasında sıra farkı olmadığı yönünde kararlar vermektedir.²¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun da son yıllardaki kararları incelendiğinde ortak ve kanuni temsilciler arasında sıra farkı olmadığına dair görüşün benimsendiği görülecektir.²¹⁹

²¹⁵ T. Candan, *a.g.e.*, s. 56. Bir kimsenin, başka bir kişinin borcuna kanundan doğan bir ödev olarak kefil olması kanuni kefalet olarak adlandırılmaktadır.

²¹⁶ “Her ne kadar, Mahkemece, ... Limited Şirketine ait yatırım teşvik belgesi kapsamında ithal edilen eşya nedeniyle şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağından, Şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırması sonucunda, amme alacağının Şirketten tahsil olanağının bulunmadığının anlaşılmasından sonra; öncelikle kanuni temsilcinin takibi, bundan sonuç alınamaması halinde ancak ortak sıfatıyla davacının sorumlu tutulabileceği gerekçesiyle karar verilmiş ise de; 6183 sayılı Kanunun limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından şirketin ortak ve kanuni temsilcisinin sorumluluğunu düzenleyen ilgili maddelerinde takip yönünden herhangi bir sıralama yapılmadığından, dava konusu ödeme emirlerinin gümrük ve katma değer vergileri ile kaynak kullanımını destekleme fonu payına ilişkin kısmının esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekir; mahkeme kararının bu kısmın iptali yolundaki hüküm fıkrasında hukuki isabet görülmemiştir.” Danıştay 7. D., 20.04.2015 T., E. 2012/5860, K. 2015/2174 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²¹⁷ “Vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiği belirtilerek, ortak olan davacı adına ödeme emri düzenlenmiş ise de; öncelikle kanuni temsilci olan Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ortaklar kurulu kararı ile şirket ortaklarından şirketi temsile yetkili kılınan şahıs hakkında takip yapılmak suretiyle şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekir.” Danıştay 4. D., 13.04.2009 T., E. 2008/5383, K. 2009/1912 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²¹⁸ “...Yukarıda metni yazılı hükümlerde birbirinden bağımsız olarak, kanuni temsilciler ve ortaklar için farklı takip usulleri öngörülmüştür. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi her iki Kanunun birbirine paralel hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörülmemiştir.” Danıştay 4. D., 22.03.2012 T., E. 2009/2694, K. 2012/955 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²¹⁹ “Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi kararıyla; ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak 213 sayılı Kanunun 10. maddesindeki hükümden de anlaşılacağı üzere kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkân tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Yasada da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı gerekçesiyle ısrar etmiştir. Vergi mahkemesinin kararının ısrar hükmü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.04.2014 T., E. 2014/144, K.2014/307.; Aynı yönde bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.02.2014 T., E. 2013/150, K. 2014/96, Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

Danıştay 9. Daire ise, ortak hakkında takip yapılabilmesi için önce şirkete ve kanuni temsilciye takip yapılması gerektiği yönünde karar vermektedir. 9. Daire, bu görüşünü, VUK 10. madde ve AATUHK 35. madde hükümlerini birlikte değerlendirerek vergi alacaklarından doğan ilişkilerde VUK hükümlerinin öncelikle uygulanması gerektiğine dayandırmaktadır.²²⁰

Bu konuda, kanunun lafzından veya kanunların öncelik sırasından net bir sonuca ulaşabilmek mümkün değildir. Ancak, VUK hükümlerinin, vergi alacakları bakımından özel kanun niteliğinde olması sebebiyle öncelikle uygulanacağı ifade edilebilir. Öte yandan, kanuni temsilciler için VUK 10. maddesinde öngörülen sorumluluk, kusura dayanan bir sorumluluk halidir. Dolayısıyla, zaten şirketi yönetim ve temsil yetkisini haiz kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilecekken yönetim yetkisi olmayan ortaklara başvurulması adaletsiz sonuçlar yaratabilecektir.

Ayrıca, özellikle Anayasa Mahkemesi'nin AATUHK mük. 35. maddesinde düzenlenen kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlardaki farklı kanuni temsilciler arasındaki sorumluluğu iptal eden kararı²²¹ göz önünde tutulacak olursa, ortak ve kanuni temsilci arasında sıra gözetilmezse, vergi borcunun doğmasından veya ödenmemesinden sorumlu kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden payını seneler önce devretmiş ortağın kamu borcundan sorumlu tutulması gibi sakıncalı sonuçlar doğabilecektir.

Öte yandan, kanuni temsilciler kamu alacağının tamamından sorumlu iken ortaklar yalnızca sermaye payları oranıyla sorumludur. Dolayısıyla vergi idaresi öncelikle kamu alacağının tamamını tahsil etmeye çalışmalıdır. Ortaktan tahsil edilemeyen kısım için tekrar kanuni temsilciye başvurulması idare bakımından zaman kaybına ve ek maliyete sebep olacaktır.

Bu durumda ise, şirketin borçlarından dolayı kanuni temsilcinin takip edildiğinden haberi olan ortağın borcunu ifadan kaçınması, kamu alacağının geç tahsil edilmesi veya tahsil edilememesi sonucunu doğurabileceği düşünülebilir. Bu noktada

²²⁰ "...213 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birlikte değerlendirilmesinden; limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal varlığından 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 kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesi mümkündür." Danıştay 9. D., 11.04.2013 T., E. 2010/9949, K. 2013/3284 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²²¹ Anayasa Mahkemesi'nin kararı için bkz: s. 65.

kaçma ihtimali olan borcu hakkında ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınıp alınamayacağı tartışılmalıdır.

Teoride, AATUHK md. 9'da belirtilen hallerde ortak ve kanuni temsilciden teminat istenebileceği, teminat gösterilmediğinde ise ihtiyati haciz kararı alınabileceği kabul edilmektedir.²²² Danıştay'ın bu konuda da çelişkili kararları mevcuttur.²²³ Ancak kamu borçlusu sıfatını alan ortaklar hakkında da ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, teminat istenmesi gibi önlemlerin uygulanacağı kabul edilmelidir.²²⁴ Böylece, kamu alacağının geç tahsili endişesi ile anayasal güvencelere aykırı uygulamalara başvurulması yerine, kaçma ihtimali olan ortak hakkında bu yollara başvurulması hukuki güvenlik bakımından daha uygun şekilde kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlayacaktır.

Burada, ortaklar hakkında ihtiyati haciz kararı alınabileceği yönündeki kararlar incelendiğinde, şirket hakkında alınmış ihtiyati haciz kararının ortak veya kanuni temsilci bakımından da geçerli olmadığı görülmektedir. Danıştay, ortak veya kanuni temsilci hakkında ayrıca bir ihtiyati haciz kararı alınmasını gerekli görmektedir.²²⁵

Bu konuda, bir diğer sıra sorunu da ortakların sorumluluğuna gidildiği durumlarda ortaklar arasında meydana gelmektedir. Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidildiğinde, sermaye borcunu ödemiş ve ödememiş ortak arasında fark olacak mıdır? Kanunda böyle bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla ortaklar arasında sermaye borcunu yerine getirmemiş olana önce başvurulması yönünde bir itiraz, sırf bu nedenle geçerli olamayacaktır.

Ancak bu durum, ortaklar arasında eşitsizliğe yol açtığı için eleştirilmiştir.²²⁶ Ortaklar arasında sıra farkı olmamasının eşitsizliğe yol açmayacağı yönündeki görüş ise

²²² Eslem Ayaz, "Limited Şirketin Borçlarından Dolayı Şirket Ortağı veya Kanuni Temsilci Adına İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, 2011, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²²³ Bu konuda çelişen iki karar için bkz: Danıştay 4. D., 24.12.2009 T., E. 2008/2630, K. 2009/7076 Sayılı Kararı ve Danıştay 3. D., 23.12.2010 T., E. 2009/4121, K. 2010/4190 Sayılı Kararı; Aktaran E. Ayaz, *a.g.m. (İhtiyati Haciz)*.

²²⁴ Aynı yönde bkz: Jale Ceylan Şarлак, *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s. 37.

²²⁵ "Davanın konusunu olarak nitelendirmek suretiyle ve kamu alacağı güvenlik tedbirlerinin asıl mükellef dışındakilere uygulanamayacağı gerekçesiyle işlemin iptali yolunda verilen vergi mahkemesi kararı, 6183 sayılı Amme Alacaklılarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca kamu borçlusu sıfatını haiz olan şirket ortakları haklarında ihtiyati haciz uygulanabileceği, öte yandan davanın konusunun 14.11.2006 tarihli ihtiyati haciz kararı değil, bu karara dayanılarak uygulanan ihtiyati haciz olduğu gerekçesiyle bozulmuştur." Danıştay 3. D., 16.6.2009 T., E. 2007/4202, K. 2009/2145 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²²⁶ Ersin Çamoğlu, "Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35", *İktisat ve Maliye Dergisi*, 1955, s. 428.

böyle bir sıra olmasının kamu alacağının tahsilinin gereksiz yere uzayacağını ifade etmektedir.²²⁷

Bu konuda iki görüşe de katılmıyoruz. Çünkü sermaye koyma borcunu muaccel olduğu halde yerine getirmemiş ortağın sermaye borcu, şirket tüzelkişiliğinin alacağı hükmündedir. Dolayısıyla, vergi idaresi bu durumda öncelikle AATUHK hükümleri gereğince şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlü olduğundan, bu borcun yerine getirilmesini talep ederek öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurulmalıdır. Ancak bu kısmın üzerinde kalan miktar bakımından sermaye borcunu yerine getirmiş ortakların sorumluluğuna gidilebilecektir.

AATUHK md. 35'in ikinci fıkrasında, ortaklık payının devri halinde devreden ve devralan ortakların müteselsil sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Geçerli bir devir sözleşmesi yapmış ortaklar, aralarındaki sözleşmede payın tüm hak ve borçlarıyla birlikte devredildiği yönünde şart bulunsa dahi, şirketin kamu borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Zira, VUK 8. maddesinde, mükellefiyetin veya sorumluluğun devrini öngören anlaşmaların vergi idaresini bağlamayacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla ortaklar arasındaki böyle bir sözleşmenin varlığı vergi idaresine karşı ileri sürülemez; böyle bir sözleşmenin varlığı ancak ortaklar arasındaki iç ilişkide veya özel alacaklılara karşı geçerli olacaktır.²²⁸

Ortaklar arasındaki teselsül ilişkisinin doğması için geçerli bir devir sözleşmesinin varlığı şarttır. Ortaklık payının devrine ilişkin koşul ve esaslar ise TTK md. 595'te düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeye göre, *ortaklık payının devri için devir sözleşmesinin yazılı yapılması, imzaların noter tarafından onaylanması ve ortaklar genel kurulunca bu sözleşmenin onaylanması şarttır. Ortaklar genel kurulu, şirket sözleşmesinde aksi*

²²⁷ Mehmet Tosuner, "Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 1994, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²²⁸ "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun başlıklı 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesidir. Kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, pay devri sözleşmesiyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle 6183 sayılı Yasa'nın 35'inci maddesinden doğan ve limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından sorumluluklarının kalkması söz konusu edilemez." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.04.2013 T., E. 2011/491, K. 2013/190 Sayılı Kararı; aynı yönde Danıştay 3. D., 16.04.2012 T., E. 2010/5534, K. 2012/1268 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

düzenlenmediği sürece devir sözleşmesini sebep göstermeksizin reddedebilir. Üç ay içinde reddedilmeyen devir sözleşmeleri kabul edilmiş sayılır.

Ortaklar arasındaki teselsülün doğması için devir sözleşmesinin ticaret sicilde tescil ve ilanının gerekli olup olmadığı konusu tartışmalıdır. TTK'nın 598. maddesinde, *pay devrinin tescili için müdürlerin ticaret sicile başvurulacağı, otuz gün içinde başvurulmaması halinde ayrılan ortağın bu bildirimi ticaret sicile yapabileceği* hükme bağlanmıştır. Anılan düzenlemeye göre sicil kaydına güvenen üçüncü kişinin iyiniyeti korunur.

Burada, vergi idaresinin üçüncü kişi sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddütler vardır. Bir görüşe göre, yalnızca noterden onaylı hisse devir sözleşmesi ile şirkette ortaklık sıfatı kazanılamaz; bunun ticaret sicile tescil ve ilanı zorunludur.²²⁹ Bu görüş, yargı kararlarına da yansımıştır.²³⁰

Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise, pay devrinin idare bakımından geçerli olması için tescil ve ilanı zorunlu değildir. Tescil işleminin kurucu ve bildirici olmak üzere iki etkisi bulunmaktadır. Kurucu etki, işlemin gerçekleşmesi için zorunlu tescilin zorunlu olması anlamına gelirken bildirici etki üçüncü iyiniyetli kişileri korumak için tescilin sahip olduğu etkiyi ifade etmektedir. Kanunda aksi belirtilmedikçe tescilin etkisi kural olarak bildirici etkidir.²³¹ Dolayısıyla devir sözleşmesinin ortaklar arasındaki noter tasdikli sözleşmenin pay defterine işlenmesi, sözleşmenin hüküm ve sonuçlarını doğurması için yeterlidir.²³²

405 No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde de *ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesinin, ortakların devir işlemine muvafakati ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade edeceği* düzenlenmiştir.

Ayrıca, devir sözleşmesinin geçerliliği, noter onayı şartına bağlandığından, sözleşmeyi onaylayan noterlik tarafından, noterlerin bildirim yükümlülükleri kapsamında

²²⁹ Muhsin Koçak, *Vergi İcra Hukuku*, Ankara 2011, s. 49; T. Candan, *a.g.e.* s. 60-61.

²³⁰ Danıştay 3. D., 11.11.2003 T., E. 2001/4624, K. 2003/4931 Sayılı Kararı, Aktaran: T. Candan, *a.g.e.* s. 61.

²³¹ "...Limited şirket pay devrinin geçerli olabilmesi için TTK 520. maddesine göre, limited şirket pay devrinin yazılı şekilde yapılması ve imzaların noterce tasdik edilmesinden sonra, pay devrinin limited şirkete bildirilerek, ana sözleşmede aksine hüküm yoksa ortakların en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayenin dörtte üçüne sahip olması, ayrıca devrin pay defterine kaydedilmesi gerekir. Bu devrin ticaret siciline tescili ise, pay devrinin gerçekleşmesi için zorunlu bir sekil şartı değildir. Davacının dava dışı şirketteki ilişkisinin sona ermesinin sicil gazetesinde ilanının, işlemin hukuken varlık kazanmasına değil, bu hususun üçüncü kişilere açıklanması amacına yönelik olduğu, dolayısıyla inşai değil bildirici bir işlem olduğu açıktır." Yargıtay 21. H. D., 22.09.2014 T., E. 2014/13783, K. 2014/18239 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²³² Hüseyin Demir, "Limited Şirketlerin Vergi Borçlarına Karşı Müdür Ve Ortakların Sorumlulukları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2004, s. 87.

şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilecektir. Bu durumda zaten vergi dairesi devir işleminden haberdar olacaktır. Ancak, devir sözleşmesini onaylayan noterliğin bu devir sözleşmesinin bir örneğini iş yoğunluğu gibi çeşitli sebeplerle gönderememesi halinde ise vergi dairesi devir sözleşmesine ilişkin araştırma yapmadan ödeme emri düzenleme yoluna gidebilecektir. Bu durumun ise para ve zaman kaybına yol açacağı, dolayısıyla devir işleminin tescil ve ilanın gerekli olduğu ileri sürülmektedir.²³³

Uygulamada, yargı kararlarının vergi dairesini üçüncü kişi kabul eden²³⁴ ve devir işleminin geçerliliği için ticaret sicilde tescil ve ilanın zorunlu gören²³⁵ kararlar olduğu görülmektedir. Bu nedenle devir için tescil ve ilanın yapılması hem kamu alacağının hem de ortakların haklarının korunması bakımından faydalı olacaktır.

Geçerli bir devir sözleşmesinin varlığı halinde ortakların hangi dönemlerdeki kamu borçlarından sorumlu olacağı ise 35. maddenin son fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda ortak sıfatının taşınması, sorumluluk için yeterlidir. Ancak burada kamu alacağının doğması ile vergiyi doğuran olayın mı yoksa tahakkukun mu kastedildiği belirsizdir. Bu konuda, vergiyi doğuran olayın vergi borcunun doğumu ile sonuçlanmayacağından tahakkuk ettiği dönemin esas alınması gerektiğini savunanların²³⁶ yanında VUK md. 19 uyarınca vergi alacağı, vergiyi

²³³ Serdar Taşdöken, “Ticaret Sicilinde Tescil ve İlan Edilmeyen Limited Şirket Hisse Devirlerinin Amme Borçlarından Kaynaklanan Sorumluluğa Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, 2014, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²³⁴ “Türk Ticaret Kanunu uyarınca ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edilmeyen hisse devri konusunda vergi dairesi de üçüncü kişi durumundadır. Ticaret sicili gazetesinde ilan edilme zorunluluğunun amacı, şirkette meydana gelen ve daha önce tescil ve ilan edilen hususlardaki değişikliklerden üçüncü kişileri haberdar ederek, menfaatlerinin korunmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, vergi alacağının tahsilini sağlamakla görevli olan vergi dairesinin menfaatinin, daha geniş anlamda, kamu yararının korunması ve Anayasal yükümlülük olan vergi ödevinin tam olarak gerçekleştirilmesinin temini bakımından da hisse devrinden vergi dairesinin bilgilendirilmesi, bu yolla kamu alacağının tahsilinde muhatabın kim olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu husus ise, Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği tescil ve ilanla, hisse devrinin doğrudan ilgili kişiler tarafından vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi veya vergi dairelerince herhangi bir yolla hisse devrinden haberdar olunmasıyla gerçekleşebilir.” Danıştay 4. D., 13.10.2011 T., E. 2008/7216, K. 2011/7434 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²³⁵ “...Ltd. Şti.'ndeki hissesinin (...) Noterliğinin 26.10.2000 tarih ve (...) yevmiye numaralı devir sözleşmesiyle devredildiği 25.10.2000 tarihli ortaklar kurulu kararıyla bildirilerek, kararın 12.01.2001 tarihinde tescil ve 23.01.2001 tarihinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi suretiyle ortaklık sıfatı sona eren davacının ortaklık sıfatının, hisse devir işleminin ilan edilerek hukuken sona erdiği 23.01.2001 tarihine kadar olan şirket tüzel kişiliğine ait kamu borçlarından hissesi oranında sorumlu tutulabileceği açıktır.” Danıştay 3. D., 02.11.2011 T., E. 2007/1961, K. 2011/6446 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²³⁶ Alp Aktaş, “Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2010, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

doğuran olay ile doğacağından vergiyi doğuran olayın esas alınması gerektiğini savunanlar²³⁷ vardır.

Kanunun lafzından, ilk başta vergi alacağının doğduğu dönemin başlangıcı olarak VUK 19. maddesi de göz önünde tutularak vergiyi doğuran olayın esas alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bu durum ortakların sorumluluğunun belirsiz bir döneme kadar genişlemesine yol açabilir. Şöyle ki ortaklığı döneminde şirketin 5 yıllık bir anlaşma imzalaması, ancak bu anlaşmadan kısa süre sonra ortağın payını devretmesi halinde, bu anlaşma kapsamında elde edilen gelirlerden veya bu anlaşma sebebiyle yapılması gereken kayıtlardan dolayı devreden ortak da sorumlu olacaktır. Dolayısıyla kamu alacağının doğduğu dönem olarak alacağın miktar itibarıyla belli olduğu dönem; vergiler bakımından da tarh dönemi esas alınmalıdır.

Bu durumda yeni ortak, tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş olan; ancak henüz muaccel olmamış kamu borçları bakımından muacceliyet def'ini ileri süremeyecektir.²³⁸

Şirket tüzelkişiliği sona erdikten sonra sorumluluğun bağımlılığı ilkesi gereği, ortakların sorumluluğu da sona erecektir. Şirket tüzelkişiliği sona erdikten sonra, eski dönemlere ilişkin olarak şirket adına tarhiyat yapılamaz. Dolayısıyla ortaklar da şirket tüzelkişiliği sona erdikten sonra yapılan incelemelere dayanılarak salınan vergi ve cezalardan sorumlu olmayacaklardır.²³⁹

3.5.2.1. Tek Ortaklı Limited Şirketler Bakımından

6102 Sayılı TTK ile limited şirketlerin artık tek kişi ile kurulabilmesi mümkün hâle gelmiştir. Tek ortaklı limited şirketlerde, şirket yönetiminin tamamen üçüncü kişilere bırakılması yasak olduğundan, ortak müdür sıfatını taşımak zorundadır. Dolayısıyla kanuni temsilcilik sıfatı ile şirkete ait borcun tamamından sorumlu olacaktır.

Öte yandan tek ortaklı limited şirketlerde tek ortak sermaye payının tamamına sahip olduğundan AATUHK 35. maddesine göre de kamu borcunun tamamından sorumlu olacaktır. Dolayısıyla tek ortaklı limited şirketlerde şirketin kamu borçlarından

²³⁷ Tahir Erdem, "Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar", <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/limited-sirket-ortaklari-ile-kanuni-temsilcilerin-amme-borcundan-sorumlulugunda-yeni-esaslar.html>, Erişim Tarihi: 09.04.2017.

²³⁸ M. Koçak, *a.g.e.*, s. 47.

²³⁹ "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına ihbarname düzenlenen şirket tüzel kişiliği de ticaret sicilinden silindiği 07.02.2007 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri ile ihbarname düzenlenmesi mümkün olmadığından dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 9. D., 03.11.2010 T., E. 2008/6803, K. 2010/5846 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

doğru sorumlulukta AATUHK 35 ve mük. 35. maddelerindeki sorumluluk türleri arasında kapsam bakımından fark kalmayacaktır. Bu durumda, tek ortaklı bir limited şirketin, kamu borçları bakımından şahıs şirketlerine yaklaştığı söylenebilecektir.

3.5.3. Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumluluğunun Şartları ve Kapsamı

Anonim şirketler, ticaret hayatında önemli yer tutan, yüksek sermayeli ve kurumsal yapıya sahip şirketlerdir. Anonim şirketler, kendilerini kuranlardan tamamen bağımsız olarak değerlendirildiğinden bunların en önemli unsuru sermayedir. Dolayısıyla hem taahhüt edilen sermayenin yerine getirilmesi, hem de sermayenin korunması için bir dizi önlem alınmıştır.

Anonim şirketlerde şirket tüzelkişiliği ile vergi kanunları tarafından hem kurumlar vergisi hem de diğer vergiler (KDV, ÖTV gibi) yönünden bizzat vergi mükellefi kabul edilmiştir. Buna paralel olarak, AATUHK kapsamında da şirket tüzelkişiliği kamu borçlusu sıfatıyla birinci derecede, doğrudan ve sınırsız sorumludur.

Anonim şirketlerin ortakları, TTK’da pay sahibi olarak adlandırılmaktadır. Bunun sebebi, hem kanunda “ortak” sıfatının genel olarak tüm ticaret şirketleri bakımından kullanılan bir üst kavram olması; hem de anonim şirket pay sahiplerinin, kurumsal şirket yapısı gereği diğer şirket türlerine göre doğal yönetim yetkisine sahip olmamasıdır. Anonim şirketlerde pay sahipleri, şirkete sermaye koyarak yatırım yapmaktadırlar. Özellikle çok ortaklı halka açık şirketlerde bu husus daha çok belirginlik kazanmaktadır. Pay sahiplerinin amacı genellikle, şirketi bizzat yöneterek ticari faaliyet göstermek değil; sahip oldukları hisseler aracılığıyla ve o oranda, şirketin kâr payından şahsi gelir elde etmektir.

Anonim şirket pay sahiplerinin elde ettikleri bu gelir, GVK md. 75 vd. uyarınca menkul sermaye iradı olarak vergiye tabidir. Bu verginin mükellefi ise bizzat pay sahipleridir. Bu gelire ilişkin olarak maddi ve şekli tüm ödevler, pay sahipleri tarafından bizzat yerine getirilecektir. Dolayısıyla pay sahiplerinin elde ettikleri kâr payından dolayı geniş anlamda sorumlulukları söz konusudur.

Anonim şirketin ne özel ne de kamu borçlarından dolayı pay sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. TTK 329/2 de bu durum, “*Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.*” ifadesi ile hükme bağlanmıştır. Ancak, sermayenin çeşitli işlemlerle yeniden ortağa geri aktarılması

veya bu sonucu doğuracak işlemlere konu edilmesi halinde borç yeniden canlanır.²⁴⁰ Pay sahiplerinin bu sorumluluğuna vergi kanunları veya AATUHK bakımından da herhangi bir istisna getirilmemiştir.

Pay sahipleri yalnızca sermaye payını yerine getirmekle sorumluydu da bu sorumluluk kamu alacaklısına karşı değil; şirkete karşı bir sorumluluktur. Ancak pay sahibi, taahhüt ettiği sermayeyi yerine getirmediğinde, AATUHK md 79 gereği, alacaklı kamu idaresinin şirket yerine ve adına söz konusu payı talep etme hakkı doğmaktadır.²⁴¹ Bu nedenle pay sahiplerinin sermaye payını yerine getirme ödevi ile ilgili vergisel özelliklerin incelenmesine gerek duyulmuştur. Dolayısıyla, pay sahiplerinin burada dolaylı bir sorumluluğu olduğu ifade edilebilir.

Sermaye payını ödemeyen borçlu, söz konusu payı şirkete ödemek yerine kendi uhdesinde tutarak buradan kendisine ek bir gelir sağlamaktadır. İşte, pay sahibinin bu sağladığı gelirin transfer yoluyla örtülü kazanç sayılıp sayılmayacağı tartışma konusu olmuştur.²⁴² Buna göre, transfer yoluyla örtülü kazanç hükümleri burada uygulanarak söz konusu gelir diğer şartları da sağlıyorsa KVK 13. maddesi hükümleri uygulanmalıdır. Çünkü pay sahipleri burada hem ilişkili kişidir; hem de ellerinde tuttıkları sermaye sebebiyle kendi lehlerine ve şirket aleyhine bir durum yarattıkları aşikardır.²⁴³

Sermaye koyma borcunu yerine getirmeyenlere uygulanacak yaptırım ise TTK md. 482’de belirlenmiştir. Buna göre, *sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortak, ihtara gerek olmaksızın temerrüt faizi ödemekle yükümlüdür*. Ortaktan alınan temerrüt faizi ilgili yılın kurum kazancına dâhil edilmelidir.²⁴⁴ Ayrıca esas sözleşmede sermayeyi ödemeyen ortağın temerrüt faizine ek olarak sözleşme cezası ödeyeceği öngörülebilir.

Sermaye borcunu yerine getirmeyen ortak hakkında, istisnai bir yaptırım türü olan ıskat uygulanması da mümkündür. İskat, pay sahibinin payın sağladığı haklardan mahrum

²⁴⁰ Bumin Doğrusöz, “Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, 2004, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

²⁴¹ AATUHK md 79: Hamiline yazılı olmayan veya ciro su 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 zilyet olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz keyfiyetinin tebliği suretiyle yapılır.

²⁴² KVK md. 13: Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

²⁴³ Adil Aydın, “Anonim Şirketlerde Sermaye Koyma Borcunu Yerine Getirmeyen Ortakların Transfer Fiyatlandırması Kurumu Karşısındaki Durumu”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2015, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

²⁴⁴ İbrahim Burak Aslanoğlu, “Yeni TTK’da Anonim Şirket Ortakları Tarafından Taahhüt Edilen Sermaye Borcunun Yerine Getirilmemesinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2011, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 30.03.2017.

bırakılmasıdır. Iskat usulü, yalnızca sermaye taahhüt borçlarında ve yalnızca sermaye taahhüt borcu olan paylar bakımından uygulanabilir. Yoksa pay sahibinin bedelleri tamamen ödenmiş olan paylardan yoksun bırakılması mümkün değildir.²⁴⁵

Görüldüğü üzere, anonim şirketlerde, pay sahiplerinin kamu borcundan dolayı vergi idaresine doğrudan bir sorumluluğu yoktur. Kamu alacaklarına ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden, bu ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilciler, yani temsil ve imza yetkisini haiz yönetim kurulu üyeleri ile temsil ve imza yetkisine sahip müdürler, kanuni temsilci sıfatıyla VUK 10. ve AATUHK mükerrer 35. maddeleri uyarınca sorumludurlar. Kendisine temsil ve imza yetkisi verilmemiş yönetim kurulu üyeleri sorumluluk kapsamı dışındadır.²⁴⁶

3.5.3.1. Tek Ortaklı Anonim Şirketler Bakımından

6102 Sayılı TTK ile, Avrupa Birliği'ne uyum programı çerçevesinde, sermaye şirketlerinin tek ortaklı kurulabilmesine imkân tanınmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun 12. yönergesi, yalnızca limited ortaklıkların tek kişi ile kurulması yönünde bir zorunluluk getirmiştir.²⁴⁷ Ancak ülkemizde hem limited hem de anonim ortaklıklar bakımından tek kişi ile kurulabilme imkânı verilmiştir. Bunun sebebi, tek ortaklı sermaye şirketlerinin sınırlı sorumluluk nedeniyle tercih edilmesi, yönetimde ve karar alma sürecindeki kolaylık ve hız ile yabancı yatırımcılar bakımından elverişli olmasıdır.²⁴⁸

Anonim şirketlerde ortağın yalnızca taahhüt ettiği sermaye miktarıyla sorumlu olacağı ilkesi, tek kişilik anonim şirket bakımından da geçerlidir. Bunun sebebinin tüzel kişiliğe sahip anonim şirket ile tek pay sahibinin fiilen aynı kişiler gibi olmalarına karşın, ayrılık ilkesi gereği iki ayrı tüzel kişi olarak kabul edilmesidir.²⁴⁹ Ayrılık ilkesinin bir sonucu olarak, pay sahibinin malvarlığı ile şirketin malvarlığı birbirinden ayrı değerlendirilecektir. Bunun sonucu olarak pay sahibinin şirketin borçlarından; şirketin de pay sahibinin borçlarından sorumlu olması mümkün değildir.

Tipik çok ortaklı bir anonim ortaklıkla tek kişilik anonim ortaklık arasında organlar, yönetim ve temsil ile sermayenin korunmasına ilişkin hükümlerde farklılık gözetilmemiştir. Ancak tek ortaklı anonim şirketler, tek pay sahibinin tüzel kişiliğin

²⁴⁵ Hasan Tepeli, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Sermaye Koyma Borcu ve Borcu İfa Etmemenin Sonuçları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2011, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

²⁴⁶ Çamoğlu, E. *a.g.e.*, s. 274.

²⁴⁷ Ü. Tekinalp, *a.g.e.*, s. 69.

²⁴⁸ Ü. Tekinalp, *a.g.e.*, s. 53.

²⁴⁹ H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 267.

arkasına sığınarak hukuka aykırı işlemler yapması, başta yönetim kurulunu tek başına belirlemesi olmak üzere genel kurul kararlarını tek başına vereceği, bu durumun ise gerek profesyonel yönetim ilkesinin gerekse yönetim ve sermayenin bağımsızlığı ilkesinin ihlali sonucunu doğuracağı sebepleriyle öğretide eleştirilmektedir.²⁵⁰

Kanun koyucu, değişikliğin gerekçesinde, tek ortaklı anonim şirketin bütün dünya uygulamasında ihtiyaç duyulan bir organizasyon olduğu, tek ortaklı anonim şirketin geniş yönetim ağına ve personele sahip olabileceği, öte yandan sırf mevzuat gereği birden fazla ortak arayışına giren girişimciler için bir kapı açarak hile yolunun tıkanacağı şeklinde görüş belirtmiştir.²⁵¹

TTK'da çok ortaklı tipik bir anonim şirket ile tek ortaklı anonim şirketler arasında kuruluş sermayesi, organlar, yönetim ve temsil, malvarlığı ile sorumluluk gibi temel organizasyon biçimi açısından anonim şirketlere ilişkin temel ilkelere sapılması sonucunu doğuracak farklılıklar yahut sıkı şekil şartları öngörülmemiştir. Ancak tek ortaklı anonim şirketlerde pay sahibi ile şirketin malvarlığının aynı elden yönetilmesinin vereceği olumsuz sonuçlardan kaçınmak amacıyla bir takım değişiklikler getirilmiştir.

Bu farklardan ilki, TTK md. 308/2 ile belirlenmiştir. Düzenlemeye göre, *tek pay pay sahipli anonim ortaklığın bu niteliği, ticaret siciline tescil ve ilan edilmelidir*. Başlangıçta çok ortaklı olarak kurulmuş anonim şirketlerde ortak sayısı sonradan bire düşerse, bu durum yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmelidir. Yönetim kurulu ise bildirimden itibaren yedi gün içinde durumu ticaret siciline tescil ve ilân ettirmelidir. Bunun yanı sıra, şirketle birlikte tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da sicile tescil edilmelidir.

Tek ortaklı anonim şirketlerde şirket malvarlığının korunması için getirilen bir diğer düzenleme ise TTK md 371/6 ile tek ortak ile şirket arasında yapılacak sözleşmelerin, günlük ve önemsiz işlere ilişkin olanlar hariç, geçerliliğinin yazılı şekil şartına bağlanmış olmasıdır.

Bunun dışında tek pay sahipli şirketlerde sermayenin korunması için ayrıca bir düzenleme öngörülmemiştir. Ancak elbette, anonim şirketlerde pay sahiplerinin sermaye taahhüdünü yerine getirmedikçe ve şirketin durumu yedek akçelerle birlikte geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanılamayacakları kuralı tek pay sahipli şirketler bakımından da geçerlidir.

²⁵⁰ Ü. Tekinalp, *a.g.e.*, s. 45.

²⁵¹ 6102 Sayılı TTK gerekçesi, <http://www.ticaretkanunu.net>, Erişim Tarihi: 27.04.2017.

Tek pay sahipli şirketlerde yönetim kurulu ise tek başına genel kurulu oluşturan tek ortak tarafından belirlenecektir. TTK md 359 gereği, tek pay sahibi olan anonim ortaklıklarda da yönetim kurulunun bir veya daha fazla kişiden oluşabilir. Yönetim kurulu üyesinin tek kişi olması halinde, bu kişi pay sahibi olabileceği gibi dışardan bir kişi de olabilir.²⁵² Böylece, tek pay sahibi tek başına hem genel kurulu hem de yönetim kurulunu oluşturabilecektir.

Tek pay sahipli anonim şirkette ortağın kamu alacakları karşısındaki durumu ise pay sahibinin konumuna göre değişecektir. Pay sahibinin aynı zamanda tek kişi yönetim kurulu olması halinde, ortak kanuni temsilci sıfatını alacak, dolayısıyla VUK 10., 333. ve AATUHK mük. 35. maddesi gereğince kamu alacaklarının tamamından ikinci derecede ve sınırsız sorumluluğu söz konusu olacaktır. Belirtmek gerekir ki, bu durumda dahi şirkete ait malvarlığı ile pay sahibine ait malvarlığının bağımsızlığı ilkesi gereğince, pay sahibinin sorumluluğunun ikinci derece olması kuralı yine geçerli olacaktır.

Tek pay sahibinin yönetim kuruluna dışardan bir veya daha fazla kişi ataması halinde ise, şirketin kanuni temsilcisi yönetim kurulu olduğundan, sermaye taahhüdünü yerine getirmiş tek pay sahibinin sorumluluğuna başvurmak mümkün olmayacaktır. Bu bakımdan çok ortaklı anonim şirketlerde ortakların kamu alacaklarından sorumluluğu ile tek ortağın sorumluluğu arasında herhangi bir fark yoktur.

Öğretide Biyan, bu durumun kamu alacaklarının tahsili bakımından sorun yaratacağı, limited şirket ortağının kamu alacaklarından sorumlu tutulması karşısında tek anonim şirket ortağının sorumlu tutulamamasının eksik düzenleme yarattığını savunmaktadır.²⁵³

Yazar, bu soruna çözüm olarak tek pay sahipli anonim ortaklıkta limited şirketlerdeki gibi tek ortağın kanuni temsilci sıfatını taşıma zorunluluğu öngörülmesini önermektedir.²⁵⁴

Moroğlu, bu sakıncalı duruma çözüm olarak tek pay sahipli ortaklıkların kuruluş sermayesinin 500.000 TL gibi yüksek belirlenerek şirket malvarlığının alacaklılara karşı korunmasını ve tek ortağın şirket alacaklılarına karşı sorumluluğunun bazı özel durumlarda genişletilmesi veya sınırsız hale getirilmesini önermektedir.²⁵⁵

²⁵² H. Pulaşlı, *a.g.e.*, s. 361.

²⁵³ Özgür Biyan, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tek Ortaklı Şirket: Zorunlu Bazı Düzenlemelerin Vergi Hukukunda Yarattığı Eksiklik”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2012, s. 107-108.

²⁵⁴ Ö. Biyan, *a.g.e.*, s. 106-107.

²⁵⁵ Erdoğan Moroğlu, “Başbakanlık’a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Genel Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Ankara 2005, s. 43.

Ürküt ise, AATUHK’da limited şirket ortaklarının sorumluluğunu öngören düzenlemeye paralel olarak, tek pay sahipli anonim ortaklıklarda kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ortağın sorumlu tutulması yönünde ek bir düzenleme yapılmasını önermektedir.²⁵⁶

Söz konusu öneriler, anonim şirkette tek pay sahibinin şirket alacaklılarına karşı sorumlu tutulması yönünde bir uygulama yaratmaktadır. Bu uygulama ise, sermaye şirketlerinde sınırlı sorumluluk ve malvarlığının ayrılığı ilkelerine önemli bir istisna oluşturacaktır. Girişimcilerin, kuruluştaki şahıs şirketi yerine sermaye şirketini tercih etmelerinde ise sorumluluğu sınırlandırma amacı oldukça önemli yer tutmaktadır.

Hukuk sisteminde getirilecek bu tür bir uygulama, anonim ortaklıkların tek kişi ile kurulabilmesine izin verilmesiyle amaçlanan sonuçların önünün kesilmesine yol açacaktır. Öte yandan tek pay sahibinin zorunlu olarak yönetim kurulunda olması, anonim şirketlerde profesyonel yönetim anlayışına balta vuracaktır. Çünkü kanun koyucunun da gerekçede belirttiği üzere tek pay sahipli anonim şirket küçük sermayeli olmak zorunda değildir; tek kişilik anonim ortaklıklar, esneklikleri nedeniyle büyük işletmeler, kamu tüzel kişileri ve yabancı yatırımcılar tarafından da tercih sebebi olacaktır.

Belirli durumlarda sorumluluğuna başvurulabilen bir anonim ortaklığın mevcudiyeti, tek pay sahipli anonim ortaklığı anonim ve limited şirket arasında bir konumda tutacaktır. Bu durumun uygulamada sorunlara yol açacağı aşikârdır.

Öte yandan, eğer tek pay sahibinin sırf kamu alacaklarından sorumlu olmamak adına tek ortaklı limited şirket yerine anonim şirketi tercih edeceği değerlendirmesi tek başına eksiktir. Elbette girişimciler kuruluştaki bu sorumluluğu değerlendirmeye alacaktır; ancak yalnızca sorumluluktan kaçma amacı olan girişimci 6102 Sayılı TTK öncesinde olduğu gibi yanına saman ortak²⁵⁷ olarak şirket kurarak yine sorumluluktan kaçabilecektir.

Bu durumda yapılması gereken, tek pay sahibinin tüzel kişiliğin arkasına saklanarak hukuka aykırı işlemler yapması durumunda yapılması gereken tüzel kişilik perdesinin kaldırılması olmalıdır. Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması ile bağımsızlık

²⁵⁶ Hüseyin Ürküt, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tek Kişilik Anonim Ortaklık”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2012, s. 109.

²⁵⁷ Eski TTK döneminde, tek ortak olarak şirket kuramayan girişimciler, aslında ortak iradesi olmayan kişileri, sırf mevzuata uygun olması için göstermelik paylarla kâğıt üzerinde pay sahibi olarak gösteriyordu. Bu kişiler asıl pay sahibinin eşi, akrabası olabileceği gibi şirketin çaycısı, aşçısı gibi çalışanları da olabiliyordu. Uygulamada bu kişiler saman adam, saman ortak olarak anılmakta idi.

ilkesi alacaklılar lehine ihlâl edilmektedir; bu durumda şirketin malvarlığı ile ortağın malvarlığı birleşmektedir.²⁵⁸

Vergi davalarında tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna başvurulmasının imkânsız olmadığı; ancak gerek verginin yasallığı, gerekse genişletici yorum yasağı ilkeleri sebebiyle uygulanmasının çok da mümkün olmadığı ifade edilmektedir.²⁵⁹

Öte yandan, VUK 3. maddesinde ekonomik yaklaşım ilkesine yasal kimlik kazandıran “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” ifadesi, tüzel kişilik perdesinin vergi hukuku bakımından da uygulanmasının önünü açmaktadır.²⁶⁰

Anlatılan sebeplerle, sırf peçeleme veya sorumluluktan kaçmak amacıyla habersiz üçüncü kişiyi yönetim kurulu üyesi olarak atayan, ancak işlemleri bizzat kendisi yürüten ortak, vergi uygulaması bakımından kanuni temsilci olarak kabul edilebileceği gibi, kendi sorumluluğunu kaldırmak amacıyla anonim şirket kuran, ancak anonim şirketin temel ilkelerine aykırı hareket ederek şirket sermayesini kendi sermayesi gibi yöneten ortağın sorumluluğuna tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yolu ile gidilebilecektir.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna ancak bağımsızlık ilkesinin ihlâli sonucunu doğuran ortağın kendisiyle işlem yapması, peçeleme yoluyla muhasebe hilelerine başvurusu gibi istisnai durumlarda başvurulmalıdır. Böylece hem sınırlı sorumluluk ilkesi hukuk sistemimizde bir bütün halinde korunmuş olacak; hem de tüzel kişiliğin devamı sağlanacaktır.

Vergi hukukunda tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna ise ancak bu yöndeki mahkeme kararı ile gidilebilmeli, bu konuda idareye takdir yetkisi verilmemelidir. Aksi takdirde doğacak olumsuz sonuçlar bakımından hem işletme için telafisi imkânsız zararlar doğabilecek; hem de idarenin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Yargılama sırasında şirketin işlemlerinin şüpheli olup olmadığı bilirkişiler vasıtasıyla daha sağlıklı değerlendirilecektir.

²⁵⁸ Emrullah Kervankıran, “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, s. 459.

²⁵⁹ Bumin Doğrusöz, “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması veya Kaldırılması”, 2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=89513, Erişim Tarihi: 27.04.2016.

²⁶⁰ Danıştay 4. Dairesi, eski bir kararında “esasen vergi kanunları hadiseleri mücerret hukuki durumlar olarak değil, fiili durum olarak mütalaa eder... Hadisede, davacının ortağı bulunduğu limited ortaklık, beş aynı ve diğer ikisi bir soyadını taşıyan ortaklardan kurulmuş olup, bu durumdan bilistifade ortakların, şahsi menfaatlerini korumak hususunda her kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır” ifadeleri ile tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yoluna başvurmuştur. Danıştay 4. D., E. 1961/4471, K. 1962/644 Sayılı Kararı, Aktaran: R. Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), *a.g.e.*, s. 90.

3.6. Şirket Ortaklarının Aynı Zamanda Kanuni Temsilci Olması

Şirketlerde kanuni temsilci, şirketi yönetim ve temsil eden, imza yetkisini haiz kişilerdir. Şirketin varlığını idame ettirebilmesi ve kazanç sağlayabilmesi için her türlü işlemi gerçekleştirirler. Bunun dışında, özellikle ortaklığın mali işleri, kârın dağıtılması, bilançonun hazırlanması, defter ve belgelere kayıt gibi ödevler de kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir.

Şahıs şirketlerinde ortaklar doğal yönetim yetkisine sahiptir. Yani aksi sözleşme ile belirlenmedikçe, ortaklardan her biri şirketin kanuni temsilcisi sıfatı ile şirketin yönetiminde söz sahibidir. Ancak adi ortaklıkta ve kollektif şirketlerde, şirketi yönetim ve temsil yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına bırakılabilecektir.

Şahıs şirketleri bakımından, kural olarak şirketlerin mükellefiyeti olmadığı için zaten doğrudan ortaklar sorumlu idi. Dolayısıyla ortakların kanuni temsilci olarak yönetim yetkisine sahip olup olmamasının bu bakımdan bir önemi yoktur; kanuni temsilci olmasa da ortak zaten borçlu sıfatını kendisi taşımaktadır.

Sermaye şirketlerinde ise kurumsal yönetim anlayışı benimsendiği için ortakların doğal yönetim yetkisi yoktur. Ancak paylı komandit şirketler bunun istisnasıdır. Paylı komandit şirketlerde, komandite ortak yönetim ve temsil yetkisini taşımak durumundadır. Bu yetkinin elinden alınması, sorumluluğunu sınırlandıracağından kanuni temsilci olmayan komandite ortağın komanditer ortak olarak değerlendirilecek, dolayısıyla kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olmayacaktır.²⁶¹

Limited şirketler bakımından ise ortakların doğal yönetim yetkisine sahip olması yönündeki kural, 6102 Sayılı TTK ile kaldırılmıştır.²⁶² Özden organ olarak adlandırılan bu anlayış, günümüzde terk edilerek limited şirketlerde de profesyonel yönetim anlayışı hedeflenmiştir.²⁶³ Böylece, TTK md. 623 ile şirketin kanuni temsilcileri şirket sözleşmesi ile düzenlenecek, en az bir ortağın yönetim yetkisi olması şartıyla şirketin yönetimi ortaklara veya üçüncü kişilere bırakılabilecektir. Bununla, şirketin yönetim yetkisinin tamamen üçüncü kişilere bırakılmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Kanuni temsilci sıfatını taşıyan ortaklar hakkında ise limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen AATUHK 35. maddesi değil; kanuni temsilcilerin

²⁶¹ Bu konu ile ayrıntılı bilgi için bkz: başlık 3.5.1.

²⁶² 6762 Sayılı Mülga Ticaret Kanunu'nun 540. maddesi şu şekildeydi: "Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir."

²⁶³ Mert Silahşör, *Sermaye Şirketi Yönetimi ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2014, s. 33.

sorumluluğunu düzenleyen AATUHK mük. 35. maddesi ve söz konusu kamu borcu vergi ödevinden kaynaklanıyorsa VUK 10. maddesi uygulanacaktır. Kanuni temsilci sıfatını taşıyan ortaklar, şirketin kamu borçlarından artık yalnızca payları oranında değil, tamamından sorumlu olacaktır. Yönetim yetkisine sahip birden fazla ortak olması durumunda ise ortaklar müteselsilen sorumlu olacaktır.

Kanuni temsil yetkisine sahip olmayan ortaklar açısından ise AATUHK mük. 35. ve VUK 10. maddelerine göre bir sorumluluk doğması söz konusu olmayacaktır. Müdür olmayan ortaklar, AATUHK md. 35'e göre sorumlu olacaktır.

Anonim şirketlerde ise, yönetim ve temsil yetkisi yönetim kurulu tarafından kullanılır. Dolayısıyla kanuni temsilci sıfatı da yönetim kurulu üyelerine aittir. Yönetim kurulu ise şirket sözleşmesiyle veya genel kurul kararıyla belirlenir. Anonim şirketlerde pay sahiplerinden en az birinin yönetim kurulunda olması gibi bir zorunluluk söz konusu yoktur; ancak pay sahiplerinin yönetim kurulu üyesi olmasının önünde bir engel de yoktur.²⁶⁴ Bu noktada pay sahipleri ile üçüncü kişiler arasında herhangi bir fark yoktur.

Anonim şirketin kanuni temsilcileri, görevleri döneminde ödenmesi gereken şirkete ait kamu borçlarının tamamından AATUHK mük. 35 ve VUK 10. maddelerine göre müteselsilen sorumludur. Buna göre VUK kapsamına giren alacaklar bakımından VUK özel kanun niteliğinde olduğundan; vergi alacakları bakımından VUK 10; diğer kamu alacakları bakımından ise AATUHK mük 35. maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Anonim şirketlerde, kural olarak her bir yönetim kurulu üyesi, şirketi yönetim ve temsile yetkilidir. Ancak esas sözleşme ile belirlenmiş olması halinde yönetim kurulu, yönetim ve temsil yetkisini bir veya daha fazla yönetim kurulu üyesine bırakabileceği gibi üçüncü kişiye de bırakabilir. Temsil yetkisi kendisine bırakılan yönetim kurulu üyesine murahhas üye, üçüncü kişiye ise murahhas müdür adı verilmektedir.²⁶⁵

Murahhas müdürler, yönetim kurulu üyesi ve hatta pay sahibi olmamalarına rağmen kamu alacaklarının tahsili bakımından kanuni temsilci kabul edilmektedir. Dolayısıyla murahhas müdürlerin kamu borcunun yerine getirilmesi gereken dönemde şirketi yönetim ve temsile yetkili olmaları sorumluluğun doğması bakımından yeterlidir.²⁶⁶

²⁶⁴ 6762 Sayılı Eski TK'nın 312. maddesinde anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olma zorunluluğu, 6102 Sayılı TTK ile kaldırılmıştır.

²⁶⁵ Tamer Bozkurt, "Vergi Yükümlülüğü-Vergi Sorumluluğu Kavramları Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil ve İlzama Yetkili Olanların (Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu", *BATİDER*, Ankara 2008, s. 248.

²⁶⁶ "...Dosyanın incelenmesinden; anonim şirketin 21.11.2000 tarihli olağan genel kurulu kararı uyarınca davacının yönetim kurulu üyeliğinin sona erdiği ve şirkette danışman olarak görevlendirildiği, 21.11.2000

Anonim şirketlerde yönetim ve temsil yetkisinin Murahhas üye veya müdürlere verilmesi halinde, yönetim ve temsil yetkisi bulunmayan üyelerin VUK ve AATUHK anlamında kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğunun devam edip etmeyeceği ise tartışmalıdır.

Öğretide ve yargı kararlarında baskın görüş, vergisel ödevleri yerine getirmekle görevli olmayan üyelerin; Murahhas üye veya müdür olması durumunda ise diğer yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci olarak sorumlu olmaması gerektiği yönündedir.²⁶⁷ VUK'un 10. maddesinde geçen "... kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerden alınır." ifadesi bu görüşü destekler görünmektedir. Zira imza yetkisine sahip olmayan üyelerin, kanuni ödevlerini yerine getirmemesi gibi bir durumdan bahsetmek güç olacaktır.

Aksi yöndeki görüşlerde ise, Murahhas üye veya müdürün yahut iş bölümü ile vergi ile ilgili ödevlerin bir veya birkaç üyeye ya da üçüncü bir kişiye bırakılmasının özel hukuk sözleşmesi olan esas sözleşme ile gerçekleştiği; diğer üyelerin sorumlu olmayacağının kabulünün, VUK'un 8. maddesinde yer alan özel hukuk sözleşmeleriyle mükellefiyet veya sorumluluğun devri yasağına aykırı olması sebebiyle Murahhas üye veya müdürün sorumluluğunun diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu kaldırmayacağı savunulmaktadır.²⁶⁸

Bu konuda TTK'nın Murahhas üye ve müdüre izin veren hükümlerini, yönetim kurulunun sorumluluğunu düzenleyen 553. maddesinin 2. fıkrası ile birlikte değerlendirmek gereklidir. İlgili düzenlemeye göre, *kanunun izin verdiği hallerde görevlerini başkasına devreden üyeler, devralan kişiyi makul bir özenle seçtiklerini kanıtlamaları dışında, bu yetkinin kullanılmasından doğan zararlardan dolayı sorumlu değildir.* Buna göre, sorumluluğun Murahhas üye veya müdüre bırakılması

tarikh ve 41 no'lu yönetim kurulu kararına göre de yönetim kurulu başkanı ve üyeleri gibi davacının 1. derece imza yetkilisi olduğu, anonim şirkete ait imza sirkülerinin 4. maddesinde belirtilen konularda bir yönetim kurulu üyesi ile 5. maddesinde belirtilen konularda ise 2. derece imza yetkilisi olan bir kişi ile şirketi temsil ve idareye yetkili olduğu, bu hususların da 09.01.2001 tarih ve 5210 sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı anlaşılmaktadır. Danıştay 15. D., 06.03.2013 T., E. 2012/10018, K. 2013/1845 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.04.2017.

Dolayısıyla her ne kadar şirkette danışman olarak görevlendirilmiş olsa da, yönetim kurulu üyesi olmayan hatta şirkete ortak dahi olmayan kişilerin de kanuni temsilci olarak atabilmesinin mümkün olması ve davacının da 1. derece imza yetkisine sahip ve bazı konularda şirketi temsile yetkili olması karşısında şirketin kanuni temsilcilerinden olduğu tartışmasıdır.

Başka bir deyişle kanuni temsilci olan davacıdan, şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağının istenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır."

²⁶⁷ Yaşar Karayalçın, "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 1994, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 10.04.2017; İ. Barlass, a.g.e. s. 111-114.

Bu yönde yargı kararları için

²⁶⁸ T. Bozkurt a.g.e. 261-266.; Recep Narter, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 1994, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 10.04.2017

sözleşmeden değil; kanundan doğan bir durumdur. Ayrıca VUK ve AATUHK'nın kanuni temsile ilişkin hükümleri yalnızca ticaret şirketleri ile ilgili değil; tüm kanuni temsilcilik (küçükler, kısıtlılar gibi) halleri için geçerlidir. TTK'nın ilgili hükümleri ise, murahhas üye veya müdürün sorumluluğu bakımından VUK'a göre hem sonraki tarihli; hem de özel nitelikli kanundur.

Ayrıca, VUK md. 8 göz önüne alınarak yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kalkmayacağının kabulü halinde, buna paralel olarak yönetim kurulu üyesi olmayan murahhas müdüre yetki verilmesi durumunda, murahhas müdürün kamu borçları bakımından sorumlu tutulması gerekir. Diğer bir deyişle; murahhas müdür kanuni temsilci gibi değil iradi temsilci gibi değerlendirilir. Bu durum ise, yönetim yetkisi olmayan üyelerin sorumlu tutulması; yönetim yetkisi olan kişinin ise sorumsuzluğu şeklinde adaletsiz bir uygulamaya yol açacaktır.

Yönetim kurulu üyelerinin bu durumda sırf sorumluluğun devri için yetkilerini malvarlığı olmayan üçüncü kişilere inançlı yönetim kurulu üyeliği²⁶⁹ yoluyla devredeceği; bunun ise üçüncü kişilerin sorumlu bırakacağı yönündeki görüşe²⁷⁰ katılmıyoruz. Ticari yaşamda, şirketlerin profesyonel yönetimi için üçüncü kişilere yetki verilmesi sık karşılaşılan bir durumdur. Sırf sorumluluğun devri amacı güden yetki devirleri ise kötü niyetli ve istisnai bir yaklaşımdır. Bu nedenle bu gibi istisnai durumlarda yönetim kurulu üyeleri, TTK 553/2 uyarınca murahhas seçiminde makul özeni göstermedikleri için sorumlu tutulabilecekleri gibi; habersiz üçüncü kişi de özel hukuk hükümlerine göre yönetim kurulundan uğradığı zararın tazminini talep edebilecektir.

Ticaret şirketlerinde kanuni temsilcilerin görevlerinin sona ermesi ile sorumlulukları da sona ermektedir. Ortaklık payının devrine ilişkin tescil ve ilân tartışmaları, kanuni temsilin sona ermesi için de geçerlidir.

Kanuni temsilin sona ermesine ilişkin olarak, kanuni temsilcilerin aynı anda istifası veya tek kanuni temsilcinin görevinin sona ermesi durumunda ne olacağı belirsizdir. Ticaret şirketlerinde, şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahip kimsenin kalmaması, şirketin organsız kalması sonucunu doğurmaktadır. Oysa VUK, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından organsız kalmayı mücbir sebep olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle, görev süresi sona erene veya istifa eden kanuni temsilcilerin

²⁶⁹ İnançlı yönetim kurulu üyeliği, çeşitli sebeplerle şirket yönetiminde bizzat yer almak istemeyen veya hukuken yer alması mümkün olmayan menfaat sahiplerinin anonim şirket yönetiminde temsil edildiği bir kurumdur. (Ömer Korkut, "Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği ve İnançlı Üyeye Verilebilecek Talimatların Sınırı", *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara 2007, s. 130.)

²⁷⁰ T. Bozkurt, *a.g.e.*, s. 265.

yerine, başkaca bir kanuni temsilci atanabilmesi için gerekli uygun bir süre boyunca, kamu borçlarından dolayı kanuni temsilcinin sorumluluğunun devam ettiği kabul edilmektedir.^{271, 272}

3.6.1. Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı Sonrasındaki Durum

Kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK 35. maddesine, 2008'de 5766 Sayılı Kanun ile eklenen 5. ve 6. fıkraları, Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. İptale konu 5. ve 6. fıkralar şu şekildedir:

“... Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahıslar amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Mükerrer 35. maddeye bu fıkralar eklenmeden önce, kanuni temsilcilerin sorumlu olduğu dönem konusunda uygulamada belirsizlikler yaşanmıştır. Görev süresi sona eren kanuni temsilcinin yerine getirmediği ödevler nedeniyle görev süresi sonra erdikten sonra sorumlu tutulup tutulamayacağı, yeni kanuni temsilcinin eski temsilcinin yerine getirmediği ödevlerden dolayı sorumluluğu konuları tartışma yaratmış, Danıştay'ın da bu konuda çelişkili kararları olmuştur.

Ayrıca, mük. 35. maddeye 6. fıkra eklenmeden önce, düzenlemenin uygulama alanı konusunda da sorunlar yaşanmakta idi. Şöyle ki, kanuni temsilcinin VUK kapsamındaki alacaklardan sorumluluğunu düzenleyen VUK 10. maddesi varken AATUHK mük. 35. maddenin vergi alacaklarına uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdi.

Maddede 5766 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, maddenin gerekçesinde, VUK kapsamına girmeyen alacaklar bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemediği, genel hükümler yoluyla tahsilin ise kamu alacağını güçleştirdiği ifadesi ile mük. 35. maddenin yalnızca VUK kapsamına girmeyen alacaklar yönünden uygulanacağı kabul ediliyordu.²⁷³ Ancak, 6183 Sayılı Kanunun kapsamında

²⁷¹ Alp Aktaş, *a.g.m.*

²⁷² “...Limited şirketteki ortaklık payını devreden davacının; limited şirketlerde müdürlük sıfatı, pay senedi sahibi olma şartına bağlanamayacağından, yeni müdür seçilene dek kanuni temsilci olarak sorumluluğunun devam edeceği.” Danıştay 9. D., 09.06.2009 T., E: 2008/177, K: 2009/2410 Sayılı Kararı, Aktaran: Alp Aktaş, *a.g.m.*

²⁷³ Mük. 35. maddenin gerekçesi şu şekildedir: “...213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı

VUK kapsamına giren alacaklar da olduğundan, mük. 35. madde yalnızca VUK kapsamı dışındaki kamu alacakları için değil; 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu alacakları bakımından uygulanmaya başlanmıştır.

Ancak, VUK 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından kusur sorumluluğu ilkesi kabul edilmişken AATUHK mük. 35. maddede tartışmalı olmakla birlikte kusursuz sorumluluk hali olduğu kabul ediliyordu. Çünkü VUK'ta yer alan “kanuni ödevini yerine getirmeme” gibi bir şart, AATUHK bakımından aranmamakta, yalnızca kamu alacağının tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılmış olması kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için yeterli görülmüştü.

Bu çelişkileri gidermek için 5766 Sayılı Kanunla birlikte, mük. 35. maddenin VUK kapsamındaki alacaklara da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu durum, kanunlar arasında çatışmaya ve kusursuz kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasına yol açmıştır. Özellikle 5. fıkra ile birlikte değerlendirildiğinde, görev sırasında kusurlu hareket etmemiş, ancak vergi borcunun doğumu sırasında görev yapmış kanuni temsilcinin, sonraki kusurlu kanuni temsilcinin fiillerinden dolayı sorumlu tutulması sonucu doğurmakta; bu durum ise vergi hukukunda belirlilik ilkesine aykırı idi.

Bu nedenlerle, söz konusu düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi tarafından adalet, hakkaniyet ve Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.²⁷⁴

amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkânı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkûr maddenin tatbik imkânı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır.

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 kanunî temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir.”, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

²⁷⁴ “...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 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 eylemden müteselsil sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvensiz 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.” Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Uploads/2015-29.doc>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

Söz konusu iptal kararının metninden, mük. 35. maddenin uygulaması bakımından da kanuni temsilcinin kusurlu olması gerektiği şeklinde bir sonuca ulaşılabilir. Bu sonuca ulaşılması halinde, amme alacağının doğduğu dönemdeki kanuni temsilcinin kusurlu olması halinde sorumlu olacağı veya ödenmesi gereken dönemde kusurlu olmayan kanuni temsilcinin sorumlu olmayacağı savunulabilir.²⁷⁵ Ancak, kanun metni, idareye veya uyuşmazlık halinde mahkemeye böyle bir araştırma yapma zorunluluğu yüklememiştir.²⁷⁶ Dolayısıyla, mük. 35. maddenin kusur sorumluluğu mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu yönündeki tartışmalar sürmeye devam edecek gibi görünmektedir.

Bu iptal kararı ile birlikte, kanuni temsilci sıfatı ile sorumluluğuna başvuru olan şirket ortaklarının sorumluluğu, VUK kapsamında olmayan kamu alacakları bakımından görev sürelerinin sona ermesi ile bitecektir. Ancak, kanuni temsilci, görev süresinde yerine getirmediği ödevler bakımından VUK 10. maddesi gereği sorumlu tutulabilecektir.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda görev yapan kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluğu kaldırılmış olmasına rağmen, limited şirket ortaklarının 35. maddedeki düzenlemenin iptal edilmemiş olması sebebiyle amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlardaki ortakların farklı kişiler olmaları halinde bunların da müteselsil sorumluluğunu öngören düzenleme hâlen yürürlüktedir.

Bu düzenlemeye göre doğacak sonucu bir örnekle açıklamak gerekirse, iki ortaklı A Limited Şirketi, ortaklardan biri (B) ve dışardan atanmış bir müdür (M) ile birlikte yönetilmektedir. Diğer ortağın (O) yönetim yetkisi bulunmamaktadır. Buna göre, 11.01.2017 tarihinde O şirketteki payını devretmiş, M ise görevinden istifa etmiştir. Bu durumda, 05.01.2017’de doğmuş, ancak 05.02.2017’de ödenmesi gereken bir kamu alacağından dolayı M’nin sorumluluğu bulunmazken O, şirketteki sermaye payı oranı ile sorumlu olacaktır. Burada M’nin şirkette yönetim ve temsil yetkisi varken, O’nun böyle bir yetkisi bulunmadığı düşünüldüğünde, 35. maddenin son fıkrasının da mük. 35. madde ile aynı sebeplerle Anayasa’ya aykırı olduğu, bu nedenle yürürlükten kaldırılması gerektiği açıktır.

²⁷⁵ Rahman Şentürk ve Zeynep Korkmaz Şentürk, “Amme Alacaklarında Kanuni Temsilciler İle Limited Şirket Ortaklarının Sorumlulukları ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2015, <http://www.vmhk.org.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

²⁷⁶ Aynı yönde bkz: Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara 2017, s. 134.

Ayrıca, 35. madde, 6762 Sayılı Ticaret Kanunu Dönemi'nde yürürlüğe girmiştir. 6762 sayılı Kanun'da, limited şirketler, uygulamasının çok olması ve anonim şirketlere göre daha küçük yapıda olması sebebiyle sermaye şirketi ile şahıs şirketi arasında düzenlemelere tabi tutulmuştur. Ancak, 6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile limited şirketlerin sermaye şirketi yönleri kuvvetlendirilmiştir. Ortakların aksi kararlaştırılmadığı sürece müdür sıfatını taşınamaması; müdürlerin şirket sözleşmesi ile belirlenmesi bunun en açık örneğidir.

Bu durumda, şirketin yönetimi konusunda yetkisi bulunmayan, hatta amme alacağına ilişkin dönemde şirketin mali işlemlerini ve kayıtlarını denetlemeye dahi yetkisi bulunmayan ortağın kusursuz sorumluluğu söz konusudur. Dolayısıyla mük. 35. maddeye ilişkin karar gerekçe gösterilerek, 35. maddenin de hukuk devleti ilkesine ve Anayasaya aykırılığı ileri sürülebilir.²⁷⁷

Söz konusu düzenlemenin yürürlükte kalması, vergilemede eşitlik ilkesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Vergilemede eşitlik ilkesi, eşit durumda olanlara eşit, farklı durumda olanlara ise farklı davranılmasını gerektirir. Bu bakımdan vergilemede eşitlik ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesiyle de bağlantılıdır. Vergilerin kanunla düzenlenmesinin temel amacı, yükümlüler arasında eşitliğin sağlanmasıdır. Bu eşitlik, aynı durumdaki kişilerin devlet karşısındaki hak ve çıkarlarının korunması ile gerçekleşir.²⁷⁸

Bu bakımdan, vergilemede eşitlik ilkesi, bir yandan Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitliği, diğer yandan da eşitlik ilkesine uygun maddi vergi kanunları çıkarılmasını, mükelleflerin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir.²⁷⁹

Ancak, kanunların Anayasa Mahkemesi'nce denetimi, sınırlı durumlarda söz konusu olduğundan; bu denetim yaygın şekilde işlememektedir.²⁸⁰ Öte yandan, Anayasa Mahkemesi Kararı'nın alacağı iptal veya yürütmeyi durdurma kararının resmi gazetede yayınlanmasına kadar geçecek süre ve kararın geçmişe yürümeyeceği göz önüne alındığında, hak kayıpları yaşanabilecektir.²⁸¹ Vergilemede eşitlik ilkesinin korunmasının özü ise vergi yükümlüleri arasında uygulamadan kaynaklanan eşitsizliklerin, bir yasal

²⁷⁷ Ata Diliçikık, "Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2015, s. 44.

²⁷⁸ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 149.

²⁷⁹ Ersan Öz, *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2004, s. 52.

²⁸⁰ N. Çağan, *a.g.e.*, s. 189.

²⁸¹ E. Öz, *a.g.e.* s. 235.

düzenleme ile kanun koyucu tarafından bertaraf edilmesidir.²⁸² Bu nedenle, Anayasa Mahkemesi kararının beklenmesi yerine, kanun koyucu tarafından ilgili fıkranın yürürlükten kaldırılması, bu konuda daha hızlı bir çözüm olacaktır.²⁸³

3.7. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’ndan Doğan Sorumluluk

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (SSGSSK) 88. maddesinde, *kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, AATUHK hükümlerinin uygulanacağı* hükme bağlanmıştır.²⁸⁴ Bunun yanı sıra, SSGSSK’da da şirket ortaklarının ve temsilcilerinin ödenmeyen sigorta primlerinden dolayı sorumluluklarını düzenleyen özel hükümler vardır.

Ticaret şirketlerinde ortakların SSGSSK bakımından sorumluluklarını, kendi sigortalılıklarından doğan borçlardan sorumlulukları ve işveren olarak çalıştırdıkları işçilerin sigortalılıklarından doğan borçlardan sorumlulukları şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.

Ticaret şirketi ortaklarının kendi sigortalılıklarından doğan sorumluluğu, geniş anlamda sorumluluklarını ifade eder. Ticaret şirketi ortakları, SSGSSK’nın 4. maddesinin b bendinin 3. alt bendi kapsamında sigortalı sayılmaktadırlar. Ortakların sigortalılıklarından dolayı başlama ve bitiş beyanında bulunma ödevleri bulunmaktadır.

Şirket ortaklarının sigortalılıklarının başlangıcını düzenleyen 7. maddesinin b bendine göre,

- *Şahıs şirketlerinden kolektif, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ve donatma iştiraki ortaklarının vergi mükellefiyetlerinin başladıkları tarihten;*
- *Sermaye şirketlerinden limited şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirketin ticaret sicil memurluklarınca tescil edildikleri tarihten;*
- *Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kuruluna seçildikleri tarihten itibaren sigortalılıkları başlamaktadır.*

Anılan düzenlemeye göre, sigortalılığı başlayan şirketlerde ortakların bu tarihlerden itibaren on beş gün içinde Kurum’a bildirimde bulunması gereklidir. Bu

²⁸² Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, *Modern Toplumun Yazılı Beklentileri – Vergilemede Anayasal Prensipler*, Ankara 2011, s. 54.

²⁸³ Aynı yönde bkz: Eyyüp İnce, “Vergi Dairelerince Limited Şirket Ortakları Hakkında Mütessesil Sorumluluk Kapsamında Cebri Takibat Yapılabilir Mi?”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2015, s. 129.

²⁸⁴ Sosyal Güvenlik Kurumu’na ödenmesi gereken prim ve diğer alacaklar, asıl olarak kamu alacağı sıfatını taşımazlar. Ancak 5510 sayılı Kanun’da yer alan hüküm gereği, bu alacakların tahsilinde 6183 Sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlandığından, söz konusu alacaklar kamu alacağı gibi işlem görmektedir.

bildirim yükümlülüğüne uymayan ortaklar, idari para cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Ancak limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bildirim yükümlülüğü ortaklara değil; ilgili ticaret sicil müdürlüğüne aittir. Dolayısıyla, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesinden doğan cezaların muhatabı da ticaret sicil müdürlüğü olur.

Sigortalılığın bitimi ise ortaklık payının devri veya işi bırakma nedeniyle gerçekleşebilir. Sigortalılığın sona ermesi başlığını taşıyan SSGSSK'nın 9. maddesi, şirket ortaklarının sigortalılıklarının bitimine ilişkin bildirim ödevlerini düzenlemektedir.

Buna göre,

- *Şahıs şirketlerinden kolektif, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları ve donatma iştiraki ortaklarının vergi mükellefiyetlerinin sona erdiği tarihten,*
- *Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirketin ticaret sicil memurluğundan kaydının silindiği tarihten,*
- *Limited şirket ortaklarından hisselerinin tamamını devreden sigortalıların, hisse devrinin yapılmasına ortaklar kurulunca karar verildiği tarihten,*
- *Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kurulu üyeliklerinin sona erdiği tarihten itibaren sigortalılıkları sona ermektedir.*

Ortaklar, sigortalılıklarının sona erdiği tarihten itibaren on gün içinde Kurum'a bildirim yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

Limited şirketlerde hissenin devredilmesi durumunda, devralan ortak bakımından sigortalılığın başlangıcı, devreden ortak bakımından ise bitişi söz konusudur. Bu durumda, devralan için on beş gün, devreden için on günlük bildirim süresi uygulanacaktır.

Hisse devri halinde, bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için hisse devrinin ticaret sicil tarafından beklenmemesi gereklidir. Bu bildirim devreden ortak, devralan ortak, ya da şirketi yönetim ve temsile yetkili kılınmış kişiler tarafından yerine getirilebilir. Çünkü bu kararının belirtilen süre içinde ticaret sicil memurluğunca tescil edilmemesi halinde ortaklar, ortaklar kurulu kararı ile hissenin devrine ilişkin tanzim edilen noter devir sözleşmesinin ve devrin pay defterine işlendiği sayfanın birer suretlerini birlikte ibraz ederek de işlemlerini sonuçlandırabilirler.²⁸⁵

²⁸⁵ Gürbüz Erdoğan, "Limited Şirket Ortaklarının Başlangıç ve Sona Erdirilmesi Durumunda Sosyal Güvenlik Kurumu'na Bildirimi", *Yaklaşım Dergisi*, 2013, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

Uygulamada en çok karşılaşılan problemlerden birisi de, limited şirket ortaklarının, hissesini noter onaylı sözleşme ile devrederek bunun pay defterine işlenmesine rağmen, ticaret sicilde ilan edilmediği için Kurum tarafından devir tarihinden sonraki borçlar için eski ortaklar hakkında takip yapılmasıdır.²⁸⁶ Ancak, pay devrinin hüküm ve sonuçlarını ifade etmesi ticaret sicilde tescile tabi olmadığından bu durumlarda ortakların sorumluluğu bulunmamaktadır.

SSGSSK'nın 88. maddesinin 20. fıkrasında ise şirket yöneticileri, şirkete ait sigorta primlerinin ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır.²⁸⁷ İlgili maddede, şirket yöneticilerinin sorumluluğu müteselsil ve sınırsız nitelikte belirlenmiştir. Şirket yöneticilerinin sorumluluğunun doğabilmesi için kanun, prim borçlarının ödenmemesi için "haklı bir sebep olmaması" koşulunu getirmiştir. Dolayısıyla burada yöneticilerin kusura dayanan sorumluluğu söz konusudur. Sigorta prim borçları açısından, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için alacağın şirketten tahsil edilememiş olması şartı aranmaz. Diğer bir deyişle kanuni temsilcilerin sigorta prim borçlarından sorumluluğu 1. dereceden müteselsil sorumluluktur.²⁸⁸ Yani sigorta prim borçları bakımından sorumluluğun fer'iliği ilkesi söz konusu değildir. Bu durumlarda müdürler doğrudan sorumlu olduklarından şirketle aynı anda; hatta şirketten daha önce takip edilebilirler.²⁸⁹

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları için limited şirketlerin takibinde kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenleyen AATUHK hükümlerinden farkı hükümlerin söz konusu olması ve hangi kanunun hükümlerin uygulanması gerektiği haklı olarak bir tartışma konusu olmaktadır. Fakat sonuç olarak, özel hükümleri ihtiva eden 5510 sayılı SSGSSK'nın 88. maddesinin 20. fıkrasının, genel hükümleri ihtiva eden 6813 sayılı AATUHK mük. 35. maddesine göre uygulama önceliği bulunmaktadır.²⁹⁰

²⁸⁶ Vakkas Demir, "Limited Şirketteki Hisse Devrini Sicil Gazetesinde Yayınlatmayan Şirket Ortağı SGK Borçlarından Kurtulabilir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, 2015, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

²⁸⁷ SSGSSK md. 88/20: "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."

²⁸⁸ Yaralı, *a.g.m.*

²⁸⁹ Mert Silahşör, "Limited Şirketlerde Kamu Alacağı Sorumluluğu" 6. *Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara 2017, s. 147.

²⁹⁰ Ufuk Doruk, "Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarında Limited Şirketlerin Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 2015, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

3.8. Şirket Ortaklarının Vergi Cezaları Karşısındaki Durumları

Şirket ortaklarının vergi cezalarından sorumluluklarını belirlemeden önce, vergi cezası kavramı ve ayrımları üzerinde kısaca durmak gereklidir. Ceza kavramı, genel olarak haksızlık oluşturan hukuka aykırı fiillere uygulanan yaptırımlar olarak tanımlanmaktadır.²⁹¹ Buna göre vergi cezalarını da genel olarak, vergi kanunlarına aykırı davranışlar sebebiyle uygulanan idari ve adli yaptırımlar olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi sistemimizde, vergi cezaları, vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak iki ayrı kategoriye ayrılan fiillere uygulanmaktadır. VUK md. 344 vd. düzenlenen vergi ziyai kabahati ile md. 351 vd. düzenlenen usulsüzlük kabahatlerine, idari para cezası uygulanmaktadır. VUK 359'da düzenlenen kaçakçılık, md. 362'de düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal ve md. 363'te düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçları ise adli para ve/veya hapis cezası ile cezalandırılan vergi suçlarıdır.

Vergi kabahatleri, idare tarafından tespit edilen ve yaptırımları da yine idare tarafından uygulanan hareketlerdir. Ancak idari yaptırım uygulanmasına neden olan vergi kabahatleri, vergide kanunilik ilkesi gereği diğer idari suçlardan farklı olarak tıpkı ceza anlamındaki normlar gibi kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlıdır ve dolayısıyla bu noktada diğer idari cezaların genel karakteristiğinden ayrılır.²⁹²

Ticaret şirketlerine kesilecek vergi cezaları, VUK md. 333'te düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında, tüzel kişilerin idaresinde VUK hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda kesilecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilecektir. Ancak maddenin ikinci fıkrasında, VUK 10. maddesine yapılan atıf sebebiyle, tüzelkişilikten tahsil edilemeyen vergi cezalarından kanuni temsilciler sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. VUK hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda kesilecek cezalardan anlaşılması gereken ise VUK md. 331'de ifade edilmiştir: *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”*

Bu hüküm dolayısıyla, ticaret şirketleri de hukuk sistemimizde tüzel kişilik olarak kabul edildiklerinden, kendilerinin vergi kanunlarına aykırı hareket etme iradeleri bulunmamasına karşın, vergi kabahatlerine ilişkin idari yaptırımlardan birinci derecede şirket tüzel kişiliği sorumlu tutulmuştur. Bu bakımdan kanuni temsilcinin kusurunun ağırlığı yahut kusurlu olup olmaması önemli değildir; kusurun derecesi adli yaptırım

²⁹¹ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2011, s. 86.

²⁹² İ. Barlass, *a.g.e.*, s. 128.

gerektirecek bir vergi suçuna vücut vermedikçe, vergi cezalarından şirket sorumludur. Dolayısıyla kanuni temsilci adına ceza ihbarnamesi düzenlenmez.²⁹³

Anılan hükümde, şirket ortakları bakımından herhangi bir düzenleme öngörülmemiştir. Dolayısıyla şirket ortaklarının vergi cezaları konusunda sermaye borcunu yerine getirmek dışında herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.²⁹⁴ Ancak şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluklarını düzenleyen hükümler uyarınca vergi cezalarından sorumluluğu elbette söz konusu olacaktır. Dolayısıyla şahıs şirketi ortakları ile limited şirketi ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu konusunda yapılan açıklamalar vergi cezaları bakımından da geçerlidir.

Tüzel kişiler adına vergi cezası kesilmesine ilişkin VUK 333. maddesi, tüzel kişiliği olmamasına rağmen adi şirketler bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Şöyle ki, kanunda gösterilen durumlarda adi şirketlere mükellefiyet tanındığı daha önce ifade edilmişti. İşte adi şirkete sanki tüzelkişiliği varmışçasına mükellefiyet tanınan vergiler bakımından, ilgili vergilere ilişkin cezalar da ortaklık adına düzenlenecektir.²⁹⁵ Bu durumda, şirket adına vergi ceza ihbarnamesi düzenlenecek; ancak şirket tüzelkişiliği olmadığından şirket adına kesilen cezalardan ortaklar birinci derecede ve sınırsız olarak sorumlu olacaklardır.

Tüzelkişiliği haiz şahıs şirketleri ise, TTK bakımından ticaret şirketi olarak değerlendirilmelerine karşılık vergi kanunlarımız bakımından kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmemiş; bunların elde ettiği gelirler bakımından ortaklar şahsi gelir vergisine tabi tutulmuştur. Dolayısıyla şirket tüzelkişiliğine mükellefiyet tanınan istisnai durumlar hariç, şahıs şirketlerine ceza kesilirken, bunların ortaklarının elde ettiği gelirler, tarhiyatın asıl konusu olacaktır. Bu sebeple, gelir vergisine ilişkin cezalardan dolayı şirket ortakları

²⁹³ “Ticaret şirketlerine kesilecek vergi cezaları, VUK md. 333’te düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında, tüzel kişilerin idaresinde VUK hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda kesilecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilecektir. VUK hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda kesilecek cezalardan anlaşılması gereken ise VUK md. 331’de ifade edilmiştir: “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.” Danıştay 3. D., 26.12.1991 T., E. 1990/853, K. 1991/3080 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

²⁹⁴ Halil Bağdınlı, “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008, s. 49.

²⁹⁵ “...Bu durumda, vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabileceğinden, Vergi Mahkemesince işin esasının incelenmesi gerekirken, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.” Danıştay 9. D., 14.04.2009 T., E. 2007/5234, K. 2009/1707 Sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/>, Erişim Tarihi: 20.03.2017

birinci derece sorumlu iken mükellefiyetin ortaklığa tanındığı KDV, emlak vergisi gibi vergilere ait cezalar bakımından ise ortaklar ikinci derece sorumlu olacaktır.”

Şahıs şirketlerinde şirket adına cezalı tarhiyat yapılması konusunda bir özellikli husus da ortakların ölümü halinde olmaktadır. Burada, cezanın konusu ortakların kazancı olduğundan, ortakların ölümü halinde cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ortağın ölümü ile ceza sona erecektir. Bu nedenle, şahıs şirketlerinde ortakların ölümü halinde ceza sona ereceğinden tüzelkişiliğe ait cezanın kesilmesinde bu payın dikkate alınarak cezadan düşülmesi gerekir. Danıştay kararları da bu yöndedir.^{296, 297}

Buna paralel olarak, Danıştay’ın şirket tüzel kişiliği sona erse dahi şirket adına kesilemeyen cezanın ortaklar adına kesilebileceği yönünde görüşleri vardır.²⁹⁸ Söz konusu kararın ilişkin olduğu vergi türü kararda belirtilmemiştir. Kanımızca burada, cezanın ilişkin olduğu vergi türünden ikili bir ayrıma gitmek gereklidir. Cezanın asıl konusu, ortaklara yapılan gelir vergisi tarhiyatı ise, şirket tüzelkişiliği son bulsa dahi ortakların sorumluluğuna gidilebilir. Ancak şirkete mükellefiyet tanınan vergilerden biri söz konusu ise veya şirkete ilişkin genel nitelikte bir şekli vergi ödevi söz konusu ise burada şirket tüzelkişiliği son bulduktan sonra cezanın da sona ereceği; ortaklara cezalı tarhiyat yapılamayacağı kabul edilmelidir.

Limited şirketler bakımından ise şirket ortakları, diğer kamu borçlarından olduğu gibi vergi cezalarından da AATUHK 35. maddesine göre sermaye payı oranında sorumludur. Buna göre, ortak payını devretmiş olsa dahi 35/2 gereğince devirden önceki cezalardan sorumlu olmaktadır. Ancak payını devretmiş ortağın, çoğu kez şirket hakkında inceleme yapıldığından dahi haberi olmamaktadır. İnceleme sırasında inceleme elemanı

²⁹⁶ “Kolektif şirket adına ceza kesilirken vefat eden ortağın hissesi dikkate alınarak sadece diğer ortakların hissesi oranında ceza kesilmesi gerekir.” Kararda, “...Cezanın muhatabı şirket tüzel kişiliği olduğundan gelir vergisi yükümlüsü olan ortaklardan birinin ölümü nedeniyle cezanın düşmesinden söz edilemez. Kaldı ki şirket tüzel kişiliğinin faaliyetinin ve mükellefiyetinin sona erdiğine ilişkin bir tespit de bulunmamaktadır.” şeklinde karşı görüş de mevcuttur. Danıştay 4. D., 14.06.1999 T., E. 1998/2383, K. 1999/2598; Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

²⁹⁷ Ortağın ölmesinin vergi cezalarını düşürmeyeceği şeklindeki aksi yönde görüş için bkz: Mahmut Sayın, “Tüzel Kişiliklerde Vergisel Ve Cezai Sorumluluk”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1997, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

²⁹⁸ “Kollektif şirket adına 1982 dönemi için kesilen cezanın, ceza kesme işleminin yapıldığı 1987 yılında şirket tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle ortaklardan takip ve tahsili yoluna gidileceğinden davacı ortağın hissesine isabet eden cezaya karşı menfaatini ihlal etmesi nedeniyle dava açabileceği cihetle; vergi mahkemesince davanın cezaya ilişkin kısmının da esastan incelenmesi gerekirken ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” Danıştay 3. D., 08.02.1989 T., E. 1988/1883 K. 1989/347 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

ve Rapor Değerlendirme Komisyonuyla görüşme yapma hakkı, cezalarda indirim, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma talep etme hakkı da bulunmamaktadır.²⁹⁹

Limited şirkette müdür sıfatını taşıyan ortaklar ile anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesi bulunan pay sahipleri vergi cezalarından kanuni temsilci sıfatı ile sorumludurlar. Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, vergi cezalarından birinci derecede sorumlu tutularak asıl mükellefe cezaları rücu hakkı tanınmamışken tüzelkişi kanuni temsilcilerin hürriyeti kısıtlayıcı cezalar ile adli para cezalarından birinci derecede sorumlu olması; ancak idari nitelikteki cezalardan ikinci derece sorumlu olması ve cezaları tüzelkişiye rücu edebilmesi eleştirilere sebep olmuştur.

Bu eleştiriler, şirket tüzel kişiliğinin kusurlu hareket etme yeteneği olmamasına rağmen kanuni temsilcinin kusurlu hareketinden dolayı cezalandırılması neticesinde cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği ve böylece, vergisel kabahatler dolayısıyla uygulanacak idari para cezaları yönünden, cezada şahsilik ilkesi yumuşatıldığı yönündedir.³⁰⁰

Buna karşılık, bu düzenlemenin esas amacının suçun şeklen sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rol alan kanuni temsilcilerin cezalandırılması olduğu; dolayısıyla cezaya muhatap olan kanuni temsilcinin suçla arasındaki ilişkinin araştırılması gerektiği, bu nedenle temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların dikkate alınması gerektiği şeklinde görüşler de mevcuttur.³⁰¹

VUK 333. maddesi gereği kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulabilmesi için, öncelikle şirket hakkında takip yapılmış ve alacağın tahsil edilememiş olması gereklidir. Burada, AATUHK mük. 35. maddesinde alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli iken; VUK 10. maddesinde bu yönde bir hüküm yoktur. Dolayısıyla vergi cezaları bakımından şirket hakkındaki takibin sonuçlandırılmış olması gerekir.³⁰²

Vergi ceza sistemimizde, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin gerçekleşmesi için kanunda kast unsuru aranmamıştır. Kanunda sayılan hareketlerin yapılması veya yapılmaması yahut vergi kaybına sebep olunması halinde vergi kabahati söz konusu

²⁹⁹ Tayfun Şahin, “Sermaye Payını Devreden Limited Şirket Ortaklarının Vergi İncelemesi ve Sonrasında Sorumluluk ve Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, 2013, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 14.04.2017.

³⁰⁰ Turgut Candan, “Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu”, 2015, <https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiliği-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumluluğu/> Erişim Tarihi: 12.04.2017.

³⁰¹ Süleyman Göç, “Kanuni Temsilcilerin Ödevleri ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1986, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

³⁰² C. D. Koban, *a.g.e.*, s. 183.

olacaktır. Burada vergiye ilişkin ödevlerin gereği gibi yerine getirilip getirilmemesinde mükellefin veya sorumlunun kusurlu olup olmaması dahi önem taşımaz. Ancak VUK 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi için kusurlu olmaları gerektiği daha önce ifade edilmişti. Dolayısıyla, vergi kabahatlerine yaptırım uygulanabilmesi için ortaklığın kusuru bulunması gerekli değilken kanuni temsilcilerin kusurlu olmaları gerekmektedir.³⁰³

Vergi suçları bakımından ise, suçun yaptırımı hürriyetin kısıtlanması olduğundan, cezaların tüzelkişiliğe uygulanabilmesi mümkün değildir. VUK md. 333'ün son fıkrasında, kaçakçılık fiillerin gerçekleştirilmesi halinde bu fiiller için öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı düzenlenmiştir.

4369 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler sonucu, vergi ziyaı kabahatinin oluşması için kast aranması şartı kaldırılmış; ardından vergi kaçakçılığı suçu için vergi ziyaı ön koşulu kaldırılmış ve sahte veya yanıltıcı belge kullanma hareketindeki “bilerek” ibaresi yasa metninden çıkarılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler sonucunda, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için kast unsurunun aranıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiştir.

Yapılan düzenlemelerle kanun koyucunun, VUK md. 344'te yer alan kastın kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarıldığı, 359 uncu madde de sayılan fiillerin ortaya çıkmasının, suçun tekemmülü için tek başına yeterli olacağı yönünde bir sonuca ulaşmaya çalışıldığı ifade edilmiştir.³⁰⁴

Ancak ceza hukukunun genel ilkelerinin kanunlarda yer alan muğlak ifadelerle aşılması ve bu anlamda objektif sorumluluk yaratılması mümkün değildir. Genel ceza sistematigi, gerek anayasal gerekse evrensel ilkeler neticesinde, bir kişinin cezalandırılabilmesi için, kural olarak kastın varlığı şarttır. Kast, suçun manevi unsurudur. Kastın aranmayacağı, kişinin taksirli hareketi neticesinde cezalandırılabilmesi için ise bu hâllerin kanunda açıkça ve tartışmaya yer vermeyecek netlikte düzenlenmiş olması gereklidir. Taksirle işlenebilen bir suçun varlığı halinde dahi, kusurlu bir davranışın varlığı şarttır. Fail, kendi kusurlu davranışı sebebiyle sorumlu tutulmaktadır.³⁰⁵

Bu nedenlerle, kanuni temsilcinin kaçakçılık suçundan sorumlu tutulabilmesi için, kastının varlığı şarttır. Söz konusu değişikliğe rağmen kaçakçılık suçunun manevi

³⁰³ İ. Barlass, *a.g.e.* s. 135.

³⁰⁴ Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

³⁰⁵ Muharrem Özen, “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003, s. 80.

unsurunun kast olduğu kabul görmektedir.³⁰⁶ Maliye Bakanlığının 306 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’nde de *kastın suçun manevi unsuru olduğu, sahte belgenin bilerek kullanılmadığı durumlarda kastın varlığından ve dolayısıyla suçun varlığından söz edilemeyeceği* belirtilmiştir.

Kaçakçılık suçunun kanuni temsilci tarafından işlenmesi halinde, kanuni temsilcinin bu fiilinden dolayı cezalandırılacağına şüphe yoktur. Ancak şirket kanuni temsilcilerinin birden fazla olduğu hallerde, örneğin limited şirketlerde müdürler kurulunun veya anonim şirketlerde yönetim kurulunun kollektif olarak bu suçu işlemeleri halinde, aralarındaki yetki paylaşımı ve her bir temsilcinin fiilinin ağırlığı göz önünde tutularak suça iştirak kuralları çerçevesinde uyuşmazlık çözülecektir.

VUK 333/3 hükmünde tartışmaya neden olan bir diğer konu da “*fiili işleyenler sorumlu tutulur*” hükmünden dolayı fiilin kanuni temsilci değil de şirket personeli tarafından işlenmesi halinde, kanuni temsilcinin sorumlu olup olmayacağıdır. Çünkü pek çok kez, personelin bu fiili kendi iradesiyle değil arka plandaki kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla işlediği kabul edilmektedir.

Bu durumlarda, kanuni temsilcinin bilgisi dâhilinde işlenmiş bir suç söz konusuysa, sorunun yine suça iştirak kuralları neticesinde çözüleceği kabul edilmektedir.³⁰⁷ Burada suça konu emir ve talimatı veren kanuni temsilci, azmettiren olarak cezalandırılır. Ancak, kanuni temsilcinin emir ve talimatı olmadan da personelin bu fiili işlemesi mümkündür. Bu nedenle kanuni temsilciyi her durumda objektif sorumlu tutmak adil bir yaklaşım olmayacaktır. Ceza yargılaması sırasında her somut olay kendi özellikleri içerisinde değerlendirilerek bir sonuca ulaşılmalıdır.

Kaçakçılık suçuna vücut veren bir fiilin ortak tarafından işlenmesi halinde, elbette suçu işleyen ortak cezalandırılacaktır. Ortaklık payı itibarıyla şirketin sahibi gibi görünen büyük pay sahibinin salt, vergi kanunlarına aykırı davranışın yöneticiye getireceği sorumluluktan kaçmak amacıyla, yanına küçük payla bir ortak alarak veya ortak olmayan kişiyi yönetici atayarak, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde yönlendirmesi durumunda ise arka plandaki ortağın azmettirici olarak iştirak iradesinin varlığı olacak, her iki ortak iştirak kuralları çerçevesinde cezalandırılacaktır.³⁰⁸

³⁰⁶ İ. Barlass, *a.g.e.* 140; Elif Kurdoğlu, *Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2011, s. 57.

³⁰⁷ E. Kurdoğlu, *a.g.e.*, s. 57; H. Bağdınlı, *a.g.m.* s. 50.

³⁰⁸ T. Candan, *a.g.m.* (Cezalar).

3.9. Şirket Ortaklarının İflas ve İflas Erteleme Dönemindeki Sorumlulukları

Hukukumuzda, alacağını vadesinde ve gerektiği gibi tahsil edememiş alacaklı, alacağının cebren tahsili için borçlu hakkında iki takip yolu kullanabilir. Bunlar cüzi icra (haciz) ve külli icra (iflas) ile takip yollarıdır. Haciz yolu ile takipte alacaklı borçlunun alacağına yeter miktarda mal ve haklarına haciz koyarak veya varsa borçlunun mal ve hakları üzerinde rehinin veya teminatın paraya çevrilmesi ile alacağına kavuşmaktadır. Külli icra olarak da adlandırılan iflas ise, tacirin bütün alacaklılarının, borçlunun haczedilebilen maddi ve maddi olmayan tüm malvarlığından tahsil olunabilmesini sağlayan cebri icra yoludur.³⁰⁹

İflas sonucunda, borçlu ticari hayattan silinmektedir. Oysa ekonomik anlamda, tacirlerin ticarete devam etmesi arzulanmaktadır. Bu nedenle iflas, hukuk sisteminde arzu edilmeyen bir yoldur. Ancak şirketin malvarlığının borca batık olması halinde, alacaklıların tümünü tatmin edebilmek ve kimi zaman da borçlunun kötü niyetli davranışlarını bertaraf edebilmek amacıyla zorunlu veya ihtiyari olarak başvurulmuş bir yoldur.

Bir ticaret şirketinin borca batık olması veya borcunu ödememesi halinde, kamu alacaklısı idare tarafından borçlunun iflası istenebileceği gibi; kamu idaresi hakkında iflas kararı verilmiş bir şirketin iflas alacaklıları arasında yer alabilir. AATUHK 100. maddesinde de *kamu alacaklarının tahsili için borçlunun iflasının istenebileceği* hükme bağlanmıştır.

Borçlunun iflasının isteneceği hallerde, AATUHK md. 100’de yapılan yollama gereği, iflas yolu ile takip bakımından İİK’nın iflasa ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Alelde borçlular bakımından iflas yolu ile takibe başvurulamaz. İİK md. 45’te kimler hakkında iflas yolu ile takip yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, *iflas yolu ile takip, ancak Ticaret Kanunu gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunanlar ile özel kanunlarına göre tacir olmadıkları halde iflasa tabi bulundukları bildirilen hakiki veya hükmi şahıslar hakkında yapılır.*

İflas kararı, şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesi tarafından verilmektedir. İflas kararı üzerine, borçlunun tüm tüm müeccel alacakları muaccel hale gelir ve borçluya ait tüm mal ve haklar iflas masasına geçer, yani borçlunun mal ve hakları üzerindeki tasarruf yetkisi sona erer. Dolayısıyla şirket ortaklarının ve kanuni

³⁰⁹ Yakup Tokat, “İflas ve Konkordato Hallerinin Vergi Hukuku Bakımından Etkileri-II”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 14.04.2017.

temsilcilerinin de gecikmesinde sakınca bulunan haller hariç³¹⁰ şirket üzerindeki hak ve yetkileri sona ermekte, şirket, iflasın sona ermesine kadar bu amaç ile sınırlı olarak iflas idaresi tarafından idare edilmektedir.

İflas dönemi boyunca, şirketin kanuni temsilcisi sıfatı iflas idaresindedir. Dolayısıyla bu döneme ait şirketin yerine getirmek durumunda olduğu beyanname vermek, defter tutmak, saklama ve ibraz gibi tüm maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan iflas idaresidir. İflas, şirketin tasfiye edilmesi anlamına geldiğinden tasfiye memurlarının sorumlulukları hakkında yapılan açıklamalar, iflas idaresi bakımından da geçerlidir.³¹¹

Bir sermaye şirketi hakkında iflas kararı verilmesi halinde, şirket hakkında kamu alacakları bakımından da yeni takip yapılamayacaktır. İdare, kamu alacağının tahsili için iflas masasına başvuracaktır. Peki, bu durumda idare ortakların sorumluluğuna başvurabilecek midir? Bilindiği üzere şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için kamu alacağının tahsil edilememiş olması veya edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarından birinin varlığı gereklidir.

Şirket hakkında iflas kararı verilmiş olması halinde, idare tarafından varsa önceden başlanmış bir takibe devam edilemeyecek; yoksa yeni takip başlatılamayacaktır. Bu nedenle hakkında iflas kararı verilmiş olan şirket hakkında “tahsil edilememiş olma” şartının gerçekleşmesi mümkün görünmemektedir.

Hakkında iflas kararı verilmiş bir şirket, borca batık olduğu kabul edilen bir şirkettir. Şirketin kamu borçlarını ödeyecek durumu olup olmadığı belirsizdir. Ancak, bu belirsizlik, doğrudan kamu alacaklarının tahsilinde “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” anlamına gelmemektedir. Bu husus, tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları terimini açıklayan AATUHK md 3’te, “*amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre, idare öncelikle iflas masasına başvurarak alacağının tahsil olup olunamayacağı hakkında iflas idaresinden bilgi alır.³¹² Bu bilgi sonucunda, eğer şirket borcunu ödeyebilecek durumdaysa, ortakların sorumluluğuna başvurulamaz; ancak ödeyemeyeceğinin bildirilmesi durumunda idare

³¹⁰ “...Olayda, henüz iflas idaresi oluşmadan tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamelerine karşı şirketi temsilen son kanuni temsilci tarafından açılan davanın ehliyetli kişi tarafından açılmış bir dava olarak kabulü ile işin esası hakkında bir karar verilmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddinde yasal isabet bulunmamıştır.” Danıştay 9. D., 22.06.2010 T., E. 2008/1641, K. 2010/3259 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 14.04.2017.

³¹¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Başlık 2.5.5.

³¹² Veysi Seviğ ve Bumin Doğrusöz, “İflas Eden Şirkette Genel Müdürün Sorumluluğu”, 2009, <http://www.muhassebenet.net/2009-2511-iflas%20eden%20sirkette%20mudurun%20sorumlulugu.html>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.

ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna başvurabilir, bu durumda iflasın kapanmasını beklemeye lüzum yoktur.

Şirketler hakkında verilen iflas kararı, ülke ekonomisi, istihdam ve yatırım bakımından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Kamu alacakları bakımından da kısa vadede devletin muaccel olmuş alacağını tahsil etmesini sağlasa da uzun dönemde aslında kamu alacağının kaynağını kestiği söylenebilir. İflasın olumsuz sonuçlarının önüne geçilebilmesi için, İcra ve İflas Kanunu (İİK)'na yapılan ekleme ile iflasın ertelenmesi müessesesi kabul edilmiştir. İflasın ertelenmesi, belirli şartların oluşması halinde iflasın açılması kararının kanun tarafından ertelenmesidir. İflasın ertelenmesi kararı, her ne kadar bir iyileşme olabileceğini öngörse de, iflasa ilişkin tüm şartların varlığının ortadan kalktığı söylenemez.³¹³

İflasın ertelenmesi, ticaret mahkemesine, borca batık durumda olan bir sermaye şirketi hakkında iflas kararı vermekten, belli koşullarla geçici olarak sarfinazar etme imkânını veren ve iflasın önlenmesine hizmet eden, geçici hukuki koruma niteliğinde bir kurum olarak tanımlanmaktadır.³¹⁴

İflasın ertelenmesinin koşulları İİK 179 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Düzenlemelere göre, iflasın ertelenmesini yalnızca sermaye şirketi ile kooperatifler talep edebilmektedir. Dolayısıyla, şahıs şirketi ortakları, iflasın ertelenmesinden faydalanamazlar.

İflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için şirketin mali durumunun iyileşebileceğinin mümkün olması gereklidir. Bunun için, bir iyileştirme projesi hazırlanarak bu proje ile birlikte şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde iflasın ertelenmesi talep edilebilir.

İflasın ertelenmesi kararı, en çok bir yıl için verilebilir; mahkemece uygun görülmesi halinde bir yıl daha uzatılabilir. Bu kararın verilmesi ile birlikte İİK md. 179/b gereği, borçlu hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dâhil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz, daha önce başlamış takipler durur, ihtiyati tedbir ile ihtiyati haciz kararları uygulanmaz; zamanaşımı ve hak düşürücü süreler de iflas erteleme kararının devam ettiği süre boyunca işlemez.

Hakkında iflas erteleme kararı bulunan şirketlerdeki ortakların sorumluluklarına bakıldığında, iflas erteleme kararı neticesinde şirkete mahkeme tarafından bir kayyım

³¹³ İbrahim Organ ve Fatih Pekşen, “İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.

³¹⁴ Hakan Pekcanitez ve diğerleri, *İcra ve İflas Hukuku*, Ankara 2012, s. 647.

atanmaktadır. İİK md. 179/a uyarınca, kayyım yönetim organının yerine geçmesi ya da yönetim organının kararlarını veya işlemlerinin bir kısmını veya tamamını onaylaması için atanabilmektedir. Yönetim organı yerine kayyım atanması halinde, kayyımın VUK ve AATUHK anlamında kanuni temsilci sıfatı kazanacağı ve şirket ortakları ile kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının sona ereceği söylenebilir. Aynı şekilde, onay makamı olarak atanması halinde dahi, kayyımın organ sıfatını koruduğu kabul edilmektedir. Çünkü kayyımın yönetim yetkisi olmadığı durumlarda dahi, şirket iradesinin belirlenmesinde hâkim durumdadır.³¹⁵

İflas erteleme kararının kamu alacakları bakımından “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” şartı ile bağlantısı ise tartışmalıdır. İflas kararı dahi tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması bakımından tek başına yeterli değilken, iflasın ertelenmesi kararı evleviyetle yeterli değildir. Burada tartışma konusu, iflasın ertelenmesine karar verilmesi hakkında iflas ertelenmesi kararının akıbeti beklenmeden ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceği noktasındadır.

Bir görüşe göre, hakkında iflas erteleme kararı bulunan tüzel kişilerden olan kamu alacaklarının ileride tahsil kabiliyeti olabileceği hususu kabul edilmiş olmaktadır.³¹⁶ Bu kabulden yola çıkılarak, şirketin ortakları hakkında iflas ertelenmesi kararından sonra yeni bir takibe başlanamaz; ancak şirket hakkındaki iflas erteleme kararından önce ortak veya kanuni temsilci hakkında başlatılan takibe iflasın ertelenmesi kararından sonra da devam edilebilir.³¹⁷

Aksi yöndeki görüşe göre ise, borçlu şirket hakkındaki bu korumadan ortakların ve kanuni temsilcilerin de yararlanması mümkün değildir. Haklarında iflasın ertelenmesi kararı verilen tüzel kişilerin kanuni temsilcileri aleyhine takibat yapılabilmesi hususunun her somut olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilerek AATUHK 35. ve mük. 35. maddelerindeki şartların gerçekleşmesi halinde bunlar hakkında takibe geçilmesi gereklidir.³¹⁸

Bu konuda, ortak ve temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu 2. derecede olduğundan şirketin durumunun kötüleştiğine dair bir emare olmadıkça, şirket ortaklarının ve kanuni temsilciler hakkında takip yapılmaması gerektiği görüşünü

³¹⁵ Özgür Biyan, “İflasın Ertelenmesi ve Vergi Hukukuna Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2009, s. 176.

³¹⁶ Özgür Özkan, “İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, 2008, s. 112.

³¹⁷ Ali İhsan Örü, “6183 Sayılı Kanun Uygulamasında İflas Ertelenmesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2016, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.

³¹⁸ Recep Beyazkılıç ve Mesut Kaplan, “İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Amme Alacaklarının Takibi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2008, s. 172.

paylaşmaktayız. Zira iflasın ertelenmesi kararının akabinde, eğer şirket durumunu düzeltmişse zaten borçlarını ödeyecek; durumunun kötüleşmesi halinde ise erteleme süresinin dolması beklenmeden mahkeme tarafından şirketin iflasına karar verilecektir.³¹⁹

İflas erteleme sırasında amme alacağını tehlikeye düşürecek olumsuz bir somut durum meydana gelirse, mahkeme tarafından iflas erteleme kararının kaldırılması ile şirketin iflasına karar verilebilecek, bu durumda iflas masasından alacağını tahsil edemeyen idare ortak veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilecektir.

3.10. Ortakların Diğer Sorumlulara ve Şirkete Karşı Rücu Hakkı

Ortağı oldukları şirkete ait kamu borcundan dolayı sorumlu olmadığını düşünen ortaklar, vergi idaresinin kendi aleyhine yaptığı işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler.

Şahıs şirketinde ortakların doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında, ticaret şirketi ortaklarının sorumluluğu ikinci derecedendir. Ortakların sorumluluğuna başvurulabilmesi için ise ortak adına ayrıca vergi veya ceza ihbarnamesi gönderilmeyeceği, takibin ödeme emri ile başlayacağı daha önce ifade edilmişti. Bu nedenle ortakların yapılan tarhiyata karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır. Ancak, yapılan tarhiyatın usulsüz olması, tarhiyatın ilgili bulunduğu kamu borcunun tahsil işlemlerini de sakatlayacağından ortaklar bu durumda tahsil işlemlerine karşı dava açabilirler.

Ortakların kendilerine yapılan takip işlemlerine karşı dava açması üç şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki, ödeme emrine karşı dava açmalarıdır. Ödeme emrine karşı açılacak davalar AATUHK md 58’de düzenlenmiştir. Buna göre, *ortak ödeme emrinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde kanunda belirlenen üç sebepten birinin varlığı halinde ödeme emrine itiraz edebilir. Bu sebepler böyle bir borcunun olmaması, borcun kısmen veya tamamen ödenmiş olması veya zamanaşımına uğramasıdır.* Bu üç sebep dışında, örneğin borcun doğumunda kusuru bulunmadığına dair bir itiraz ödeme emrinin iptali bakımından dikkate alınamaz.

Şirkete ait kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulan ortağın ortaklık sıfatından kaynaklanan bir uyuşmazlık söz konusu ise, hakkında takip yapılan ortak, vergilendirme hatası sebebiyle idareye başvuru yapabilir. İdare tarafından başvuruya verilen cevap

³¹⁹ Nilgün Serim, “Hakkında İflasın Ertelenmesi Kararı Verilen Bir Limited Şirkette Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacağına İlişkin Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2008, s. 145-146.

üzerine ortak idarenin kararı üzerine 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir.

Son olarak, hakkında takip işlemleri yürütülen ortak, kendisi hakkında uygulanan ihtiyati haciz ve haciz işlemlerine karşı dava açabilir. İhtiyati hacze karşı dava açma süresi 7 gün, kesin hacze karşı dava açma süresi ise 30 gündür.

Hem şahıs hem de sermaye şirketlerinde, kamu borcundan sorumlu tutulan kişiler, ödedikleri vergiyi şartları varsa ortaklığa veya diğer sorumlulara rücu edebilirler.³²⁰ Kamu borçlarından doğan rücu davaları vergi mahkemelerinde değil, adli yargı yerlerinde görülecektir. Dolayısıyla rücu davaları özel hukuk davaları olarak değerlendirilir ve uyuşmazlık özel hukuk usul ve esas kuralları çerçevesinde çözülür. Ancak, söz konusu sorumluluğun doğumu, yerine getirilmesi ve diğer sorumluların ödev ve yetkilerinin kapsamı bakımından rücu davasına konu kamu alacağının kanunu ile AATUHK kuralları da dikkate alınmalıdır. Bu sebeple, rücu davalarında kural olarak özel hukuk esaslarına göre çözülecek, ancak gerektiğinde kamu hukuku ile özel hukuk kuralları birlikte uygulanacaktır.

Şahıs şirketlerinde ortaklar idareye karşı vergi borcunun tamamından sorumlu olsalar dahi diğer sorumlulara payları oranında rücu edebilirler. Ancak burada şöyle bir ayırım yapmak gerekir: şirketin borçlu sayıldığı kamu alacakları bakımından şahıs şirketi ortaklarından her biri, vergi idaresine karşı bu borcun tamamından sorumludur, ancak iç ilişkide her biri kendi payı oranında sorumlu olduğundan payına düşenden fazlasını ödeyen ortak, diğerlerine payları oranında rücu edebilir. Ancak ortakların şahsi gelir vergileri bakımından, ortaklardan her biri yalnızca kendi borcundan sorumlu olduğundan diğer ortaklara rücu hakkı da söz konusu olmaz.

Limited şirketlerde ise, şirketin kamu borçlarından sorumlu tutularak borcu ödeyen ortak, şirkette, borcun doğumunda kusurlu bulunan kanuni temsilciye karşı veya devreden ortaksa aradaki devir sözleşmesinin koşullarına bağlı olarak devralan ortağa karşı rücu davası açabilecektir.³²¹ Limited şirket ortaklarının, ödemiş oldukları vergi

³²⁰ Rücu, bir ödemede bulunan kimsenin, yaptığı bu ödemeyi kısmen veya tamamen ödeme yapması gereken diğer kişilerden istemesidir. (E. Yılmaz, *a.g.e.* s. 582.).

³²¹ “Davalı, asıl vergi ve cezanın borçlusu dava dışı şirketin ortaklığının büyük bir kısmını davacıya, geriye kalan kısmını ise dava dışı kişiye devir etmiştir. Ancak, devir sözleşmesinde açıkça devir tarihine kadar AATUHK'nın 35. maddesi uyarınca doğabilecek olası bir sorumluluk saklı tutulmamış, davalı, ortaklığını tüm hak ve borçlarıyla birlikte davacı ve dava dışı kişiye devir etmiştir. Başka bir anlatımla, devir sözleşmesinde, davalı devir tarihine kadar doğabilecek gerek kamu gerekse özel borçlardan dolayı bir sorumluluk üstlenmemiştir. Bu durum karşısında, davalının ortaklığın tüm hak ve borçlarıyla davacı ve dava dışı kişiye devir ettiği, her ne kadar ortaklığını devir ettiği limited şirketin idareye karşı borcundan dolayı idareye karşı sorumluluğu devam etmekteyse de devir sözleşmesi akdettiği davacıya karşı herhangi bir sebeple şirket adına doğmuş borçtan dolayı sorumluluk üstlenmediği, davacının, davacıya rücu hakkı

borçlarını asıl borçlu olan limited şirketin tüzelkişiliğine rücu etme hakları mevcut iken, bunları ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilcilerden talep etme hakları yoktur.³²²

Devreden ve devralan ortak arasındaki müteselsil sorumluluk ilişkisi, vergi idaresine karşıdır. Diğer bir deyişle ortaklar arasında devrin tüm hak ve borçlarıyla yapıldığı kararlaştırılsa dahi VUK 8/3 gereği özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamaz, ortaklar sorumluluktan kurtulmak için böyle bir sözleşmeyi öne süremezler. Ancak; devralanın böyle bir taahhüdü, devralanı iç ilişkide sorumlu kılacaktır. Ancak devralan ortağa rücu davası açabilmesi için ortaklar arasında geçerli bir devir ilişkisinin varlığı şarttır.³²³

Anonim şirketlerde ise ortakların kamu alacakları bakımından idareye karşı sorumlulukları ancak kanuni temsilci sıfatını haiz olmaları durumunda söz konusu olacaktır. Aynı şekilde, limited şirketlerde de kanuni temsilci sıfatı olan ortak, ortak değil kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamından sorumlu olacaktır. Bu durumda, sorumlu olduğu kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin ortaklığa ve diğer sorumlulara olan rücu hakkının incelenmesi gereklidir.

Kanuni temsilciler, sorumlu oldukları borçtan dolayı şirket tüzelkişiliğine rücu edebilirler. Ancak sorumluların hangi kamu alacakları için rücu edebilecekleri konusu ise doktrinde tartışmalıdır. Kamu alacaklarının aslı için sorumluların şirket tüzelkişiliğine rücu edebileceğinde şüphe yoktur. VUK 10. ve AATUHK 35. maddesi, kanuni temsilcilerin rücu edebileceğini açıkça düzenlemiştir.

Vergi cezaları ve feri alacaklar konusunda ise, Candan, bu kamu alacağı kalemleri bakımından kusurlu hareket eden kanuni temsilci olduğundan bu alacakların şirket tüzel kişiliğine rücu edilemeyeceği savunmaktadır. Barlass ise şirket tüzel kişiliğinin feri alacakları ve cezaları elinde bulundurmasından dolayı elde ettiği menfaatin feri

bulunmadığı dikkate alınarak davanın reddine karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde hüküm kurulması doğru görülmemiş, kararın bozulması gerekmiştir.” Yargıtay 11. H.D., 11.06.2013 T., E. 2011/9722, K. 2013/12168 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

³²² Adnan Gerçek, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, 1999, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.

³²³ “Mülga 6762 sayılı TTK’nin emredici mahiyette bulunan 520.nci maddesi gereğince limited şirkette pay devrinin hüküm ifade edebilmesi için sözleşmenin noterde tasdiki, ortaklar kurulunun devre muvafakat etmesi ve bu devrin şirketin pay defterine işlenmiş olması gerekir. Bu şartlardan birinin bulunmaması halinde, limited şirket pay devirlerinde bölünme kuralı geçerli olmadığından pay devri ortaklar arasında dahi geçersizdir. Dava konusu uyumsuzlukta, hisse devri pay defterine kaydedilmediği gibi, ticaret siciline tescil ve ilan da edilmemiştir. Davacı ile davalı arasında geçerli bir hisse devri bulunmadığından ortak sıfatını kazanmayan davalı ..., şirketin borcundan sorumlu tutulamaz.” Yargıtay 11. H.D., 10.01.2017 T., E. 2016/427, K. 2017/141 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

alacaklardan ve cezalardan fazla olması durumunda rücu hakkının olacağını, aksi durumda ise rücu hakkının olmadığını savunmaktadır.³²⁴

Yargı kararlarında ve öğretide genel kabul gören görüş ise ferî kamu alacakları ve cezalar bakımından da kanuni temsilcinin şirket tüzel kişiliğine rücu edebileceği yönündedir.³²⁵

Gerçekten de, tüzel kişiliğe kesilecek vergi cezalarını düzenleyen VUK 333. maddesinin VUK 10. maddesine yaptığı atıf ve AATUHK hükümlerinin hem vergi cezaları hem de ferî alacaklar için de geçerli olduğu göz önünde tutularak vergi cezalarında kanuni temsilci olan pay sahiplerinin ödedikleri cezalar için de şirkete rücu yapabileceği kabul edilmelidir.

Kanuni temsilcilerin diğer kanuni temsilcilere rücuu konusunda ise bunların hem asli kamu alacakları, hem de ferî kamu alacakları ile cezaları bakımından rücu hakkı olduğu kabul edilmektedir. Diğer sorumlular arasındaki rücu ilişkisinde, bunların kendi arasındaki yetki ve görev bölüşümleri dikkate alınarak özel hukuk ilişkileri dikkate alınacaktır.

Bunun dışında, anonim ortaklığın kanuni temsilcisi yönetim kurulu olduğundan, pay sahiplerinin genel hükümler çerçevesinde yönetim kurulunun sorumluluğu için dava açmaları mümkündür.

Yönetim kurulu üyelerinin vergi ödevlerini yerine getirmemesi durumunda, ortakların genel hükümlere göre dava açma hakları vardır. Bu dava, yönetim kurulunun kârı az göstermek suretiyle ortakların kar payının da azaltılmasından kaynaklanabileceği gibi, yönetim kurulunun kusurlu hareketinin ağırlığına göre şirketin itibar kaybetmesinden de kaynaklanabilir.

Yönetim kurulunun genel sorumluluğu, ibra ile sona ermesine karşın; vergi kaybına neden olan fiillerin genel kurula sunulan belgelerden anlaşılamayacağı düşüncesiyle yönetim kurulunun bu sorumluluğunun ibra ile sona ermeyeceği savunulmuştur.³²⁶ Bu durumda, yönetim kurulu üyelerinin vergi kaybına neden olan fiillerden ortaklara karşı sorumluluğunda genel zamanaşımı süreleri esas alınacaktır. Bu

³²⁴ Barlass, *a.g.e.* s. 208.

³²⁵ Hakkı Gültekin, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1984, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, Erişim Tarihi: 22.05.2017; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 28.01.2009 T., 2008/3-818 E., 2009/28 K. Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 22.05.2017.

³²⁶ Bekir Baykara, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Kaybına Neden Olan Fiilleri Dolayısıyla Şirketin, Ortaklarının Ve Alacaklıların Dava Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, 1999, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

süre, zararın öğrenilmesinden itibaren iki yıl, her halükârda beş yıldır. Fiilin aynı zamanda vergi suçu olması halinde ise, ceza zamanaşımı süresi dikkate alınacaktır.



SONUÇ

Ticaret şirketlerini, kazanç paylaşma amacıyla bir araya gelen kişilerin TTK'da öngörülen şekillerden birine uygun olarak kurdukları tüzel kişiliği olan kişi toplulukları olarak tanımlamak mümkündür.

Ticaret şirketlerinin elde ettiği gelirler üzerinden alınan vergiler, devletin kamu alacakları arasında azımsanmayacak bir paya sahiptir. Bu sebeple, hem ticaret şirketlerinin faaliyetlerinden elde edilen gelirler, şirket türlerine göre çeşitli tekniklerde vergilendirilerek ticaret şirketlerine maddi ödevler, hem de faaliyetleri ile ilgili konularda çeşitli belgeler düzenleme ve saklama gibi şekli ödevler yüklenmiştir.

Şirketlerin, hukuk sistemimizde çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmektedir. Bu sınıflandırmalardan en yaygın olan ikisi ise, adi şirket-ticaret şirketi ayrımı ile şahıs şirketi-sermaye şirketi ayrımıdır. Çalışmamızın esas konusu şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğu olduğundan, şirketi oluşturanların sorumluluklarına göre sınıflandırma şekli olan şahıs ve sermaye şirketi ayrımı kullanılmış, adi şirketler de ortakların şirket borçlarından sınırsız sorumlu olması sebebiyle şahıs şirketleri sınıfına dâhil edilmiştir.

Şahıs şirketleri, ortakların şirkete ait özel ve kamu borcu olarak ayrılmaksızın her türlü borcundan şahsi malvarlıkları ile sorumlu oldukları şirketlerdir. Şahıs şirketleri, adi şirket, kollektif şirket ile adi komandit şirketlerden oluşmaktadır.

Sermaye şirketleri ise kural olarak ortakların şirkete koymayı taahhüt ettikleri miktar dışında şirkete ait borçlardan şahsi malvarlıkları ile sorumlu olmadıkları şirket türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye şirketleri, limited şirket, anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve kooperatif şirketlerden meydana gelmektedir. Ancak kooperatif şirketler kâr elde etme amacı gütmemeleri sebebiyle kooperatif şirketler ve ortakları tacir kabul edilmediğinden çalışmamızın kapsamına alınmamıştır.

Sermaye şirketlerinde ortakların şirkete olan en önemli borcu şirkete taahhüt ettikleri sermayenin yerine getirilmesidir. Sermaye şirketlerinde ortakların şahsi malvarlığına gidilmesi mümkün olmadığından, şirket sermayesinin yerine getirilmesi ve korunması önemlidir. Bu sebeple şirket alacaklıları, sermaye borcunu yerine getirmeyen ortağın, taahhüt ettiği sermaye miktarında şahsi malvarlığına başvurma hakları vardır.

Sermaye şirketlerinde ortakların şirkete ait borçlardan sorumlu olmayacağı kuralının en önemli istisnasını ise 6183 Sayılı Kanun'da düzenlenen limited şirket ortaklarının kamu borçlarından olan sorumlulukları oluşturmaktadır. Buna göre limited

şirket ortakları, şirkete ait kamu borçlarından sermaye payları oranında sorumlu tutulmuşlardır.

Ticaret şirketlerinin ortaklarının vergisel sorumluluğunun anlaşılabilmesi için vergi hukukunda sorumluluk kavramının irdelenmesi, hukukun diğer dallarındaki sorumluluk kavramlarından farkları ile vergi hukuku içinde yer alan bazı kavramlardan farklarının ayırt edilmesi gereklidir. Bu nedenle çalışmamızın ikinci kısmında vergi hukukunda sorumluluk kavramı ile sorumluluğun kapsamına giren kamu alacaklarının özellikleri ile çeşitleri irdelenmiştir.

Sorumluluk, hukukta üzerine düşen bir takım ödevleri yerine getirmemesi sebebiyle zarara sebep olan kişinin karşılaşacağı hukuki yaptırımdır. Sorumluluk çeşitli hukuk dallarında farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Ceza hukukunda sorumluluk, devletin ihlâlini kabahat yahut suç olarak nitelendirdiği davranış kurallarına uygun hareket etmeyen kişinin karşılaştığı para cezası veya hürriyetin kısıtlanması şeklindeki yaptırımlara tabi tutulmasıdır. Özel hukuk ilişkilerinde ise sorumluluk kişinin yasadan veya sözleşmeden doğan bir ödevini yerine getirmemesi neticesinde zarara uğrayan kişilerin bu zararının giderilmesidir. Bu sorumluluk genelde bir miktar paranın ödenmesi ile giderildiğinden mali sorumluluk olarak anılmaktadır.

Vergi hukukunda sorumluluk ise cezai ve mali sorumluluk ile yakından ilişkili olsa dahi ceza hukukundaki ve özel hukuktaki sorumluluk ile birebir örtüşmemektedir. Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, maddi ve şekli ödevleri ihtiva eder ve ihlali neticesinde cezai sonuçlar da içerir. Bu nedenlerle vergi hukukunda sorumluluk kavramının diğer hukuk dallarından farklı ve kendine özgü teknik bir anlamı vardır.

Vergi sorumlusu, kanunda verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi mükellefi ise, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişidir. Buna göre, vergi mükellefi vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirir ve vergi borcunun ödenmesi kendi malvarlığında bir azalma meydana getirir. Buna karşılık, vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayı kendisi gerçekleştirmediği gibi vergi borcunu kendi malvarlığından değil, asıl mükellefin malvarlığından ödemektedir.

Vergi sorumlusu ile yakın olan bir diğer kavram ise temsilcidir. Temsilci, vergi hukukunda mükellef veya sorumlunun yerine getirmesi gereken ödevleri onun adına yerine getiren kişidir. Temsil ilişkisi kanundan veya sözleşmeden kaynaklanabilir. Kanuni temsil ilişkisinin varlığı halinde, temsilci aynı zamanda teknik anlamda vergi sorumlusudur. Temsil ilişkisinin sözleşmeden kaynaklanması halinde ise iradi temsilin

varlığından söz edilmektedir. İradî temsilin vergi hukukunda geçerli olabilmesi için, vekilin özel olarak yetkilendirilmesi gereklidir. VUK'ta iradî temsilcinin sorumluluğuna ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Bu noktada öğretide iradî temsilcinin yaptığı işlemlerden sorumlu olup olmayacağına dair çeşitli görüşler vardır. Bu konudaki görüşümüz, VUK md. 8/3 uyarınca özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamadığından, VUK'ta vekilin yetkilendirilebileceğinin açıkça öngörüldüğü durumlar dışında iradî temsilcinin vergi dairesine karşı sorumlu tutulamayacağı yönündedir.

Vergi sorumlusunun hak ve yetkileri temsilciye göre çok daha geniştir. Son yıllardaki mahkeme kararları ve uygulama da sorumlunun mükellefin sahip olduğu hak ve yetkilere sahip olması yönündedir. Bu anlayış sonucunda sorumlunun dava açma, hata düzeltme, uzlaşma ve diğer idari çözüm yollarına başvurma ile takas talebinde bulunma yetkisi bulunduğu kabul edilmektedir.

Vergi hukukunda başlıca sorumluluk halleri vergi tevkifatı yapmaktan doğan sorumluluk, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, mirasçılarının sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu, noterlerin sorumluluğu ile serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi sorumlusunun sorumluluk kapsamı ise VUK ve AATUHK'da düzenlenmiştir. Buna göre, vergi sorumluluğundan söz edebilmek için devletin alacağının kamu alacağı niteliğinde olması gereklidir. Kamu alacağı, devletin egemenlik gücüne dayanarak talep ettiği alacaklardır. Bu bakımdan, kamu alacağının varlığı için hem alacağın doğumunda hem de tahsilinde devletin egemenlik gücüne sahip olması gereklidir. Dolayısıyla devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları kamu alacağı niteliğini taşımamaktadır.

Kamu alacakları, esas olarak asli kamu alacakları, feri kamu alacakları ile kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacaklar olarak sınıflandırılmaktadır. İncelememizin kapsamını oluşturan vergi, resim, harç, mahkeme masrafları, vergi cezaları ile para cezaları asli kamu alacakları arasında yer almaktadır. Vergi alacakları hakkında, VUK ile AATUHK hükümleri birlikte uygulanmaktadır. İki kanunun aynı konuda farklı düzenlemeler içermesi, yani çatışması halinde ise VUK vergi alacakları bakımından özel kanun niteliğinde olduğundan öncelikle uygulanmalıdır.

Ticaret şirketi ortaklarının sorumluluğu ise bu sorumluluk halleri kapsamında olmamakla birlikte, ortağın aynı zamanda şirketi idare eden kanuni temsilci sıfatını taşıması halinde kanuni temsilci sıfatıyla vergi sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

Bunun dışında ticaret şirketlerinde ortakların sorumluluğu, her bir şirket türüne göre farklılık arz etmektedir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde, ortakların vergisel sorumlulukları şirket türleri bakımından sınıflandırılarak değerlendirilmiştir.

Şirket ortaklarının vergisel ödevleri ile şirkete ait olan borçlarından dolayı ortakların sorumlulukları, VUK, AATUHK ve TTK'da düzenlenmiştir. Şirket ortaklarının şirkete ait olan kamu borçlarından doğan sorumlulukları, şirketin şahıs veya sermaye şirketi olmasına göre farklılık arz etmektedir.

Şahıs şirketlerinde ortaklar şirkete ait kamu borçlarından sınırsız olarak tüm malvarlıklarıyla ve birinci derecede, doğrudan mükellef sıfatıyla sorumludurlar.

Sermaye şirketlerinde ise kural olarak şirkete ait kamu borçlarından ortaklar şahısları ile sorumlu değildir. Ancak ortağın şirketi yönetmeye yetkili olarak kanuni temsilci sıfatını taşıması halinde vergi sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Kanuni temsilci sıfatını taşıyan ortakların sorumluluğu ise sınırsız ve ikinci dereceden bir sorumluluk halidir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusura dayanıp dayanmadığı yönündeki tartışmalar ise halen devam etmektedir. Ancak hukuk sistemimizde kusur sorumluluğu esas olup kusursuz sorumluluk hali istisnai hallerde ve kanun tarafından düzenlendiğinden kanunilik ilkesine bağlı vergi hukuku sistemimiz için de kanuni temsilcilerin sorumluluğu için kusur mutlaka mevcut olmalıdır. Nitekim AYM'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı'nda da VUK'ta kusura dayalı sorumluluk halinin benimsendiğinin kabulü bu görüşümüzü desteklemektedir.

Adi şirketler tüzel kişiliği haiz olmadığından vergi kanunlarımızda ne gelir ne de kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Şirket ortakları şirket faaliyetlerine ilişkin maddi ve şekli ödevleri kendi adlarına yerine getirmektedir. Ancak, istisnai olarak KDV, ÖTV, Emlâk Vergisi, Damga Vergisi gibi vergiler ile KVK'da düzenlenen iş ortaklığı kurulması hâlinde adi şirketlere sanki tüzel kişiliği varmış gibi mükellefiyet tesis edilmektedir. Ancak şirkete mükellefiyet tesis edildiği durumda dahi şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğu devam etmektedir.

Kollektif şirket ise TTK'da tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketi olarak belirlenmesine karşın vergi kanunlarımızda gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Bu nedenle kollektif şirkete ait maddi ve şekli vergisel ödevler şirket ortakları tarafından yerine getirilmektedir. Bu ödevler yerine getirilmediğinde ortaklar, şirketin borçlarından kendi payları ile ve şahsi olarak birinci derecede sorumlu tutulmuştur. Öte yandan, adi şirketlerde şirkete mükellefiyet tanınan istisnai durumlar,

kollektif şirketler bakımından da geçerlidir. Ancak bu istisnai durumlarda kollektif şirket ortakları, adi şirket ortaklarından farklı olarak ikinci derece sorumlu olmaktadır.

Adi komandit şirketlerde ise şirkete ait kamu borçlarından komandite ortak kollektif şirket ortağı gibi sorumlu iken komanditer ortak anonim şirket ortağı gibi sorumlu tutulmuştur. Adi komandit şirketler de kollektif şirketler gibi tüzel kişiliği haiz olmalarına karşın vergi kanunlarımızda gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmemiştir. Ancak yine kollektif şirketlere mükellefiyet tanınan istisnai durumlarda, adi komandit şirketler de vergi mükellefi kabul edilmektedir.

Adi komandit şirketlerle ilgili olarak, şirket kârının eksik gösterilmesi halinde şirketi yönetim yetkisi bulunmayan komanditer ortağa cezalı tarhiyat yapıp yapılmayacağı konusunda görüş birliği olmasa da vergi cezası kesilmesi için mükellefin kastı aranmadığından komanditer ortağa cezalı tarhiyat yapılması, kusuru olmayan ortağın ise asıl sorumlu ortak ve yöneticilere rücu etmesi yerinde olacaktır.

Paylı (eshamlı) komandit şirketlerde de komandite ve komanditer olmak üzere iki tip ortak mevcuttur. Paylı komandit şirketlerin adi komandit şirketlerden farkı ise sermayesinin paylara bölünmüş olması ve bu sebeple sermaye şirketi olarak kabul edilmesidir. Ayrıca, paylı komandit şirket yine adi şirketten farklı olarak kurumlar vergisi mükellefidir. Paylı komandit şirketlerde, şirket ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar üzerinden şahsi gelir vergisi sorumlulukları ile şirkete ait kamu borçlarından doğan sorumlulukları vardır. Komandite ortak, şirkete ait borçlardan ikinci derecede ve sınırsız olarak sorumlu iken komanditer ortağın şirketin kamu borçlarından dolayı şahsi bir sorumluluğu yoktur.

Limited şirketlerde de şirket ortaklarının hem şirket kâr payı üzerinden hem de şirket tüzel kişiliğine ait kamu borçlarından dolayı şahsi sorumlulukları mevcuttur.

Şirket ortaklarının kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin olarak, bu paylar menkul sermaye iradı hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Burada, menkul sermaye iradı bakımından esas olarak tahsil esası geçerli olduğundan, genel kurulun dağıtım kararına rağmen dağıtılmayan paylar gelir vergisine tabi tutulmayacak, genel kurul kararı olmamasına rağmen fiilen dağıtılan kâr payları ise vergiye tabi tutulacaktır.

Şirkete ait kamu borçlarından ise limited şirket ortakları payları oranında sınırlı ve üçüncü dereceden sorumludur. Şirket ortaklarının sorumluluğunun ikinci derece olmasının anlamı, borcun öncelikle şirketten istenmesi anlamına gelmektedir. Bunun için kanunda borcun tahsil edilememiş veya edilemeyeceğinin anlaşılmış olması yeterli

görüldüğünden vergi dairesinin aciz vesikası alma zorunluluğu olmayıp şirket malvarlığına ait yeterli araştırmanın yapıp şirketin borcu ödeyemeyecek durumda olduğunun tutanağa bağlanması yeterlidir.

Limited şirket ortaklarını özden yönetim organı olarak kabul eden anlayışın 6102 Sayılı TTK ile değişmesi sonucunda kanuni temsilci olmayan ortaklar hakkında takip yapılabilmesi için öncelikle kanuni temsilci hakkında takip yapılmasının gerekli olup olmadığı konusundaki tartışmalar derinlik kazanmıştır. Bu konuda hem öğretide hem de yargı kararlarında bir görüş birliği yoktur. Ancak VUK 10. maddesinde tüzel kişilerin vergi borçlarını ödememesi halinde borcun kanuni ödevini yerine getirmeyenlerden alınacağı hükmü nedeniyle şirketten alınamayan kamu alacağının tahsilinde öncelikle kanuni temsilciye başvurulmalıdır. AATUHK md 35'te kanunun lafzının yeterli açıklıkta olmaması öncelikle ortağa başvurma yolunu açmamalıdır. Zira VUK ve AATUHK hükümlerinin çatışması halinde VUK vergi alacakları bakımından öncelikle uygulanacaktır. Bunun yanı sıra, idarenin öncelikle borcun tamamından sorumlu olan kanuni temsilciye başvurması, hem borcun tamamının tek kişiden tahsili ile daha kolay ve hızlı olacak hem de ileride ortak ve kanuni temsilci arasında doğacak uyuşmazlıkları engelleyecektir.

Kanuni temsilcinin takibinden haberdar olan ortağın borcu ödemekten imtina amacıyla kaçması veya mallarını kaçırmaması ihtimali durumunda ise söz konusu ortak hakkında ihtiyati tahakkuk ve akabinde ihtiyati haciz kararı alınarak bu ihtimal bertaraf edilebilecektir.

Limited şirketin ortakları arasında kamu borçlarından dolayı bir teselsül ilişkisi yoktur. Her ortak borçtan yalnızca kendi payı ile sorumludur. Birden fazla ortağın sorumlu olması durumunda ise ortaklar arasında sıra farkı yoktur. Bu bakımdan ortaklardan birinin sermaye koyma borcunu yerine getirmemiş olması durumunda dahi sıra farkı gözetilmesi mümkün değildir. Ancak sermaye koyma borcu muaccel ise, söz konusu alacak şirketin üçüncü kişideki alacak hakkı anlamına geleceğinden vergi dairesi tarafından öncelikle takip edilmelidir.

Ortaklardan birinin payını devretmesi halinde ise, devreden ve devralan ortak devirden önceki borçlardan birlikte sorumlu tutulmuşlardır. Devir tarihi konusunda ise devir sözleşmesinin tescil ve ilânı gerek kamu alacağının gerekse ortakların haklarının korunması bakımından faydalı ise de zorunlu değildir; noter onaylı sözleşmenin pay defterine işlenmesi vergi dairesinin devralan ortak hakkında takip yapması için yeterlidir.

Kanunda devreden ve devralan ortağın sorumlu olduğu borçlar, devir tarihinden önce doğmuş borçlar olarak belirlenmiştir. Burada, devir tarihinden önce doğan borç kavramından, devreden ve devralan ortağın borçlarının belirlenebilmesi için kamu alacağının miktar itibarıyla belirlendiği dönem esas alınmalıdır.

Tek ortaklı limited şirketlerde, ortağın hem sermayenin tamamına tek başına sahip olması hem de kanuni temsilci sıfatını taşımak zorunda olması sebebiyle tek ortak şirketin kamu borçlarından şahıs şirketi ortağı gibi sorumlu olacak; ancak sorumluluğunun niteliği ikinci derece olacaktır.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda görev yapan farklı kanuni temsilcilerin kamu borcundan müteselsilen sorumlu olacağı yönündeki düzenleme, AYM'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 Esas, 2015/29 Karar Sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. Ancak bu karara rağmen, amme alacaklarının doğduğu ve ödenmesi gereken dönemlerde ortakların farklı olması halinde devreden ve devralan ortakların müteselsil sorumluluğuna hükmeden düzenleme halen yürürlüktedir. Anılan düzenleme, şirketin yönetim yetkisine sahip eski kanuni temsilcinin sorumlu tutulmamasına rağmen eski ortağın sorumlu olması şeklinde adaletsiz bir uygulamaya yol açmaktadır. Söz konusu kararla hukuka aykırı hale gelen bu düzenlemenin yürürlükten kaldırılması gereklidir.

Anonim şirketlerde pay sahiplerinin şirket kâr payından elde ettikleri gelirler, menkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Şirket ortaklarının bunun dışında şirkete ait kamu borçlarından herhangi bir sorumluluğu yoktur. Ancak, sermaye koyma borcunu yerine getirmemiş olan ortak hakkında taahhüt ettiği pay miktarı ile sınırlı olarak takip yapılabilir.

Tek ortaklı anonim şirketlerde ortağın yönetim yetkisine sahip olmaması durumunda ortak şirketin vergi borçlarından sorumlu değildir. Bu durumda kamu borcundan şirket dışından atanan kanuni temsilci sorumlu tutulacaktır. Yönetim yetkisine sahip ortak ise kanuni temsilci sıfatı ile vergi borçlarından sorumlu olacaktır.

Tek ortaklı anonim şirketlerde yönetim yetkisi bulunmayan tek ortağın kamu borçlarından sorumlu tutulması öğretide eleştirilmiş ve tek ortağa limited şirket ortaklarınıninkine benzer bir sorumluluk getirilmesi, ortağın yasal zorunluluk olarak kanuni temsilci sıfatını taşıması veya tek ortaklı anonim şirketlerin kuruluş şartlarının ağırlaştırılması gibi çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu çözümlerin anonim şirket yapısına aykırı olacağından, ortağın hileli işlemlerinin olması halinde mahkeme kararı ile

şirket tüzel kişiliği ile ortak arasındaki perde kaldırılarak ortağın sorumluluğu yoluna gidilmelidir.

Sermaye şirketlerinde, şirketin tek veya çok ortaklı olmasına bakılmaksızın yönetim yetkisine sahip ortak kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olacaktır. Birden fazla yönetici olması yahut yönetim yetkisinin dışardan birine verilmesi durumunda ise görüşümüz yalnızca vergisel ödevleri yerine getirmekle ödevli olan yöneticinin şirketin kamu borçlarından sorumlu olması, diğer yöneticilerin sorumluluğuna başvurulamaması yönündedir. Murahhas üye ve müdürlerin sorumluluğunu düzenleyen TTK md. 553/2 de yönetim kurulunu, murahhas üye veya müdüre devredilen yetkiler bakımından, murahhas üye veya müdürün bu yetkiyi kullanmasından doğan zararlardan sorumlu tutmamaktadır.

Ticaret şirketlerinin vergi cezalarından sorumluluğu ise VUK md 333'te düzenlenmiştir. Anılan madde, VUK 10. maddesine atıf yaptığından, ödenmeyen vergi cezalarından kanuni temsilci sıfatını taşıyan ortakların sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Şahıs şirketlerinde ise vergi cezasının konusunun çoğu kez ortaklara yapılan tarhiyat olduğu görülmektedir. Bu cezalar ortağın ölümüyle sona erecektir. Ancak cezanın konusunun şirkete mükellefiyet tanınan vergilerden biri olması hâlinde söz konusu ceza ancak şirket tüzel kişiliğinin son bulması ile sona erecektir. Öte yandan, VUK 10. maddesinde AATUHK 35. ve mük. 35. maddelerinin aksine alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli görülmediğinden şirket hakkındaki takibin sonuçlandırılmış olması gereklidir.

Ceza hukuku anlamında suç teşkil eden fiillerin varlığı halinde ise cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suçu işleyen kişi sorumlu olacaktır. Kaçakçılık ve diğer vergi suçlarından sorumlu tutulabilmek için kast unsurunun varlığı şarttır. Suçun birden fazla ortak tarafından işlenmesi halinde ortaklar arasında iştirak kuralları uygulanacak; suçun ortak veya kanuni temsilci tarafından personel gibi yetkisiz birine işlettirilmesi halinde ise ortak veya kanuni temsilci azmettiren sıfatıyla cezalandırılacaktır.

Ticaret şirketi ortakları, 5510 Sayılı SSGSSK hükümleri bakımından da sorumlu tutulmuştur. Anılan kanunda, alacakların tahsili bakımından AATUHK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlandığından, bu kanundan doğan alacakların da ortakların kamu borcundan sorumlulukları söz konusu olacaktır.

5510 Sayılı Kanun'da ortakların kendi sigortalılıklarından doğan sorumlulukları ile işyerinde çalışanlara ait sigorta primlerinin ödenmesinden dolayı sorumlulukları vardır. Ortakların yanı sıra, şirket yetkilileri de şirkete ait sigorta primlerinin ödenmesinden sorumlu tutulmuştur. Buna göre, şirket yetkililerin sorumlu tutulabilmesi

için kanunda haklı bir sebebin varlığı arandığından kusura dayanan sorumluluk hali mevcuttur. Kanuni temsilcilerin ödenmeyen sigorta primlerinden sorumlu tutulabilmesi için ise öncelikle alacağın şirketten tahsilinin istenmesi zorunlu değildir. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sigorta primlerinden doğan sorumluluklarının niteliği, diğer kamu borçlarından doğan sorumluluklarından farklı olarak birinci derecedendir.

Ticaret şirketi ortaklarının sorumluluğu, şirket tüzel kişiliğinin sona ermesi ile bitmektedir. Ancak şirket tüzel kişiliğinin iflas ile sona ermesi halinde, şirket iflas döneminin sonuna kadar iflas idaresi tarafından yönetileceğinden iflas idaresi kanuni temsilci sıfatını devralır ve bu dönemdeki kamu borçlarından iflas idaresi sorumlu olur.

Ticaret şirketi hakkında iflas erteleme kararı verilmesi durumunda ise ortak ve yöneticilerin sorumluluğuna başvurulup başvurulamayacağı hususu, kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartının gerçekleşip gerçekleşmediği yönünden belirsizlik taşımaktadır. Bu konuda, iflasın ertelendiği süre boyunca şirketin borçlarını ödeme ihtimali devam ettiğinden bu sürede ortakların veya kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulmamalı; şirketin durumu kötüleşecek olursa iflas kararı alınarak şirketten tahsili mümkün olmayan alacaklar için ortak veya kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulmalıdır.

Ticaret şirketlerinde sorumlu olan ortaklar, şirketin kamu borcunu ödedikten sonra şirket tüzel kişiliğine; borcun doğumunda kusuru bulunan kanuni temsilciye veya özel sözleşme ile borçtan sorumlu tutulan kişiye karşı rücu davası açabilmektedir.

Şahıs şirketlerinde, vergi mükellefinin şirket tüzel kişiliği olduğu vergiler bakımından ortakların şirkete rücu hakkı mevcuttur; ancak bizzat ortağın mükellefi olduğu gelir vergisi bakımından ortağın diğer ortaklara rücu hakkı doğmayacaktır.

Limited şirketlerde ise AATUHK 35. maddesine göre sorumlu tutulan ortağın, şirket tüzelkişiliğine, devralan ortağa veya borcun doğumunda kusurlu bulunan kanuni temsilciye rücu hakkı vardır. Ancak ortağın borcun doğumunda kusuru bulunmayan kanuni temsilciye rücu davası açamayacağı kabul edilmektedir.

Kanuni temsilci sıfatı ile sorumlu tutulan şirket ortakları ise ödedikleri vergi asıl ve cezalarından dolayı şirket tüzel kişiliğine rücu edebilirler. Birden fazla kanuni temsilci arasındaki rücu davalarında rücu edilebilecek miktarın belirlenmesinde iç ilişkideki görev ve yetki bölüşümü ile kusur miktarı göz önüne alınacaktır.

KAYNAKLAR

- Akçaoğlu, E. (2007). Vergi Hukukunda İradi Temsil, <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/>, Erişim Tarihi: 26.12.2016
- Akçay, M. Y. “Kanuni Temsilciliğin Sorumluluğu, İhtiyati Haciz Uygulaması”, <http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=44>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.
- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akipek, J. G., ve Akıntürk, T. (2007). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hüükümleri Kişiler Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Akkaya, M. (1997). “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1, 185-208.
- Akkaya, M. (2008). “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 233, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Akmaz, K. “Ölüm Olayının Amme Alacağına ve Alacağın Takibine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 83, 185-197.
- Aktaş, A. (2010). “Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 205, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Aktaş Kulaç, Y. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Alhan, A. S. ve Çobanoğlu, R. (2016). “Adi Ortaklık Sözleşmesi Tanımı ve Unsurları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt 90, Sayı 1, 177-197.
- Altaş, S. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı Ve Üyelerinin Nitelikleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, 109-120.
- Anayasa Mahkemesi, (26-27.09.1963). E. 1963/336, K. 1967/29 Sayılı Kararı. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d7366f47-f3a7-4014-8a5d-0cd409fff40d?highlightText=sosyal%20devlet&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, Erişim Tarihi: 17.02.2017.
- Anayasa Mahkemesi, (19.09.1991). E.1991/2, K.1991/30 Sayılı Kararı. <http://www.anayasa.gov.tr/>, Erişim Tarihi : 23.11.2016.
- Anayasa Mahkemesi, (15.10.2009). E. 2006/95, K. 2009/144 Sayılı Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-18.htm>, Erişim Tarihi: 30.12.2016.
- Anayasa Mahkemesi, (19.03.2015). E. 2014/144, K. 2015/29 Sayılı Kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Uploads/2015-29.doc>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

- Antalya, G. (2008). “Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 14, Sayı 4, 63-83.
- Arslan, M. (2012). *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Bursa.
- Aslan, Y., Taş, M., Şenyüz, D., ve Kortunay, A. (2006). *Hukuka Giriş*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Aslanoğlu, İ. B. (2011). “Yeni TTK’da Anonim Şirket Ortakları Tarafından Taahhüt Edilen Sermaye Borcunun Yerine Getirilmemesinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 277, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 30.03.2017.
- Ayaz, E. (2011). “Limited Şirketin Borçlarından Dolayı Şirket Ortağı veya Kanuni Temsilci Adına İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Ayaz, E. (2012). *Limited Şirketlerin Vergi Borçlarından Dolayı Kanuni Temsilci Ve Ortakların Sorumluluğu ve Analizi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aydın, A. (2015) “Anonim Şirketlerde Sermaye Koyma Borcunu Yerine Getirmeyen Ortakların Transfer Fiyatlandırması Kurumu Karşısındaki Durumu”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 276, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.
- Aygün, F. (2010). “Vergi Borcundan Sorumluluk Durumunun ve Yurt Dışı Çıkış Yasağının Kollektif Şirkette İrdelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 33, Sayı 264, 57-64.
- Bağdımlı, H. (2008) “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 31, Sayı 233, 36-51.
- Barlass, İ. (2005). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başaran, F. (1998). “Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 17, Sayı 118, 114-133.
- Baykara, B. (1999). “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Kaybına Neden Olan Fiilleri Dolayısıyla Şirketin, Ortaklarının Ve Alacaklıların Dava Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 18, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.
- Bayraklı, H. H. (2009). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Berki, Ş. (1976). “Türk Medeni Kanununda Miras Hukukunun Esasları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 33, Sayı 1, 174-221.
- Beyazkılıç, R. ve Kaplan, M. (2008). “İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Amme Alacaklarının Takibi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt 27, Sayı 320, 166-176.
- Bilgili F. ve Demirkapı, E. (2015). *Şirketler Hukuku Dersleri*, Dora Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Biyan, Ö. (2009). “İflasın Ertelenmesi ve Vergi Hukukuna Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 32, Sayı 248, 173-190.
- Biyan, Ö. (2012). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tek Ortaklı Şirket: Zorunlu Bazı Düzenlemelerin Vergi Hukukunda Yaratdığı Eksiklik”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 112, 91-109.
- Bozkurt, T. (2008). “Vergi Yükümlülüğü-Vergi Sorumluluğu Kavramları Çerçevesinde Anonim Şirketlerde Tek Başına Temsil ve İlzama Yetkili Olanların (Özellikle Murahhas Azaların) Vergisel Sorumluluğu”, *BATİDER*, Cilt 24, Sayı 4, 239-268.
- Budak, T. (2011). *Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Kamu Alacağı Kavramı ve Kapsamı”, <http://www.bursasmmmo.org.tr/bsmmmo2/?blm=makale&ksm=126AGE.pdf> Erişim Tarihi: 17.02.2017.
- Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2015). “Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu”, <https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/> Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Canyaş, O. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çamoğlu, E. (1955). “Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, Cilt 1, Sayı 11, 426-430.
- Çamoğlu, E. (2010). *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle)*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Çelik, A. (2003). “Limited Şirketten Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Çelik, B. (2000). “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 4, 121-126.
- Çolak, M. (2008). “Limited Şirketlerde Yeni Ortağa Mütessesilen Sorumluluk Düzenlemesinin Ayrıntıları ve Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 187, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Çomaklı Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Modern Toplumun Yazılı Beklentileri – Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Danıştay 3. Dairesi, (05.04.1988). E. 1987/478, K. 1988/1065 Sayılı Kararı, Aktaran: Kızılot, Ş. ve Sayıngiller E. (1989). *Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara.

- Danıştay 3. Dairesi, (08.02.1989). E. 1988/1883 K. 1989/347 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (26.12.1991). E. 1990/853, K. 1991/3080 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Danıştay 3. Dairesi (09.06.1999). E. 1998/111, K. 1998/149 Sayılı Kararı, Aktaran: Yurtsever, H. (2013). “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Aralık, 113-120. http://www.ejovoc.org/makaleler/aramak_2013/pdf/12.pdf, Erişim Tarihi: 24.12.2016
- Danıştay 3. Dairesi, (26.01.2001). E. 1999/1753, K. 2001/2578 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.03.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (09.05.2001). E. 1999/2842, K. 2001/1771 Sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/>, Erişim Tarihi: 20.03.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (11.11.2003). E. 2001/4624, K. 2003/4931 Sayılı Kararı, Aktaran: Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 61.
- Danıştay 3. Dairesi, (16.6.2009). E. 2007/4202, K. 2009/2145 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (17.10.2011). E. 2010/7404, K. 2011/5955,; 2010/7403E., 2011/5956 K.; 2010/7402 E., 2011/5957 K. Sayılı Kararları, 20.12.2011 Tarih ve 28148 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111220-8.htm>, Erişim Tarihi: 30.12.2016
- Danıştay 3. Dairesi, (02.11.2011). E. 2007/1961, K. 2011/6446 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (16.04.2012). E. 2010/5534, K. 2012/1268 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 3. Dairesi, (13.05.2015). E. 2012/997, K. 2015/3175 Sayılı Kararı. <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.
- Danıştay 4. Dairesi, E. 1961/4471, K. 1962/644 Sayılı Kararı, Aktaran: R. Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), *Ortaklıklar Hukuku-I*, s. 90.
- Danıştay 4. Dairesi, (18.04.1984), E. 1982/6190, K. 1984/1687 Sayılı Kararı, Aktaran: Kızılot, Ş. ve Sayıngiller E. (1989). *Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara.
- Danıştay 4. Dairesi (12.06.1991). E. 1991/57, K. 1991/2338 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi: 24.12.2016.
- Danıştay 4. D Dairesi, 1(4.06.1999). E. 1998/2383, K. 1999/2598 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Danıştay 4. Dairesi, (13.12.2004). E. 2004/1814, K. 2004/2533 Sayılı Kararı, legalbank.net, Erişim Tarihi: 18.03.2017.

- Danıştay 4. Dairesi, (13.10.2011). E. 2008/7216, K. 2011/7434 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 4. Dairesi, (22.03.2012). E. 2009/2694, K. 2012/955 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 4. Dairesi, (22.03.2012). E. 2009/2694, K. 2012/955 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 7. Dairesi, (28.04.1969). E. 1967/3042, K. 1969/914 Sayılı Kararı; Aktaran Levent Yaralı, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara 2011, s. 668.
- Danıştay 7. Dairesi (28.12.2004). E. 2001/496, K. 2004/3585 Sayılı kararı, Aktaran: Çakmakçı, A (2016). “Vergi Sorumluları Vergi Hatası Kapsamında Düzeltme Başvurusunda Bulunabilir mi?”, <http://www.alomaliye.com/2016/03/07/vergi-sorumlulari-vergi-hatasi-kapsaminda-duzeltme/>, Erişim Tarihi: 31.12.2016
- Danıştay 7. Dairesi (03.11.2004). E. 2001/1515, K. 2004/2726 Sayılı kararı, Aktaran: Gök, O. (2015). “Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kağıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 401, 193-198.
- Danıştay 7. Dairesi, (06.05.2014). E. 2011/753, K. 2014/2426 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 7. Dairesi, (20.04.2015). E. 2012/5860, K. 2015/2174 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 8. Dairesi, (13.10.1988). E. 987/539, K. 988/690 Sayılı Kararı. Aktaran: Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2001). *İdare Hukuku*, Cilt I, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Danıştay 9. Dairesi, (31.03.1993). E. 1992/3243, K. 1993/1425 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 22.03.2017.
- Danıştay 9. Dairesi, (14.04.2009). E. 2007/5234, K. 2009/1707 Sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com/>, Erişim Tarihi: 20.03.2017
- Danıştay 9. Dairesi, (09.06.2009). E. 2008/177, K. 2009/2410 Sayılı Kararı, Aktaran: Aktaş, A. (2010). “Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 205, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Danıştay 9. Dairesi, (22.06.2010). E. 2008/1641, K. 2010/3259 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 14.04.2017.
- Danıştay 9. Dairesi, (03.11.2010). E. 2008/6803, K. 2010/5846 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 9. Dairesi, (11.04.2013). E. 2010/9949, K. 2013/3284 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay 13. Dairesi, (05.11.2015). E. 2010/185, K. 2015/3765, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 05.07.2017.
- Danıştay 15. Dairesi, (06.03.2013). E. 2012/10018, K. 2013/1845 Sayılı Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.04.2017.

- Danıştay Dava Daireleri Kurulu, (10.04.1970). E. 966/174, K. 970/283 Sayılı Kararı. Aktaran: Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2001). *İdare Hukuku*, Cilt I, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (17.06.2005). E. 2005/86, K. 2005/158 Sayılı Kararı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 22.03.2017.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (30.04.2013). E. 2011/491, K. 2013/190 Sayılı Kararı, [sinerjimevzuat.com.tr](http://www.sinerjimevzuat.com.tr), Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (29.05.2013). E., 2011/573, K. 2013/204 Sayılı Kararı, [sinerjimevzuat.com.tr](http://www.sinerjimevzuat.com.tr), Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (19.02.2014). E. 2013/150, K. 2014/96, Sayılı Kararı, [sinerjimevzuat.com.tr](http://www.sinerjimevzuat.com.tr), Erişim Tarihi: 28.03.2017
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (30.04.2014). E. 2014/144, K.2014/307 Sayılı Kararı, [sinerjimevzuat.com.tr](http://www.sinerjimevzuat.com.tr), Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Dedeoğlu, E. ve Sapan, O. (2013). *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu*, Ankara Barosu Başkanlığı, ARCS Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Değerli, E. (1998). “Yeni Düzenlemeye Göre, Anonim Ve Limited Şirketlerinin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt 72, Sayı 10-11-12, 882-885.
- Demir, H. (2004). “Limited Şirketlerin Vergi Borçlarına Karşı Müdür Ve Ortakların Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 193, 83-87.
- Demir, V. (2015). “Limited Şirketteki Hisse Devrini Sicil Gazetesinde Yayınlamayan Şirket Ortağı SGK Borçlarından Kurtulabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 274, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Deutsch, E. (Çeviren: Ertaş, Ş.) (1981). “Sorumluluk Hukukunun Temel İlkeleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2, Sayı 2, 245-260.
- Diliçik, A. (2015). “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 407, 36-45.
- Doğrusöz, B. (2004). “Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 139, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.
- Doğrusöz, B. (2008). “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması veya Kaldırılması”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=89513, Erişim Tarihi: 27.04.2016.
- Doruk, U. (2015). “Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarında Limited Şirketlerin Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 265, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Dönmezer, S., Erman, S. (1983). *Ceza Hukuku*, Cilt II, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A. (2007) *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

- Erdağ, N., (2011). Devlete Olan Borçlarda Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, <http://www.nevzaterdag.com/devlete-olan-borclarda-sirket-ortaklarinin-sorumlulugu/>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.
- Erdoğan, G. (2013). “Limited Şirket Ortaklarının Başlangıç ve Sona Erdirilmesi Durumunda Sosyal Güvenlik Kurumu’na Bildirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 245, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Erdem, M., Şenyüz D., Tatlıoğlu İ. (2015). *Kamu Maliyesi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Erdem, T., “Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar”, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/limited-sirket-ortaklari-ile-kanuni-temsilcilerin-amme-borcundan-sorumlulugunda-yeni-esaslar.html>, Erişim Tarihi: 09.04.2017.
- Eren, F. (2003). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Erginay, A. (1988). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Geçer, A. E. (2017). “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk”, *6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Tahsilat Genel Tebliği, Seri C, Sıra No 2, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/teciloranlari.html, Erişim Tarihi: 08.02.2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Tahsilat Genel Tebliği, Seri A, Sıra No 1, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi-A1_24022017.pdf, Erişim Tarihi: 07.04.2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.0.GEL.0.57/5711-412 Sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/93628>, Erişim Tarihi: 18.03.2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Kurumlar Vergisi Rehberi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm>, Erişim Tarihi: 27.03.2017.
- Gerçek, A. (1999). “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 83, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Gerçek, A. (2004). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, 157-193.
- Gerçek, A. (2010). “5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 207, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Gınalı, A. (2011). “Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçıların Sorumluluğu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 103, 231-238.

- Göç, S. (1986). “Kanuni Temsilcilerin Ödevleri ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1986, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Göç, S. (1995). “Kollektif Şirketlerde Kuruluş, Temsil ve Ortakların Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 87, 7-17.
- Gök, O. (2015). “Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kağıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 401, 193-198.
- Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*, Cilt II, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Gözler, K. (2010). *Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözler, K. ve Kaplan G. (2015). *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözübüyük, Ş. ve Tan, T. (2001). *İdare Hukuku*, Cilt I, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Guhl, T. (Çeviren: Obut, S. K.) (1955). “Adi Şirket: Tarif ve Kuruluş”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, 159-170.
- Gültekin, H. (1984). “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 30, <http://www.vergidunyasi.com.tr/>, Erişim Tarihi: 22.05.2017.
- Gümüş, E. (2006) “Şahıs ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 77, 89-100.
- Gümüş, E. (2008). “Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 60, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Hakeri, H. (2005). *Sorularla Ceza Hukuku*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Yayın No 94, Sorularla Hukuk Dizisi 1, Ankara.
- Hatemi, H. ve Gökyayla, E. (2012). *Borçlar Hukuku Genel Bölüm*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- İmregün, O. (2006). *Ticaret Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No 1454, Açıköğretim Fakültesi Yayını, Yayın No 772, Eskişehir.
- İnce, E. (2015). “Vergi Dairelerince Limited Şirket Ortakları Hakkında Müteselsil Sorumluluk Kapsamında Cebri Takibat Yapılabilir Mi?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 129, 125-129.
- İnci, A. (2017). “Limited Şirket Borçlarında Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, <http://www.aktuelsmmm.com>, Erişim Tarihi: 14.05.2017.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (03.11.2011). B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 34-1970 Sayılı Özelgesi, Aktaran: Ali Çakmakçı, “Vergi Sorumluları Vergi Hatası Kapsamında Düzeltme Başvurusunda Bulunabilir mi?”, <http://www.alomaliye.com/2016/03/07/vergi-sorumlulari-vergi-hatasi-kapsaminda-duzeltme/>, Erişim Tarihi: 31.12.2016

- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “Stopaj Yoluyla Vergileme Rejimi Ve Bu Sistemin Aksayan Yönleri”, <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/476.pdf>, Erişim Tarihi: 03.01.2017.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kaplan, R. (2005). “*Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri*”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Kaplan, R. (2013) “Hukuksal Açından Kamu Alacağı Kavramı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 15, 189-213.
- Karakoç, Y. (1993) “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 8, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1447>, Erişim Tarihi: 23.01.2017.
- Karakoç, Y. (2002). “Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt 21, Sayı 246, 138-150. <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2932>, Erişim Tarihi: 4.03.2017.
- Karayağcın, Y. (1994). “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 15, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 10.04.2017.
- Kervankıran, E. (2007). “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 3-4, 453-471.
- Kıcalı, İ. (2003) “Kollektif Şirketlerin Vergi Borçları ve Ortaklarının Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt 22, Sayı 260, 62-64.
- Kılıçoğlu, A. (2011). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Sayıngiller E. (1989). *Ticaret Şirketleri Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Ankara.
- Koban, C. D. (2013). *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koçak, M. (2011). *Vergi İcra Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Korkut, Ö. (2007). “Anonim Şirketlerde İnançlı Yönetim Kurulu Üyeliği ve İnançlı Üyeye Verilebilecek Talimatların Sınırı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 65, Sayı 3, 129-137.
- Kumrulu, A. (1981). “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No 460, 647-668.
- Kumrulu, A. (1988). Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 3, 412-439.

- Kurdoğlu, E. (2011). *Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kurt, L. M. (2014). “Noterlerin Hukuki Sorumluluğu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, 85-118.
- Kürşat, Z. (2012). “Yeni Borçlar Kanunumuzda Adi Ortaklık Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 70, Sayı 1, 301-317.
- Maç, M. (2003). “Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 13, Sayı 65, 40-45.
- Mandal, S. (2004). “Kollektif Şirketler ve Bu Şirketlerin Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunmaları Halinde Vergisel Yükümlülükleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 143, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 23.03.2017.
- Moroğlu, E. (2005). “Başbakanlık’a Sunulan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’na İlişkin Genel Değerlendirme”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 61, 35-46.
- Mutluer, K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:214, Eskişehir.
- Mutluer, K. (2006). “*Vergi Genel Hukuku*”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Narter, R. (1994) “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 17, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 10.04.2017
- Oğuz, G. (1976). “*Türk Hukukunda Kollektif Ortaklıkta Ortakların Sorumluluğu*”, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ticaret Hukuku Kürsüsü, İstanbul.
- Oktar, A. (1997). “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25 (Özel Sayı), 63-105.
- Oktar, A. (2008). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Onar, S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumî Esasları*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Organ, İ. ve Pekşen, F. “İflas ve İflasın Ertelenmesi Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.
- Ozansoy, F. (2005). *Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Öncel, M. (1978). “Vergi Hukukunda Takas”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 35, Sayı 1, 9-15.

- Öncel, M. (1983). “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, *Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No:552, Ankara.
- Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku*, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Örücü, A. İ. (2016). “6183 Sayılı Kanun Uygulamasında İflas Ertelemesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.
- Öz, E. (2004). *Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı, Y. (1988). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Özdemir, H. (1998). “Limited Şirket Ortaklarının Dağıtılacak Kâra Mahsuben Çektikleri Paralar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 123, 36-40.
- Özdemir, M. (2014). *Vergi İcra Hukuku*, Muhasebe Network Yayınları, İstanbul.
- Özen, M. (1998). *Ceza Hukukunda Objektif Sorumluluk*, US-A Yayıncılık, Ankara.
- Özen, M. (2003). “Türk Ceza Kanunu Tasarısının Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerine Bir Bakış”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 52, Sayı 1, 63-88.
- Özer, İ. (1979). *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Yayın No:187, Ankara.
- Özkan, Ö. (2008). “İflasın Ertelenmesi Kararının Alacaklılar ve Kamu İdaresi Açısından Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 69, 107-114.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2009). “Noterlerin Harç Sorumluluklarında Problemler Alanlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 93, 77-84.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pekcanitez, H., Atalay, O., Özkan Sungurtekin M., Özkes, M. (2012). *İcra ve İflas Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Perçin, N. (2002). “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler/Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 12, Sayı 6, 59-69.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve Çamoğlu, E. (2014). *Ortaklıklar Hukuku-I*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Pulaşlı, H. (2016). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- PwC Türkiye, “Şirket Yönetici ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları”, www.vergiportali.com, Erişim Tarihi: 02.03.2017.
- Reisoğlu, S. (2013). *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Saban, N. (1986). “*Vergi Hukukunda Sorumluluk*” (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sarılı, M. A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Hermes Tanıtım Ofset Baskı, Ankara.

- Sayın, M. (1997) “Tüzel Kişiliklerde Vergisel Ve Cezai Sorumluluk”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 100, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Serim, N. (2008). “Hakkında İflasın Ertelenmesi Kararı Verilen Bir Limited Şirkette Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacağına İlişkin Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 31, Sayı 239, 140-148.
- Silahşör, M. (2014). *Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Silahşör, M. (2017). “Limited Şirketlerde Kamu Alacağı Sorumluluğu” 6. *Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Ankara.
- Seviğ, V. ve Doğrusöz, B. “İflas Eden Şirkette Genel Müdürün Sorumluluğu”, 2009, <http://www.muhasabenet.net/2009-2511-iflas%20eden%20sirkette%20mudurun%20sorumlulugu.html>, Erişim Tarihi: 15.04.2017.
- Soydan, B. (2012). “Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2012, Sayı 229, <http://www.bumindogrusez.com/article/vergi-kesenlerin-dava-acma-hakk-konusunda-onemli-gelisme>, Erişim Tarihi: 30.12.2016.
- Şarlak, J. C. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şener, H. (1984). “6183 Sayılı Kanunun Uygulama Sorunları ve Yapılan Son Değişiklikler”, *Maliye Dergisi*, Sayı 70, 11-12.
- Şener, O. H. (2015). *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şentürk, R. ve Şentürk Korkmaz Z. (2015). “Amme Alacaklarında Kanuni Temsilciler İle Limited Şirket Ortaklarının Sorumlulukları ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 138, <http://www.vmhk.org.tr>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tahiroğlu, B. (2005). *Roma Borçlar Hukuku*, DER Yayınları, İstanbul.
- Tarakçı, H. (1995). “Komandit Şirket Ortaklarının Vergiye Tabi Tutulacak Gelirlerinin Saptanmasıyla İlgili Tartışma Konuları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 169, 7-14.
- Taş, M. (2011). “Vergi Mükelleflerinin İradi Temsili”, *Yaklaşım Dergisi*, sayı 227, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13283&arananKey=MET%C4%B0N%20TA%C5%9E>, Erişim Tarihi: 19.02.2017.
- Taşdöken, S. (2014). “Ticaret Sicilinde Tescil ve İlan Edilmeyen Limited Şirket Hisse Devirlerinin Amme Borçlarından Kaynaklanan Sorumluluğa Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 258, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Tekin, S. (2007.) “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, 53-63.

- Tekinalp, Ü. (2015). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Temizer, U. (1995). “Anonim ve Limited Şirketlerde Karın Dağıtılmayıp Sermaye Eklenmesinde, Ortakların Vergi Mükellefiyeti ve Binde 2'lik Ödeme”, *Yaklaşım Dergisi*, Cilt 3, Sayı 35, 67-69.
- Tepeli, H. (2011) “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Sermaye Koyma Borcu ve Borcu İfa Etmemenin Sonuçları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 228, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 03.04.2017.
- Tokat, Y. (2003). “İflas ve Konkordato Hallerinin Vergi Hukuku Bakımından Etkileri-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 122, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 14.04.2017.
- Tosuner, M. (1994). “Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 16, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2016). *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Tuncer, E. (1984). “Matrah Farkları Karşısında Adi Komandit Şirket Komanditer Ortaklarının Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 12, <http://www.vergisorunlari.com.tr>, Erişim Tarihi: 27.03.2017.
- Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5800c90668bc08.62074681, Erişim Tarihi: 14.10.2016
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5886290982c590.57263079, Erişim Tarihi: 23.01.2017.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Ürküt, H. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Tek Kişilik Anonim Ortaklık”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 285, 104-110.
- Yaltı, B. (2009). “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Cilt-I, Ankara 2009, 507-535.
- Yaralı, L. (2010) “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*, Sayı 216, <http://www.yaklasim.com/>, Erişim Tarihi: 24.03.2017.
- Yaralı, L. (2011) *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Yargıtay 4. Hukuk Dairesi (16.04.1985). E. 1985/2100, K. 1985/3763 Sayılı Kararı, <http://www.turkhukusitesi.com/showthread.php?t=93396>, Erişim Tarihi: 19.02.2017.
- Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, (23.03.2009). E. 2007/14292, K. 2009/3401 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 22.05.2017.

- Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, (11.06.2013). E. 2011/9722, K. 2013/12168 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, (07.03.2016). E. 2015/7444, K. 2016/2505 Sayılı Kararı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, Erişim Tarihi: 23.03.2017.
- Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, (10.01.2017). E. 2016/427, K. 2017/141 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Yargıtay 21. Hukuk Dairesi, (22.09.2014). E. 2014/13783, K. 2014/18239 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 28.03.2017.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, (28.01.2009). E. 2008/3-818, K. 2009/28 Sayılı Kararı, sinerjimevzuat.com.tr, Erişim Tarihi: 22.05.2017.
- Yılmaz, E. (2006). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Yüce, M. (2015). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Türk Dil Kurumu, *Büyük Türkçe Sözlük*,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5800c90668bc08.62074681, Erişim Tarihi: 14.10.2016
- Türk Dil Kurumu, *Büyük Türkçe Sözlük*,
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5886290982c590.57263079, Erişim Tarihi: 23.01.2017.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Cansu SEVİNÇ
Doğum Tarihi-Yeri : 18.05.1992 - Bandırma
Telefon : 0258 296 2952
Adres : Başkarcı Mah. 1047 Sk. No:16/3 Merkezefendi - DENİZLİ
E-posta : csevinc@pau.edu.tr
Yabancı Dil : İngilizce

Eğitim

Lisans : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi - 2014.
Yüksek Lisans : Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı - 2017.

İş Tecrübesi

Araştırma Görevlisi : Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi 2016

İlgi Alanları : Mali Hukuk