

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANA BİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI

LİMİTED VE ANONİM ŞİRKETLERDE KAMU
ALACAKLARINDAN DOĞAN İKİNCİL SORUMLULUK

Etem SARICA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman

Prof. Dr. Selçuk BALI

2. Danışman

Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN

Konya 2024

Bu çalışma, 23.10.2024 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İKTİSAT Anabilim Dalı, İKTİSAT Bilim Dalı Programında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Savunma
Tez Jürisi**

Prof. Dr. Selçuk BALI
Selçuk Üniversitesi
Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Rahime Hülya ÖZTÜRK
Selçuk Üniversitesi
Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Yılmaz UZER
Afyon Kocatepe Üniversitesi
Bolvadin Uygulamalı Bilimler Fakültesi

TEŞEKKÜRLER

“Limited ve Anonim Şirketlerde Kamu Alacaklarından Doğan İkincil Sorumluluk” konulu tez çalışmamın hazırlanmasında bana göstermiş oldukları büyük destekten dolayı değerli danışmanım Prof. Dr. Selçuk BALI’ ya,

Bu süreçte desteklerini esirgemeyerek çalışmayı sonuçlandırmamda büyük katkısı olan değerli hocam Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN ’e, bugünlere gelmemde büyük emek sahibi olan aileme ve çalışma süresince gösterdiği anlayış ve desteğinden dolayı kıymetli eşim Ayşe SARICA ve evlatlarım Nesrin Naz ve Ayaz’a teşekkürlerimi sunarım.





SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Etem SARICA	
	Numarası	154226001017	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İKTİSAT/İKTİSAT	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Tezli Yüksek Lisans (İÖ) <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Selçuk BALI - Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN	
Tezin Adı	Limited ve Anonim Şirketlerde Kamu Alacaklarından Doğan İkincil Sorumluluk		

ÖZET

Limited ve Anonim Şirketlerde Kamu Alacaklarından Doğan İkincil Sorumluluğun incelendiği tez çalışmamızda temel olarak asıl borçlu olan şirketlerden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının ikincil sorumluluk kapsamında kanuni temsilci veya ortaklardan tahsiline ilişkin vergi idaresi tarafından yürütülen takip süreçleri ele alınmıştır. Öncelikle kamu ihtiyaçlarının karşılanması açısından bu alacakların önemi üzerinde durulmuş daha sonra kamu alacağı kavramı detaylı olarak anlatılmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte kamu alacaklıları ve borçlularının kimler olduğu karşılaştırmalı bir şekilde ortaya konulmuştur. Daha sonra kamu borçluları arasında önemli bir yere sahip olan anonim ve limited şirketlerin, temel yapıları incelenmiş ve bu şirketlerden tahsiline imkân kalmayan kamu alacaklarından, ikincil sorumluluk kapsamında sorumlu olan kanuni temsilci ve ortakların 6183 Sayılı AATUHK ve 213 Sayılı VUK çerçevesinde sorumluluklarının kapsamı detaylı şekilde ele alınmıştır. Gerek ilgili kanun hükümlerinde yer alan belirsizlikler gerekse vergi idarelerinin uygulamalarında ortaya çıkan aksaklıklar belirlenmiş ve kamu alacaklarının tahsiline yönelik süreçte mahkemeler ile vergi idarelerinin yaşadığı uyuşmazlıkların neler olduğu tespit edilerek; uyuşmazlıkların giderilmesine yönelik olarak çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: 6183 Sayılı Kanun, AATUHK, Kamu Alacakları, Limited Şirket, Anonim Şirket, İkincil Sorumluluk.



SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Etem SARICA	
	Numarası	154226001017	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İktisat/İktisat	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Tezli Yüksek Lisans(İÖ) <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Selçuk BALI - Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN	
	Tezin Adı	Responsibility Of Legal Representatives And Partners For Unpaid Public Receivables In Limited Liability Companies	

ABSTRACT

Liability Arising from Public Receivables in Limited and Joint Stock Companies, in our thesis study, mainly covers the liability of public receivables that cannot be collected from the main debtor companies or is understood to be uncollectible, and the follow-up reports shared by the tax administration regarding the collection from a wide range of legal representatives or partners. First of all, the importance of these receivables in terms of meeting public needs was emphasized and then the concept of public receivables was tried to be explained in detail. In addition, who the public creditors and debtors are revealed in a comparative manner. Then, the basic structures of joint stock and limited liability companies, which have an important place among public debtors, were examined and the scope of the responsibilities of the legal representatives and partners who are responsible for the public receivables that cannot be collected from these companies within the scope of secondary liability was discussed in detail within the framework of AATUHK No. 6183 and VUK No. 213. Both the uncertainties in the provisions of the relevant law and the problems that arise in the practices of the tax administrations have been determined and the disputes experienced by the courts and tax administrations in the process of collecting public receivables have been determined; Solution proposals for the elimination of disputes were emphasized.

Keywords: Law No. 6183, AATUHK, Public Receivables, Limited Liability Company, Joint Stock Company, Secondary Liability

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜRLER	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR CETVELİ.....	x
TABLolar LİSTESİ	xi
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM

1.KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMU ALACAĞININ KAPSAMI.3	
1.1 Kamu Alacağı Kavramı	3
1.2 Kamu Alacağının Özellikleri	4
1.3. Kamu Alacakları ve Kapsamı	6
1.3.1 Kamu Alacağı Kapsamında Olmayan Alacaklar	8
1.4. Kamu Alacağının Türleri	9
1.4.1 Asli Kamu Alacakları.....	10
1.4.1.1 Vergi.....	10
1.4.1.2 Resim.....	13
1.4.1.3 Harç	15
1.4.1.4 Muhakeme Masrafları	15
1.4.1.5 Vergi Cezaları.....	16
1.4.1.6 Para Cezaları.....	19
1.4.2 Feri Kamu Alacakları.....	19
1.4.2.1 Gecikme Zammı	21
1.4.2.2 Gecikme Faizi.....	23

1.4.2.3 Tecil Faizi	25
1.4.2.4 Pişmanlık Zammı	27
1.4.3 Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Diğer Kamu Alacakları....	28
1.4.4 Kamu Alacaklarının Takip Masrafları	30

2.BÖLÜM

2) KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI31

2.1 Alacaklı Kamu İdaresi	31
2.1.1 Devlet	32
2.1.2 İl Özel İdaresi.....	34
2.1.3 Belediyeler	35
2.2 Kamu Borçlusu	36
2.2.1. Amme Alacağını Ödemek Zorunda Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler	37
2.2.2 Vergi Mükellefi.....	38
2.2.3 Vergi Sorumlusu	40
2.2.4 Mirasçılar	41
2.2.5 Kefil	43
2.2.6. Kanuni Temsilciler.....	44
2.2.7 Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri.....	45

3. BÖLÜM

LİMİTED VE ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM ORTAKLIK YAPISI İLE TEMSİL KAVRAMI46

3.1 Şirket Kavramı ve Unsurları	46
3.1.1 Kişi.....	46
3.1.2 Sözleşme	47
3.1.3 Ortak Amaç	47
3.1.4 Sermaye.....	48

3.1.5 Ortak Çalışma İradesi.....	49
3.2 Limited Şirketler.....	49
3.2.1 Limited Şirket Ortaklık Kavramı	52
3.2.1.1 Ortaklık Sifatının Kazanılması	53
3.2.1.2 Ortaklık Sifatının Kaybedilmesi.....	55
3.2.2 Limited Şirketlerde Kanuni Temsil.....	56
3.2.2.1 Müdür/Müdürler Kurulu.....	58
3.2.2.1.1 Müdürlük Sifatının Kazanılması	60
3.2.2.1.2 Müdürlük Sifatının Kaybedilmesi	61
3.2.2.1.2.1 Kendiliğinden Sona Erme Hali.....	61
3.2.2.1.2.2 Kanuni Sebepler Halinde Sona Erme	62
3.2.2.1.2.3 Şirket Sözleşmesinde Öngörülen Sebeplerin Varlığı Durumunda Sona Erme Hali	62
3.2.2.1.2.4 İstifa Halinde Sona Erme Hali.....	62
3.2.2.1.2.5 Azil ile Sona Erme Hali.....	63
3.2.2.2 Murahhas Üye/Müdür	63
3.2.2.3 Tasfiye Memuru	63
3.2.2.4 Kayyım	65
3.2.2.5 Ticari Temsilci	68
3.2.2.6 Diğer İlgililer	69
3.3 ANONİM ŞİRKETLERİN GENEL YAPISI	70
3.3.1 Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Temsil.....	72
3.3.2. Anonim Şirketlerde Temsilin Kapsamı ve sınırları	73
3.3.3 Yönetim kurulunun görev ve yetkileri	74
3.3.4 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kazanılması	76
3.3.4.1 Yönetim Kurulunu Oluşturan Kişilerin Mahiyeti	76

3.3.4.2 Gerçek Kişiler Açısından Yönetim Kurulu Üyeliği.....	76
3.3.4.3 Tüzel Kişiler Açısından Yönetim Kurulu Üyeliği	77
3.3.4.4 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kazanılmasına Dair Diğer Hususlar	78
3.3.5 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kaybedilmesi.....	78
3.3.5.1 Görev Süresinin sona ermesi	79
3.3.5.2 Esas Sözleşme ve Kanunda Yazılı Haller	79
3.3.5.3 Genel Kurul Kararı ile Sona Erme	81
3.3.5.4 İstifa.....	81
3.3.5.5 İflas veya Vefat Durumunda Son Bulma	82

4. BÖLÜM

4.1 Sorumluluk Kavramı ve Kapsamı	83
4.2 Kamu Alacaklarının Tahsilinde Sorumluluk	86
4.2.1 Müşterek ve Mütessesil	86
4.2.2 Kanundan Ya Da Sözleşmeden Doğan Sorumluluk	87
4.1.3 Sınırlı ve Sınırsız Sorumluk.....	88
4.1.4 Kusurlu ve Kusursuz Sorumluk	88
4.3 VUK 10. Maddesi Kapsamında Sorumluluk Kavramı	89
4.4 AATUHK 35 ve Mükerrer 35. Maddesi Kapsamında Sorumluluk Kavramı	92
4.5 AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ile VUK 10. Maddesinin Karşılaştırılması	95
4.6 Limited ve Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu	97
4.7 Limited Şirketlerde Ortaklar ile Anonim Şirketlerde Pay sahiplerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu.....	99

4.8 Sorumluluğun Takip ve Tahsil Bakımından İncelenmesi	101
4.9 Sorumluluğun Dönem/Zaman Bakımından İncelenmesi.....	103
4.10 Sorumluluğun Rücu Bakımından İncelenmesi	105
4.11 Uygulama da Yaşanan Aksaklıklar	106
4.11.1. Zamanaşımli Kamu Alacaklarına Yapılan Takiplerde Ortaya Çıkan Aksaklıklar	108
4.11.2 Vefat Eden Kişilerin Varislerine Yapılan Takiplerde Ortaya Çıkan Aksaklıklar	110
4.11.3 Yapılandırma Kanunlarına Başvuru Sonrası Oluşan Aksaklıklar	110
4.11.4 Takip Aşamasında Ortaya Çıkan Aksaklıklar.....	112
4.11.5 Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Aksaklıklar	113
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	120

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.:	Adı geçen eser
agm.:	Adı geçen makale
A.Ş:	Anonim Şirket
Bkz./bkz.:	Bakınız/bakınız
C.:	Cilt
GİB:	Gelir İdaresi Başkanlığı
D.:	Daire
Dan.:	Danıştay
D.V.D.D.G.K:	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
DVK:	Damga Vergisi Kanunu
E.:	Esas
İİK:	İcra İflas Kanunu
K.:	Karar
KDV.:	Katma Değer Vergisi
Ltd.:	Limited Şirket
Md.:	Madde
Mük.:	Mükerrer
ÖTV:	Özel Tüketim Vergisi
R.G:	Resmî Gazete
s.:	Sayfa
S.:	Sayı
TBK:	Türk Borçlar Kanunu
TCK:	Türk Ceza Kanunu
TMK:	Türk Medeni Kanunu
TOBB:	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
vd.:	ve diğerleri
VDDGK:	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VİVK:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK:	Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. T.C İdari Yapısı.....	7
Tablo 2. 6183 sayılı kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları.....	8
Tablo 3. 6183 sayılı kanun Kapsamında Kamu Alacakları.....	9
Tablo 4. Verginin Özellikleri.....	10
Tablo 5. Vergi Alacağı Kamu Alacağı Karşılaştırılması	13
Tablo 6. 492 Sayılı Kanun'a Göre Alınan Harçlar.	15
Tablo 7. Vergi Cezaları.....	16
Tablo 8. Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Arasındaki Farklar	24
Tablo 9. Kamu Alacaklarının Tarafları.....	31
Tablo 10. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	33
Tablo 11. Sorumluluk halleri	40
Tablo 12. AATUHK Mirasçılarının sorumluluğu	43
Tablo 13. Şirketi oluşturan unsurlar	46
Tablo 14. Ortakların Sahip Olduğu Haklar ve Yükümlülükler	53
Tablo 15. Limited şirket müdürlerinin sahip olduğu hak ve yükümlülükler	59
Tablo 16. AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ile VUK 10. Maddesi Arasındaki Farklar.....	96
Tablo 17. 2015-2021 Tarih Aralığında Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Kamu Alacaklarının Tahsiline Yönelik Davalar	106

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilebilmesi için yapılan harcamaların finansal kaynağını, kamu alacakları oluşturmaktadır. Bu nedenle kamu alacaklarının etkin ve zamanında tahsili, kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından büyük önem arz eder.

Kamu alacaklarının tahsili genel hatları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş olup, bazı durumlarda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 'nda yer alan hükümlerden de istifade edilmektedir.

Kamu alacaklıları; AATUHK 1. Maddesinde Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyeler olarak ifade edilirken, bu alacakları ifa etmekle yükümlü olanlara ise kamu borçlusu adı verilmektedir. Öte yandan; kanun koyucu kamu borçlularını sayarken kamu alacağını güvence altına almak için bazı üçüncü şahısları kamu alacağının ödenmesi bakımından sorumlu tutmuştur. Kamu borçluları arasında önemli bir yere sahip olan limited ve anonim şirketlerden tahsil edilemeyen kamu alacaklarına yönelik olarak da bu kapsamda ikincil sorumluluk müessesesi geliştirilmiştir.

Limited ve anonim şirketlerden tahsil edilemeyen kamu alacağının belli şartlar dahilinde kanuni temsilcilerden ve limited şirketlerde kanuni temsilcilere ek olarak ortaklardan alınabileceği hususu AATHUK 35. ve mükerrer 35. Maddeleri ile VUK 10. Maddelerinde düzenlenmiştir.

Ancak kamu alacaklıları ile borçluları arasındaki ilişkiyi düzenleyen ilgili kanun maddelerinin uygulanmasında bazı aksaklıklar yaşanmaktadır. Bu aksaklıkların giderilmesi amacı ile zaman zaman kanun maddelerinde güncellemeler yapılsa da bu güncellemelerin bir kısmının yüksek yargı organlarınca kabul görmeyişi belirsizliklerin daha da artmasına neden olmuştur.

2021 yılı itibari ile anonim ve limited şirketlerde ikincil sorumluluk kapsamında kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak açılan davaların %73,82'si alacaklı idarenin aleyhine sonuçlanmıştır. Alacaklı idareye bizzat başvurulduğunda açık ve bariz hataları idarenin resen düzeltebildiği de göz önüne alındığında kaybedilen dava oranının çok yüksek olması düşündürücüdür.

Çalışmamızda kamu alacağı kavramı, kamu alacaklıları ve kamu alacağının tarafları genel hatları ile ele alındıktan sonra limited ve anonim şirketlerin yapıları incelenmiş ve daha sonra bu şirketlerden tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak getirilen ikincil sorumluluk kavramına değinilmiştir. Anlatılan kavramların bütüncül bir yaklaşımla değerlendirebilmesi amacıyla sık sık kavramlar arası benzerlik ya da farklılıkların yer aldığı tablolara yer verilmiştir. Uygulama da itilaflara neden olan değişiklikler ve iptal edilen hükümler gerekçeleriyle birlikte açıklanmıştır.

Bu amaçla tahsilat güvenliğini sağlamak amacı ile anonim ve limited şirketlere getirilen ikincil sorumluluk yükümlüğünün amacına uygun olarak işleyebilmesi için tespit edilen aksaklıklara ve bu aksaklıkların nasıl giderilebileceğine yönelik çözüm yollarının geliştirilmesi amaçlanmıştır.

1.BÖLÜM

1.KAMU ALACAĞI KAVRAMI VE KAMU ALACAĞININ KAPSAMI

1.1 Kamu Alacağı Kavramı

On dokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan sosyal devlet anlayışı, tarihsel süreçte çeşitli tartışmalara konu olsa da günümüzde özellikle 2019 yılı sonrasında Dünyayı saran Covid-19 salgını sonrasında yeniden önem kazanmaya başlamış, kamu hizmetlerine olan talep özellikle sağlık ve sonrasında ekonomik anlamda ciddi şekilde artmıştır. Salgın sürecinde dünya ekonomisi nerdeyse durma noktasına gelmiş, devletlerin ekonomilere müdahalesi kaçınılmaz olmuştur. Salgının şiddeti tam hafiflemeye başlamışken 2022 yılında patlak veren Rusya-Ukrayna Savaşı ile tüm bu olanların üstüne bir de enerji krizi eklenmiştir. Yaşanan bu sürecin sonucu olarak giderek artan kamu harcamaları, bu harcamaların mali kaynağı olan kamu gelirlerinin de artırılmasını zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda kamu gelirlerinin toplumsal refahın artmasını sağlayabilmesi için yeterli ve etkin bir şekilde toplanması önem arz etmektedir.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek için Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak getirdiği yükümlülükler; kamu gelirleri olarak tanımlanmakta olup, sonrasında kamu gelirleri tahakkuk aşamasını geçer ve tahsil edilebilir aşamaya gelerek kamu alacağı niteliğini kazanır (Şener, 1984: 11).

Kamu Alacağı kavramı; günümüzde eski adı ile ‘‘Amme Alacağı’’ terimine karşılık olarak kullanılmaktadır. Batılı ülke vergi literatüründe yer almayan kamu alacağı kavramı Türk vergi sistemine ilk olarak 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK ile girmiş ve yerleşmiştir (Tuncer, 2006: 20).

Kamu alacağı, kamu idaresi ile gerçek ve tüzel kişiler arasında meydana gelen borç ilişkisi sonucunda idare adına doğan ve idarenin kişilerden talep edebileceği alacağı nitelenmekte iken, söz konusu alacağı ifa etmek durumunda olan kişiler açısından ise kamu borcunu teşkil etmektedir (Yaralı,2011: 116).

Kamu alacağının mevcudiyeti iki taraflı bir borç alacak ilişkisine işaret eder. Buna göre; alacağını talep etme hakkı olan ve ödeme yükümlülüğünde olan iki taraf

vardır (Karakoç, 2016: 68). Fakat borcun konusunun kamu idaresini ilgilendirmesi nedeniyle, kamu alacağı kavramının özel alacak kavramından ayrı olarak tanımlanmasına gerek duyulmuştur. Dolayısıyla bu ilişkinin tarafları arasındaki yetki ve haklar da özel alacaktır tarafların sahip olduğu yetki ve haklardan oldukça farklıdır (Taş, 2000: 3-10).

1.2 Kamu Alacağının Özellikleri

Devlet geleneğinde, süreklilik en temel ilkelerden birisi olup, bu sürekliliğin sağlanabilmesi halkın desteğine, halkın desteği, devletin gücüne, bu güç ise halkın ihtiyaçlarının karşılanmasına bağlanmıştır (Özmen, 2021: 1). Devamlılığın sağlanabilmesi için sistemin etkin bir şekilde işlemesi büyük bir önem arz etmektedir. Bu durum; kamu hizmetlerinin mali finansmanı niteliğinde olan kamu alacaklarına imtiyazlı bir statü kazandırmaktadır (Karakoç, 2007: 569).

Kamu alacağının temel özelliklerini ve diğer alacaklardan farklılıklarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Kamu alacakları imtiyazlı alacak olarak nitelendirildiğinden diğer özel alacak türlerinden farklı bir hukuki statüye tabidir. Bunun temeli özel hukuk ile idare hukuku arasındaki farklılıklardır. İdare hukukunun temel dayanağı toplumsal menfaatin bireysel menfaatten üstün olduğu ve bu durumun sonucu olarak bireysel menfaatin, toplumsal menfaate uymak, toplumsal menfaatle uyum sağlamak zorunda olmasıdır (Çelik, 2002: 44).

- Kamu alacakları kamu hizmetlerinin karşılanmasında kurucu unsur olması nedeniyle devletin diğer alacaklarına kıyasla da takip ve tahsilat noktasında farklı usullere tabidir (Onar, 1966: 1649). Öyle ki 6183 Sayılı AATUHK 'nin varlık sebebinin kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin usulün farklı ve ayrıcalıklı olması yönündeki tercih olduğu söylenebilir (Akkaya, 2009: 341).

- Kamu alacaklarının takip ve tahsili amacı ile alacaklı kamu idaresine tanınan AATUHK' dan yararlanma ayrıcalığı, ilgili idarenin kamu alacağını 2004 sayılı İ.İ.K. hükümlerine göre takip ve tahsil etme hakkını da ortadan kaldırmaz. Örneğin; kamu alacağından dolayı tahsil dairesi tarafından haciz yolu ile takip AATUHK

çerçevesinde yapılırken, iflas yolu ile takip İİK hükümlerine göre yapılmaktadır (Tuncer, 2012: 23,147).

- Kamu alacağı kamu hizmetinin finansmanını sağlamak amacı ile kamu gücüne dayanılarak tahsil daireleri tarafından memur eli ile tahsil edilir.

- Kamu alacakları her ne kadar ayrıcalıklı alacaklar olsa da Alacaklı amme idarelerinin bu alacakların tahsili noktasında sınırsız bir tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Bu yetki ancak kanunla belirlenen sınırlar çerçevesinde kullanılabilir (Kaneti,1989: 80).

- Kamu alacağı ilgili kamu idaresinin tek taraflı irade beyanı ile tahakkuk eder. Başka bir deyişle alacağın hukuki varlık kazanmasında borçlunun tasarrufuna ya da hâkim kararına gerek yoktur (Candan, AATUHK: 20). Öyle ki 6183 sayılı kanunun 17. Maddesine göre alacağın güvenliği tehlikeye girecek ise henüz tahakkuk etmemiş bir kamu alacağına bile belli şartlar dahilinde ihtiyati tahakkuk verilerek alacak güvence altına alınabilir.

- Kamu alacağı vergi alacağını da kapsayacak şekilde geniş anlamda devletin gelirlerini ifade eder, bu kapsamda vergi gelirleri sadece kamu hizmetlerinin finansmanı olarak kullanılırken, kamu alacakları kamu finansmanının yanında özel amaç için de kullanılabilir (Özdemir, 2014: 9).

- Vadesinde tahsil edilemeyen kamu alacaklarının bir kısmına faiz veya zam uygulanırken bir kısmına uygulanmaz.

- Alacaklı kamu idarelerinin kamu malı sayılabilecek nitelikteki alacakları haczedilemez (Çelik, 2018: 45).

- 6183 sayılı kanunun 21. maddesi uyarınca üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce o mal üzerine kamu alacağı için haciz uygulanması durumunda, kamu alacağı hacze katılır ve satış bedeli kamu alacağı ve diğer adi alacak arasında borcun oranına göre eşit bir şekilde paylaşılır (Postalcıoğlu, 1982: 393).

Genel anlamda kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin uygulamalara bakıldığında her ne kadar kanun koyucu belli çerçevelerde alacaklı kamu idarelerine sınırlar çizse de uygulanmakta olan 6183 sayılı kanunun kamu idarelerine çok geniş

kapsamlı yetkiler verdiğini söylemek mümkündür. Kamu idaresi bu yetkisini kimi zaman sosyal hayatı dengelemek, kimi zaman siyasetin bir parçası haline getirmek suretiyle kullanır.

Bu anlamda; yerinde kullanıldığında kamu ihtiyaçlarının çabucak karşılanması ve toplumsal refahın artırılmasına yönelik yapılan harcamaların finansmanı noktasında kullanılan tahsilat yetkisi, olumlu yönler taşıdığı kadar olumsuz yönleri de kendi içinde barındırmakta ve tartışmalara konu olmaya devam etmektedir.

1.3. Kamu Alacakları ve Kapsamı

Kamu alacakları öyle alacaklardır ki; hem devletin otoriter gücünü korumasını sağlar hem de toplanılırken devletin otoriter gücüne ihtiyaç duyar. Devlet; otoritesini güçlendirmek, ekonomik ilişkileri kuvvetlendirmek, kamu hizmeti sunabilmek için finansmana, dolayısıyla bu finansmanın kaynağı olan kamu alacağına ihtiyaç duyarken; kamu alacağını tahsil edebilmek için ise otoritesini kullanmak mecburiyetinde kalmaktadır.

Bu durum kamu alacaklarının kapsamının neler olduğunu belirlemenin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Çünkü dengenin bozulması hem devletin otoritesini sarsacak hem de toplumsal refaha devlet katkısını azaltacaktır. Sonuç olarak toplumun devlete olan güveni sarsılacak ve bireysel menfaatlerin ön plana çıktığı toplum yönetilemez bir hal alacaktır.

Bir alacağın kamu alacağı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu 01.01.1954 yılında yürürlüğe giren 6183 sayılı AATUHK 'de açıklanmıştır. 6183 sayılı kanun; kamu alacaklarının kapsamını, tahsilini ve takibini düzenleyen özel ve çok geniş kapsamlı bir usul kanunudur.

Bir alacağın kamu alacağı olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle alacağın Devlet, İl Özel İdareleri ya da Belediyelere ait bir alacak olması gereklidir (AATUHK, md.1). Öte yandan mülga Tahsili Emval Kanununa göre takip ve tahsil edilmesi gereken alacakların da ilgili kanun kapsamında kamu alacağı olduğu belirtilmiştir (AATUHK, md.2).

Burada dikkat edilmesi gereken 6183 sayılı kanunda geçen Devlet kavramının, alışla gelen ve 5018 sayılı kanunda yer alan geniş kapsamlı Devlet kavramından daha dar kapsamlı olarak ifade edildiğidir.

Tablo 1. T.C İdari Yapısı

GENEL YÖNETİM		
Merkezi Yönetim	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
<ul style="list-style-type: none">➤ Genel Bütçeli İdareler➤ Özel Bütçeli İdareler➤ DDK (BDDK ve SPK Hariç).➤ Döner Sermayeler➤ Bütçe Dışı Fonlar➤ Sosyal Tesisler➤ Merkezi Yönetim Kapsamındaki Diğer Kurumlar	<ul style="list-style-type: none">➤ İl Özel İdareleri➤ Belediyeler➤ Kalkınma Ajansları➤ Gençlik ve Spor İl Müdürlükleri➤ Mahalli İdare Birlikleri➤ Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları	<ul style="list-style-type: none">➤ Sosyal Güvenlik Kurumu➤ İşsizlik Sigortası Fonu➤ Türkiye İş Kurumu

(Kaynak: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu).

5018 Sayılı Kanun'da (R.G T:24.12.2003 No:25326) devlet tüzel kişiliği merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini ifade ederken 6183 sayılı kanunda devlet kavramı sadece genel bütçeli idareleri ifade etmektedir.

Bir alacağın kamu alacağı sayılabilmesi için dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise Devlet, İl Özel İdareleri ve Belediyelere ait olan alacakların aynı zamanda kamu hukukundan doğan alacaklardan olması gerektiğidir (Onar, 1966: 1648).

Ayrıca mahiyetlerine bakılmaksızın kendi özel kanunlarında 6183 sayılı kanuna göre tahsil edileceğine dair hüküm bulunan alacaklarında bu kanuna göre tahsil edilebilme imkânı vardır (AATUHK, md.1).

Fakat burada belirtmelidir ki farklı kanunlarda yapılan atıflar sonucunda 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsil edileceği belirtilen alacaklar sadece söz konusu

atıflar sebebiyle ilgili alacağa kamu alacağı özelliği kazandırmaz (Candan, AATUHK: 8).

Bahse konu atıflar sadece, niteliğine bakılmaksızın ilgili alacağa kamu alacaklarına özgü olan cebri takip ve tahsil usullerinden yararlanma imkânı sunulduğunu göstermektedir. Buna bağlı olarak bir alacağın 6183 sayılı kanun çerçevesinde tahsil edilebiliyor olması bu alacağın sadece kamu icra hukuku kapsamına girdiğini göstermektedir (Karakoç, 2019: 38).

1.3.1 Kamu Alacağı Kapsamında Olmayan Alacaklar

6183 sayılı kanunun uygulamasında Devlet, il özel idaresi ve belediyeler kamu alacaklısı olarak ifade edilmektedir. Fakat kamu alacaklısı olarak nitelendirilen kamu idarelerinin bütün alacaklarının kamu alacağı olarak nitelendirilemeyeceği, bazı alacakların bu kapsamın dışında tutulduğu yine aynı kanunda belirtilmiştir.

Tablo 2. 6183 sayılı kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları

6183 sayılı kanun Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alacakları		
Akitten (Sözleşme).	Haksız Fiil (Kusurlu ve hukuka aykırı fiil).	Haksız İktisap (Sebepsiz zenginleşme).

(Kaynak: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun).

Akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan kamu alacakları; alacaklı tarafın hangi hukuki veya hükmi şahıs olduğuna bakılmaksızın AATUHK hükümleri dışında tutulmuştur (AATUHK, Md.1).

Kusurlu ve hukuka aykırı olarak bir fiil işlemek suretiyle başkasına zarar verenin, verdiği zararı giderme yükümlülüğü haksız fiil sorumluluğu olarak tanımlanmaktadır (TBK Md. 49-76).

Bunun yanında sebepsiz zenginleşme anlamına gelen haksız iktisap ise; haklı bir gerekçe olmadan bir başkasının malvarlığı veya emeğinden zenginleşen kişi, elde ettiği bu kazancı geri vermekle yükümlüdür. Öte yandan sebepsiz zenginleşmenin meydana gelebilmesi için karşılıklı iki taraf arasında bir tarafın zenginleşirken diğer tarafın fakirleşmesi gerekmektedir (TBK, Md. 77).

Akitten yani bir başka ifade ile sözleşmeden doğan alacaklar da özel hukuku ilgilendiren yönü itibari ile haksız fiil ve haksız iktisap gibi 6183 sayılı kanunun kapsamı dışında tutulan alacaklardandır (Özdemir, 2014: 11).

1.4. Kamu Alacağının Türleri

Bir alacağın 6183 sayılı kanun çerçevesinde kamu alacağı sayılabilmesi için öncelikle aidiyetine, sonrasında ise alacağın niteliğine bakılmaktadır. Bu kapsamda kanun koyucu Devlete, İl Özel idaresine ve Belediyelere ait alacakların kamu alacağı olabileceğini ifade ederken söz konusu kamu idarelerine ait alacaklardan bazılarını kapsam dışında bırakmıştır. Yukarıda açıklanan bu alacakların dışında, ilgili kanun kapsamına giren alacakları ise kanun koyucu yine sayma yolu ile belirlemiş ve kapsamı oldukça geniş tutmuştur (Gerçek, 2020: 5).

Kanun koyucunun kamu alacakları kapsamını oldukça geniş tutması ve adeta sınırları belirsiz bir kavram haline getirmesinin sebebi; kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması ve bahse konu kamu hizmetlerinin son derece belirsiz ve değişken bir kavram olarak karşımıza çıkmasıdır. Kamu hizmetlerinin tanımı noktasında yaşanan belirsizlik, kaynağını teşkil eden kamu alacaklarının kapsamının geniş tutulmasına yol açmıştır (Tan, 1991: 233).

6183 sayılı kanunun 1. Maddesinde sayılan kamu alacaklarını 4 grup halinde şekil 3 de yer almaktadır.

Tablo 3. 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacakları

6183 sayılı kanuna Göre Kamu Alacakları				
Asli Kamu Alacakları	Feri Kamu Alacakları	Diğer Kamu Alacakları		Özel Kanunlarda 6183 sayılı kanuna Göre Tahsili Öngörülen Alacaklar
		Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Kamu Alacakları	Kamu Alacaklarının Takip Giderleri	
*Vergi *Resim *Harç *Mahkeme Masrafları *Vergi Cezaları *Para cezaları	*Gecikme Zammı *Tecil Faizi *Gecikme Faizi *Pişmanlık Zammı	*Katılma Payları *Su Bedelleri *İmha Giderleri *Madenlerde Devlet Hakkı...	*İlan *Haciz *Taşıma *Muhafaza *Satış	*Oda Aidatları *SGK Primleri *Ecri misiller *Trafik Cezaları

1.4.1 Asli Kamu Alacakları

Asli nitelikte kamu alacakları vergi, resim, harç, ceza soruşturma ve takiplerine ait mahkeme giderleri ile para ve vergi cezaları olarak sıralanabilir (AATUHK md.1). Bu sebeple farklı kanunlara göre alınan her türlü vergi, resim, harç ve bunlara ait cezaların asli kamu alacağı olduğunu söylemek mümkündür (Şamlıoğlu & Özbacı, 1988: 45).

Asli nitelikteki kamu alacakları, bir yandan finansman imkânı sağladığı kamu hizmetinin karşılanması noktasında kaynak teşkil ederken, diğer yandan para ve vergi cezaları gibi alacak türlerinde olduğu gibi doğrudan kamu hizmetinden kaynaklanmayan ve yükümlülük altına sokan bir yapıya da sahiptir (Onar, 1966: 1650).

1.4.1.1 Vergi

Vergi; devletin kamu hizmeti sunabilmek ve harcama yapabilmek için gerekli olan finansmanı karşılamak amacıyla, toplumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerden; iktisadi güçleri nispetinde karşılıksız ve zorunlu olarak kamuya aktardığı ekonomik değerler olarak tanımlanabilir (Pehlivan, 1998: 111).

Tablo 4. Verginin Özellikleri

VERGİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ
➤ Kamu Harcamalarına Karşılık Olarak Alınır.
➤ Ödeme Gücüne Göre Alınır.
➤ Zora Dayanılarak Alınır
➤ Kişisel Karşılığı Yoktur.
➤ Parasal Değerlere Dayanarak Alınır.
➤ Kanuna Dayanılarak Alınır

İnsanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan vergi, henüz devlet kavramı dahi ortaya çıkmadan önce insanların aşiret reisi, kabile reisi gibi yöneticilerine gönüllü olarak yaptığı bağışları ve yardımları ifade ediyordu (Erginay, 1990: 30-31). Daha

sonra toplumların d ile gönüllülük esasına dayanan bu kavram artık zorunluluk haline geldi ve insanlar siyasi topluluklar haline geldikçe kamusal nitelikteki hizmetlerin karşılanabilmesi için kendilerini vergi vermekle yükümlü buldular (Turhan, 1989: 1).

Literatürde vergi yükünün topluma adaletli bir şekilde paylaşılması ve adil bir şekilde toplanmasına yönelik ortaya atılan iki temel teori bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan İstifade Teorisine göre devlet ile vatandaşlar arasında karşılıklı bir yararlanma yani birbirlerinden istifade etme durumu söz konusudur.18 yy. da hâkim olan bu teoride devlet vatandaşlarının mal ve can güvenliğini korumakla yükümlüdür. Vatandaşların görevi ise devletin bu hizmetine karşılık olarak vergi vermektir. Bu anlamda kişilerin elde ettiği fayda can ve mal güvenliğinin korunmasıdır. Bu teoride verilen vergi ile korunan can ve mal güvenliği arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur (Falay, 2021: 676).

Zaman ilerledikçe devletin yapısı ve toplum içerisindeki yeri ve kapsamı farklılaşmış değişen ve gelişen yeni dünya düzeni içerisinde devletin görevleri arasında vatandaşlarının mal ve can güvenliğini korumanın yanı sıra toplumsal refahı artırmak düzeni sağlamak ve korumak gibi kendi kendine karşılanamayacak mali yükte başka hizmetler de eklenmiştir.

Bu durum da doğal olarak vergi kavramının kapsamını, amacını hatta önemini farklı bir noktaya taşımıştır.

Literatürdeki ikinci temel vergi teorisi olan İktidar Teorisi mevcut durumda verginin bir karşılığı olmayacağını savunur. Yani bu teoriye göre kişilerin vergi vermesi ile istifade ettiği kamu hizmetleri arasında doğrudan bir bağ bulunmamaktadır. Kişiler kamu harcamalarına, kamu hizmetlerinden elde ettikleri istifadeden bağımsız olarak katılmak zorundadır. Burada önemli olan bir diğer husus ise kişilerin kamu harcamalarına katılımı iktisadi güçleri nispetinde olmalıdır (Kayan, t.y.: 81).

İktidar teorisine göre; devletin vatandaşlar üzerinde vergi koyma hakkı bulunurken vatandaşlarında vergi ödemek gibi bir yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durumda egemenlik gücünü elinde bulunduran devletin vergi adaletini de sağlaması

gerekmekte olup, bu adalet ise; vatandaşlardan iktisadi gücüne göre vergi alınması suretiyle sağlanmaktadır (Batirel, 1984: 1369).

Vergi; dinamik bir kavramdır. Toplumların gelişmişlik düzeyleri, kültürel yapıları, ekonomik durumları, siyasi yapıları değiştikçe verginin toplanma şekli, miktarı, toplumsal düzen içerisinde kimlerden ne oranda alınacağı sürekli farklılıklar gösterebilir.

İnsanlık tarihi boyunca var olan vergi kavramı devletlerin sürekliliğini ve egemenliğini sürdürebilmek için büyük bir öneme sahiptir. Öyle ki bütün toplumlarda vatandaşların vergi yükümlülüğü yasal hatta anayasal olarak güvence altına alınmıştır.

Anayasamızda vergiye ilişkin hükümler siyasi haklar ve ödevler başlığı 4. bölümü içinde ve 73. maddede yer almaktadır.

Söz konusu maddede; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

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

Anayasada vergi kavramının tanımından ziyade, vergi ödevi ile ilgili usul ve esaslara yer verildiği görülmektedir. Diğer taraftan aynı maddede vergiyle birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin de düzenlenerek Anayasal bir zemine oturtulduğu gözlemlenmektedir. İkinci fıkra da ise verginin kamu hizmetinin finansmanının yanı sıra, sosyal devletin gereği olarak ortaya çıkan ekonomi politikaları açısından da önemli bir politika aracı olduğu vurgulanmaktadır.

2022-2024 dönemi OVP’ de bütçe gelirlerinin GSYH’ye oranının yüzde 19,2 olması beklenirken bu oran içerisinde vergi gelirlerinin payının %15,9 vergi dışı gelirlerin ise %3,3 olarak gerçekleşmesi öngörülmektedir (SBB, 2022: 6). Başka bir ifade ile bütçe gelirlerinin %80’ i aşkın kısmının vergi gelirlerinden oluşması öngörülmektedir. Kamu gelirleri içerisindeki vergi geliri payının bu derece yüksek olması, Türk Vergi Hukuku’nda kamu alacağı kavramı yerine vergi alacağı kavramının kullanılmasına da yol açmaktadır.

Vergi alacağı ile kamu alacağı arasındaki benzerlik ve farklılıkları aşağıdaki tabloda genel hatları ile görmek mümkündür.

Tablo 5. Vergi Alacağı Kamu Alacağı Karşılaştırılması

Vergi Alacağı	Kamu Alacağı
➤ Dar anlamda devlet gelirlerini ifade eder	➤ Geniş anlamda devlet gelirlerini ifade eder
➤ Kanunla konulur ve kaldırılır.	➤ Kanunla konulur ve kaldırılır.
➤ Kamu Finansmanı için kullanılır	➤ Kamu Finansmanın yanında özel amaçlar içinde kullanılabilir.
➤ Tarafları sınırlanmamıştır.	➤ Kamu Alacağının Tarafları Devlet, İl Özel İdaresi ve Belediyelerdir.
➤ Vergi Alacağının belli bir karşılığı yoktur.	➤ Kamu alacağının tamamı karşılıksız değildir.
➤ Her vergi alacağı aynı zamanda bir kamu alacağıdır.	➤ Her Kamu alacağı bir vergi alacağı değildir.
➤ Vergi alacağının Tamamına faiz ve zam uygulanır.	➤ Kamu alacağının bir kısmına faiz ve zam uygulanmaz.

Asli kamu alacaklarının en başında yer alan ve dinamikliği, güncelliği ve öneminden dolayı belli kalıplar ile sınırlandırılmayan vergi kavramı karşılıksız olma özelliği nedeniyle resim ve harçlardan, karşılıksız olmanın yanı sıra zorunlu olma niteliği ile özel hukuk ilişkisinden doğan alacaklardan ayrılmaktadır (Yaralı, 1995: 127).

1.4.1.2 Resim

6183 sayılı kanun kapsamında asli kamu alacaklarından biri olan resim yetkili makamlarca (devlet veya diğer kamu kurum veya kuruluşlarının) belirlenmiş nitelikteki hizmet ya da işin yapılabilmesi amacıyla, bu makamların verdikleri izin karşılığında, bahse konu izni talep eden gerçek veya tüzel kişilerden tahsil ettikleri parasal karşılıklardır (Kaneti, 2023: 7).

Resim; zorunlu olarak tahsil edilebilmesi bakımından vergi ile benzerlik gösteren bir kamu alacağı olsa da izin karşılığında ödendiği için ve belli bir karşılığı olması bakımından vergiden ayrılmaktadır (Edizdoğan, 2000: 11). Resmin vergiden bir diğer farkı ise kişilerin mali gücüne göre farklılık göstermeden herkesten sabit miktarda alınmasıdır (Akdoğan, 2011: 103).

Resim kavramının, çoğu zaman harç ya da vergi mahiyetindeki mükellefiyetler yerine kullanılmakta olduğu ve önemini büyük ölçüde yitirdiğini söylemek yanlış olmaz (Yılmaz, 2018: 6).

Günümüze kadar gelmiş tek resim örneği, 1981 yılında yürürlüğe giren “Gemi Sağlık Resmi Kanunu” dur. İlgili kanunun 1-3 maddesinde Türkiye limanları arasında seyreden, bu limanlara yabancı ülkelerden gelen veya bu limanlardan yabancı ülke limanlarına giden gemiler ile boğazlardan transit geçen gemilerden her net tonu üzerinden sağlık resmi alınacağı hükme bağlanmıştır (R.G 18199, 1983: Md. 1-3). Bu anlamda uygulanan resim, esas itibari ile önleyici ya da koruyucu nitelikte bir sağlık denetimi hizmetinin karşılığı olarak alınmaktadır. Yani burada izne karşılık verilen bir bedel söz konusu değildir.

Öte yandan bazı kamu gelirleri ise resim niteliğinde olmasına karşılık literatürde harç olarak isimlendirilmektedir. Örneğin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu madde 81’de “işyeri açma izni harcı” yetkili idare tarafından bir izne binaen ve karşılık olarak alındığından resim tanımına uymasına rağmen, resim olarak değil harç olarak düzenlemiştir (Özkan, 2019: 13).

Burada ifade etmek gerekir ki kısaca bir hizmet ya da yararlanma karşılığı alınan harç kavramı ile bir izin karşılığı alınan resim kavramı (Güneş, 2008: 20) birlikte değerlendirildiğinde, esasen harcın genel tanımının, resim kavramını da kapsadığı söylenebilir; başka bir ifade ile resmin yerine harç kavramının kullanılmasında bir sakınca olmadığı gibi oluşabilecek kavram karmaşasını ortadan kaldıracığı açıktır. Bununla birlikte literatürde resim kavramının, harçlara benzer bir kamu geliri türü olduğu da ifade edilmektedir (Tuncer, 1989: 1).

1.4.1.3 Harç

Maliye literatüründe harç kavramı verilen bir hizmet veya yapılan bir işlem karşılığında hizmet alan veya işlemin gerçekleştirilmesini isteyen kişiden talep ve tahsil edilen bir kamu geliridir. Harcın konusu kişi tarafından talep edilen hizmet veya işlemdir. Harca tabi işlem veya hizmet, mahiyetine bakılmaksızın gerçekleştirildiği anda harç alacağı doğmuş olacaktır.

Tablo 6. 492 Sayılı Kanun'a Göre Alınan Harçlar.

492 SAYILI KANUNA GÖRE ALINAN HARÇLAR
➤ Yargı Harçları
➤ Noter Harçları
➤ Vergi Yargısı Harçları
➤ Tapu ve Kadastro harçları
➤ Konsolosluk harçları
➤ Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları
➤ Gemi ve liman harçları
➤ İmtiyaz name, ruhsatname ve diploma harçları
➤ Trafik harçları

1.4.1.4 Muhakeme Masrafları

Asli kamu alacakları arasında yer alan bir diğer kavram da Muhakeme Masrafları'dır. Ceza takibi ve soruşturmaları dolayısıyla yapılan yargılama giderleri bu kapsamda ele alınır.

Bahse konu ceza soruşturma veya takiplerine ait Muhakeme Masrafları, AATUHK yasalaştırılırken 1. Madde ile teklif edilen metne sonradan eklenmiş bu durum TBMM geçici komisyon raporunda “Muhakeme Masrafları kavramı Amme Alacağı mahiyetinde sayılan; para ve vergi cezaları, vergi, resim, harç... gibi alacakların kapsamına girmediğinden madde de ayrıca yer alması gerekli görülmüştür” şeklinde ifade edilmiştir (AATUHK 3 Md).

Burada belirtilmesi gereken bir diğer husus ise 6183 sayılı kanunun 1. Maddesinde ayrı bir başlık altında yer alan ve asli bir kamu alacağı niteliği taşıyan Muhakeme Masrafları kavramının, diğer asli ve fer'i kamu alacakları ile kamu hizmeti uygulaması esnasında meydana çıkan diğer alacakların takip ve tahsili için yapılan masraflar bütününe kapsayan takip masrafları kavramından farklı bir kavram olarak ortaya çıkmasıdır. Muhakeme Masrafları, herhangi bir ceza davası nedeniyle yapılan soruşturma veya kovuşturma (Dava Evresi) esnasında ortaya çıkan masraflarla ilgilidir (Yaralı, 2011: 130).

1.4.1.5 Vergi Cezaları

6183 Sayılı Kanun'un uygulamaları açısından asli kamu alacağı sayılan diğer bir kavram olan vergi cezaları 213 Sayılı VUK ile 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir (Yaralı, 2011: 132).

Vergi cezalarını mahiyeti itibari ile idare tarafından kesilen ve mahkemeler tarafından hükmedilen cezalar olarak iki ana başlık altında incelemek mümkündür. İdare tarafından kesilenler "idari vergi cezaları", ceza mahkemelerince hükmedilenler ise "adli vergi cezaları" olarak adlandırılabilir (Baykara, 2004: 5).

Tablo 7. Vergi Cezaları

İDARİ VERGİ CEZALARI		ADLİ VERGİ CEZALARI
Vergi Kaybına Bağlı Cezalar	Vergi Kaybına Bağlı Olmayan Cezalar	<ul style="list-style-type: none">• Kaçakçılık Suçları• Vergi Mahremiyetini İhlal• Mükellefin Özel İşini Yapma
<ul style="list-style-type: none">• Vergi Ziyayı Cezası	<ul style="list-style-type: none">• Usulsüzlük Cezası• Özel Usulsüzlük Cezası	

Vergi kaybına bağlı olarak ortaya çıkan cezalar 1998 yılı öncesi kusur, ağır kusur ve kaçakçılık olarak üç başlık altında toplanırken 1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile tek başlık altında "Vergi Ziyayı Cezası" olarak adlandırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu 344. Maddesinde yer alan bu ceza vergi kaybına bağlı olarak ortaya çıkar. Yani vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için vergi kaybı olması gereklidir, diğer taraftan vergi kaybı yoksa vergi ziyayı cezası kesilemez. Zaten ceza da kayba uğratılan verginin belli bir katı olarak (kural olarak bir kat) uygulanır¹.

Cezanın uygulanmasında esas itibari ile iki ana etken vardır. Bunlardan birincisi mükellef vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemiştir, ikincisi ise mükellef ödevini eksik yerine getirdiği için vergi kaybına neden olmuştur. Her iki durumda da görüleceği üzere ceza vergi tarhına bağlanmıştır. Dolayısı ile tarh işleminin herhangi bir sebeple iptali söz konusu olduğunda bunun doğal sonuca olarak cezanın da iptal olacağı söylenebilir².

Diğer taraftan vergi tarhı ile vergi ziyayı cezası sıkı sıkıya bağlı olmakla birlikte bazı durumlarda kanun koyucu istisnalar getirmiştir. Örneğin; mücbir sebep (VUK, Md. 373), ölüm (VUK, Md. 372), pişmanlık (VUK, Md. 371), yanılma (VUK, Md. 369) durumları söz konusu olduğunda vergi tarh edilmesine rağmen ceza kesilmemektedir (Baykara, 2004: 6).

Vergi kaybına bağlı olmayan vergi cezaları ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Bu cezalar vergi kanunlarındaki usul ve şekil şartlarına uyulmadığı zamanlarda kesilmekle beraber son zamanlarda ceza miktarları itibari ile caydırıcılıkları artmakta olan cezalardır (VUK, Md. 351 vd.).

Adli vergi cezaları ise hürriyeti bağlayıcı cezalar olmakla birlikte bu kapsamda kanun koyucunun asıl amacı devletin vergi gelirlerinden yoksun kalmasına neden olacak davranışları başından itibaren engellemektir. Yani henüz vergi ziyayı doğmadan vergi suçuna neden olacak unsurları belirlemek ve bir çerçeve çizmektir. Bu durumda suç karşısında verilen cezalarda kamu düzeninin bozulmaması amaçlanmaktadır. Fakat burada asıl amaç; Devletin soyut ekonomik yararının zarar görmemesi olup, kamusal düzeninin ekonomik alanda korunmasıdır.

Bu nedenle; vergi ceza hukukunda yaptırımlara ilişkin düzenlemeler devletin alacağının en doğru zamanda ve yeterli miktar üzerinden alınmasına yöneliktir.

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. 213 sayılı VUK 344 Md.

² Ayrıntılı bilgi için bkz. 213 sayılı VUK 352 ve 353 Md.

Hazine'nin çıkarı öylesine hassas bir şekilde muhafaza edilmektedir ki sadece zarar suçu niteliğindeki fiiller değil, ileride meydana gelebilecek bir kayıp ihtimalini ortaya çıkaran bazı ihlaller de tehlike suçu olarak cezaya bağlanmaktadır (Kurumlu vd., 2023: 9).

Vergi cezalarının genel anlamda ifade ettiği özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Ceza işlemi vergi kanunlarına aykırı bir hareket sonucunda gerçek veya tüzel kişi adına tesis edilir, sonuç olarak adına ceza kesilen hukuki ya da hükmi şahıs etkiler. Dolayısı ile bireysel bir idari işlemdir.

- Ceza kesme işlemi subjektif yani öznel bir işlemdir. Çünkü kesilecek ceza kişinin mevcut durumuna bağlıdır (Gözler, t.y: 579). Örneğin Vergi Beyannamelerini süresinde vermeyen mükellefe 1. Derece 2 kat usulsüzlük cezası kesilir, fakat kesilecek cezanın miktarı mükellefin 1. veya 2. sınıf tüccar olup olmamasına göre değişir.

- Vergi Cezası kesme işlemi aynı zamanda belli bir hukuki durumu inşa eden işlemdir. Bu manada yapıcı (inşai) olarak nitelendirilebilir. Yani ceza kanuna aykırı bir hareket yapılması ile değil, ceza kesme işlemi ile doğmaktadır. Çünkü yukarıda da ifade edildiği gibi bazı istisnai durumlarda (mücbir sebep, pişmanlık... vb.) hareket kanuna aykırı olsa dahi ceza kesme işlemi söz konusu olmamaktadır. Yani cezayı doğuran olay hukuka aykırı hareketin yapılması değil, vergi cezasının kesilmesi durumudur (Baykara, 2004: 134).

- Vergi cezası kesme işleminin yükümlülük altına sokan bir işlem olduğunu söylemek de mümkündür. Çünkü bu işlem gerçekleştiğinde işlem yapılan kişi cezayı ödeme yükümlülüğü altına girmekte, belirlenen sürelerde itiraz etmediği takdirde ise vergi cezası kesinleşmektedir (Baykara, 2004: 8).

- Son olarak vergi cezası kesme işleminin icrai (asli) işlem olduğu ifade edilebilir. Bu anlamda ceza her idari işlemde olduğu gibi bir süreç sonunda ortaya çıkar. Nihai işlemin ortaya çıkması için yapılan hazırlayıcı işlemler ön işlemlerdir. Yani usul işlemleridir ve icrai nitelikleri yoktur. Ceza kesme işleminin

gerçekleştirilmesi için yoklama, inceleme vb. hazırlayıcı ön işlemler bulunmalıdır. Bu durumda ceza kesme işlemi hazırlık sürecinden geçirildikten sonra ortaya çıkan asıl işlem olarak ortaya çıkmaktadır (Sezginer, 2000: 37).

Vergi cezaları tahsil edildikten sonra her ne kadar kamu giderlerinin karşılanması için kullanılsa da uygulamadaki asıl amaç kişilerin vergi kanunlarına uygun hareketlerde bulunmasını sağlamak suretiyle kamu yararı elde etmektir. Yani vergi cezalarını; olası kural ihlallerinin önlenmesi amacıyla oluşturulan bir tehdit unsuru olarak nitelendirmek mümkündür (Akdoğan, 2023: 112-113).

1.4.1.6 Para Cezaları

6183 Sayılı Kanun'da yer verilen asli kamu alacaklarının sonuncusu olan para cezası kavramı; 213 Sayılı VUK ve 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na kesilen, asli kamu alacakları arasında ayrı bir başlık altında ifade edilen vergi cezaları ile 5237 Sayılı TCK ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirleri İnfaz Kanunu içerisinde tahsil şekli anlatılan para cezaları dışında kalan, yetkili idari makamlarca ya da mahkemelerce hükmolunan idari para cezaları olarak tanımlanabilir (Yaralı, 2011: 134).

Yukarıda da ifade edildiği gibi 6183 sayılı kanun kapsamına esas itibari ile belirtilen istisnalar dışında kalan idari para cezaları girmektedir.

Fakat bunula birlikte 5275 Sayılı Kanun kapsamında Cumhuriyet Savcılıkları tarafından hükümlülerden talep edilen adli para cezalarının ödenmemesi durumunda, hapse çevrilemeyenlerde tamamı veya hapse çevrilip bir kısmı hapis cezası ile giderilemeyen para cezalarının giderilemeyen kısmı Cumhuriyet Başsavcılıklarınca ilgili idareye AATUHK çerçevesinde takip ve tahsil edilmek üzere bildirilir. Bu durumda belirtilen hallerdeki adli para cezalarının da AATUHK çerçevesinde takip ve tahsilinin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür (R.G 26568, 2007, Tahsilat Genel Tebliği No:1 Seri: A, md.1).

1.4.2 Feri Kamu Alacakları

Feri kelimesinin Türk Dil Kurumu Sözlüğündeki karşılığı ikinci dereceden ya da ayrıntılarla ilgili olan şeklinde ifade edilmektedir. Yani ferî bir alacağın ortaya

çıkması için asli bir alacağın olması gereklidir. Feri alacak ancak asli alacağa bağılı olarak ortaya çıkar.

Feri Kamu Alacakları ise yukarıdaki tanıma uygun olarak asli kamu alacaklarına bağılı olarak ortaya çıkan, asli kamu alacaklarının eksik veya hiç ödenmemesi durumundan kaynaklanan alacaklardır (Üstündağ, 2004: 21).

Feri Kamu Alacaklarının ortaya çıkışındaki maksat asli kamu alacaklarının öngörülen zamanda yani vadesinde ödenmemesi sonucunda kamu alacaklısının uğradığı maddi kaybın telafisidir (Gerçek, 2020: 7).

Diğer taraftan ferî alacaklar da tıpkı asli kamu alacakları gibi aynı takip ve tahsil usulüne sahiptir. Bunun nedeni ise her iki alacağında aynı kaynaktan doğmasıdır. Bir diğer husus ise birbirine sıkı sıkıya bağılı olan bu alacakların farklı makamlar ve usulde takibinden dolayı ortaya çıkabilecek çelişkili durumların oluşmasına engel olmaktır (Karakoç, 2019: 506).

Feri Kamu Alacaklarını 6183 sayılı kanununun 48. Maddesinde yer alan “tecil faizi” ve 51. Maddesinde yer alan “Gecikme Zammı” ile 213 Sayılı VUK’un 112 maddesinde yer alan “gecikme faizi” ve 371. Maddesinde yer alan “Pişmanlık Zammı” olarak sıralamak mümkündür.

6183 Sayılı Kanun’un 58. Maddesinde yer alan ve ödeme emrine yapılacak itiraz sonucunun olumsuz çıkması durumunda itiraz edene uygulanan bir yaptırım olarak karşımıza çıkan “Haksız Çıkma Zammı” 21.04.2022 tarih ve E. 2021/119, K. 2022/48 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile “Anayasa’nın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırılık” gerekçesiyle iptal edilmiştir (RG. 02.08.2022, S. 31911).

Özellikle Türkiye gibi enflasyon oranlarının yüksek seyrettiği ülkelerde zamanında tahsil edilemeyen ya da ne zaman tahsil edileceği kesin bir şekilde öngörülemeyen alacakların, alacaklı tarafı ciddi şekilde maddi kayba uğratacağı açıktır. Bir de bahse konu alacak kamu hizmetlerinin finansmanı maksadıyla kullanılan kamu alacakları olduğunda zararın boyutu sadece maddi olarak kalmamakta ve yapılan kamu hizmetlerinin dahi engellenmesine neden olmaktadır. Üstelik öngörülebilir bir gelir olmadığı takdirde öngörülebilir politikalardan bahsetmekte mümkün değildir.

Nitekim kamu harcamalarının finansmanı niteliğindeki kamu gelirlerinin zamanında ve öngörülebilir şekilde toplanabilmesi, toplanırken de herhangi bir değer kaybına uğramaması için asli alacaklara bağlı olarak değişen oranlarda ama genellikle mevcut piyasa faiz oranları miktarında feri alacak kavramı eklenmiştir³.

Asli kamu alacaklarına yönelik ek bir mali yükümlülük getiren feri alacak miktarlarının büyük bir titizlikle belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin; piyasa faiz oranından düşük miktarda belirlenen feri alacak oranları mükelleflerin kamuya olan borçlarını ertelemesine neden olacaktır.

Şöyle ki piyasadan borçlanma maliyeti yüksek olduğunda kamu borçluları kamuya olan borçlarını erteleyebilecekleri kadar erteleyecek ve bu şekilde ek bir finansman kaynağı yaratmış olacaktır. Bu durumda düşük belirlenen feri alacak miktarları kamu borçlularını ödeme yapmak için teşvik etme amacından çıkarak tam tersi bir duruma yol açacak ve kamuya olan borçları ödememe alışkanlığı oluşturacaktır.

Diğer taraftan feri alacak oranlarının piyasa faizinin üzerinde belirlenmesi durumunda ise kamu borçluları üzerlerinde bir baskı meydana gelecek ve kamuya olan borçlarını zamanında ödemek için piyasaya borçlanma ihtiyacı doğacaktır. Bu durumda ise piyasa faizleri paraya olan talep nedeniyle artış gösterecektir.

Her iki durum da göstermektedir ki feri alacak oranlarının dengeli belirlenmesi yürütülen ekonomik politikaların amacına ulaşması, Kamu gelirlerinin zamanında ve öngörülebilir şekilde elde edilmesi noktasında oldukça elzemdir.

1.4.2.1 Gecikme Zammı

Feri Alacaklar'ın ilki olarak inceleyeceğimiz gecikme zammı kavramı 6183 Sayılı Kanun'un 51., 52. ve 53. Maddelerinde düzenlenmiştir. Amme alacağının belirlenen ödeme süresi içinde ödenmeyen kısma ödeme vadesinin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %4 oranında gecikme zammı uygulanır (AATUHK Md. 51/1).

³ Detaylı bilgi için bkz. 6183 sayılı AATUHK'un 48 Md.

Gecikme zammı oranı piyasa koşullarına göre zaman zaman değişmekte olup, son olarak 21 Mayıs 2024 tarih ve 32552 sayılı RG’de yayımlanan 8484 sayılı CK ile %4,5 olarak belirlenmiştir.

Gecikme Zammı, 213 Sayılı VUK’a göre uygulanmakta olan vergi ziyayı cezasına da aynı oranda uygulanmaktadır. Diğer taraftan mahkemeler tarafından hükmolunan ve ceza niteliği taşıyan amme alacaklarında ise belirlenen oranın yarısı nispetinde gecikme zammı uygulanmaktadır. Bunların dışında kalıp da ceza niteliği taşıyan amme alacaklarında gecikme zammı uygulanmaz (AATUHK m. 51/3).

Uygulama süresi kural olarak ödeme vadesinin bitim tarihini takip eden günden ödemenin yapıldığı güne kadar olsa da AATUHK ‘un 52 maddesinde belirtilen üç durum söz konusu olduğunda gecikme zammı işlemeye devam etmez.

Uygulama süresi;

- Amme Alacağıın ertelenmesi(tecili) söz konusu olduğunda ertelemenin yapıldığı,
- İflas söz konusu olduğunda iflasın açıldığı,
- Aciz hali (borcu ödeyecek salahiyyette olmama) durumunda ise bu durumun sabit olduğu güne kadardır.

Gecikme zammı bir ferî alacak niteliği taşıdığından asıl borcun süresinde ödenmemesi sonucu doğabilecek ekonomik zararı engelleme amacına yönelik bir kavram olup, kamu borçlusu açısından da borcun vadesinde ödenmesine yönelik teşvik edici bir özellik taşımaktadır (Karakoç, 2014: 552-553).

Bu sebeple gecikme zammının ceza özelliği taşımadığı, asıl borca bağlı bir faiz yaptırımını özelliğinde olduğu söylenebilir (Çelik, 2018: 190). Bu durumda gecikme zammının gerçek kişilerde ölüm halinde mirasçılardan, tüzel kişilerde ise tahsil edilememe halinin anlaşılması üzerine ilgili kanun hükümlerine göre ortak veya kanuni temsilcilerden istenebilmesi mümkün görünmektedir (Danıştay VDDGK, 01.05.1992, E. 1991/421, K. 1992/148 Sayılı Kararı).

1.4.2.2 Gecikme Faizi

Faiz kelimesinin Türk Dil Kurumu Sözlüğündeki karşılığı; paranın fiyatı veya kiralanan paraya karşılık elde edilen kira bedeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Gecikme sözcüğü ise herhangi bir işi kararlaştırılan zamandan sonra yapmak anlamındadır.

İki sözcüğün birleşimi ile ortaya çıkan ve feri alacaklardan ikinci olarak ele alınacak gecikme faizi kavramı; tıpkı sözcüklerin kelime anlamında olduğu gibi zamanından sonra yapılan bir ödemeye karşılık belli bir oranda, asli alacağa bağlı olarak ortaya çıkan ve ayrıca ödenmesi gereken bir feri alacaktır. Bu anlamda geciken şey vergi tarhiyatıdır. Buna bağlı olarak zamanında tahakkuk etmeyen bir vergi alacağı ortaya çıkar.

Gecikme faizi uygulamasının ana nedeni tarhiyatın geciktirilmesi nedeniyle verginin vaktinde tahakkuk ettirilememesidir. Verginin vaktinde tahakkuk ettirilmemesi verginin belirlenmiş sürede ödenmemesine yol açmakta ve ortaya çıkan mali kayıp ise gecikme faizi uygulaması ile telafi edilmeye çalışılmaktadır (Pehlivan, 2018: 79).

Gecikme faizi ile ilgili yasal düzenlemeler VUK'ta yer almaktadır. VUK'un 112. maddesinde gecikme faizi ile ilgili açıklamalar şu şekilde yer alır:

“İkmalen tarhiyat, re' sen tarhiyat veya idarece yapılan tarhiyat söz konusu olduğunda;

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

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

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve

tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.”

Yukarıdaki kanun metninden de anlaşılacağı üzere gecikme faizi, gecikme zammı oranında hesaplanmaktadır. Fakat iki kavram uygulama oranı olarak benzerlik gösterse de birçok noktada birbirinden ayrılmaktadır. İki ferri alacak arasındaki farklar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 8. Gecikme Zammı ile Gecikme Faizi Arasındaki Farklar

GECİKME ZAMMI	GECİKME FAİZİ
AATUHK 51. Maddesinde Düzenlenmiştir.	VUK 112. Maddesinde Düzenlenmiştir.
6183 sayılı kanun kapsamındaki tüm amme alacaklarına (Harç ve Resim Dahil) uygulanır	İkmalen, resen ya da idarece tarh edilen vergilerin asılları için uygulanmaktadır. Harç ve resimlerde uygulanmaz.
Tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş kamu alacaklarına uygulanır.	Tarhiyat gecikmesi nedeniyle tahakkuk etmemiş vergilere uygulanır.
Kural olarak tahsil aşamasında vade tarihinden ödeme tarihine kadar uygulanır.	Tahakkuk aşamasında normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar uygulanır.
Aylık olarak veya ay kesirleri dikkate alınarak günlük olarak hesaplanır.	Tam aylar dikkate alınarak hesaplanır.
Vergi ziyayı cezasına uygulanır.	Vergi ziyayı cezasına uygulanmaz.
Gecikme zammı 1 TL'den aşağı olamaz.	Asgari tutar yoktur.

(Kaynak: 6183 Sayılı AATUHK; 213 Sayılı VUK).

Gecikme faizi de tıpkı gecikme zammı gibi cezalandırmak için değil verginin toplanmasının gecikmesi sonucu ortaya çıkan mali kaybı önlemek için ortaya çıkmış bir kavramdır (Candan, 2006: 89).

Burada ifade edilmesi gereken bir diğer husus da gecikme faizini gecikme zammından ayıran temel unsur; gecikme faizinin verginin ödenecek aşamaya gelinceye kadar hesaplanıyor olmasıdır. Verginin ödenecek aşamaya gelmesi yani tahakkuk işleminin gerçekleşmesinden sonra gecikme faizinden bahsedilemez. Artık vergi tahsilat aşamasına geçmiştir ve tahakkuk tarihinden tahsil zamanına kadar geçen sürede gecikme zammı hesaplanır.

Bu sebeple kanun koyucu bu iki kavramdan birisine faiz değerine ise zam tabirini kullanmıştır. Tarhiyatın gecikmesi aşamasında devlette olması gereken paranın mükellefte olma durumu söz konusudur. Tarhiyat gerçekleşip miktar belli edildiğinde gecikmiş tahakkuk ile normal vade arasındaki zaman farkı kadar olan sürede mükellef devlette olması gereken parayı kullanmıştır ve aradaki zamandan doğan mali kayıp faizli bir şekilde tahsil edilir. Bu durum da gecikme zammı şeklinde ifade edilmiştir.

Diğer taraftan vergi tahakkuk etmiş ve tahsilat aşamasına gelmiştir. Artık miktarı belli olan bir para vardır ve para esas itibari ile devletindir. Belli şartların oluşması ile para mükelleften cebri tahsilat usulleri ile imtiyazlı olarak tahsil edilebilir, mükellefin alım satım yapması veya banka işlemleri engellenebilir. Tahsilatın gecikmesinden meydana gelen mali kayba da kanun koyucu adeta alacağı vergiyi artırma mahiyetinde gibi faiz yerine zam demeyi tercih etmiştir.

1.4.2.3 Tecil Faizi

Tecil Faizi 6183 Sayılı Kanun'un 48. Maddesinde düzenlenmiş bir ferî alacaktır. Buna göre;

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse;

- Borçlu tarafından yazı ile istenmiş
- Teminat gösterilmiş

olması şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.”

Burada diğer iki feri alacak olan gecikme zammı ve gecikme faizinden farklı olarak mükellefin kendi iradesiyle bu faize razı olma durumu vardır. Çünkü tecil başvurusu yapmak mükellefin tercihine kalan bir durumdur.

Diğer taraftan kanun maddesinde yer alan “...tecil olunabilir” ifadesi ise tecilin sadece mükellefin keyfiyetinde bir durum olmadığını göstergesidir. Kanun metninde yer alan bu ifade, alacaklı amme idaresine bir taktir yetkisi bırakmıştır. Yani mükellefin başvurusu idare tarafından değerlendirilir ve tecilin nasıl yapılacağına koşullarına vadesine hatta tecilin yapılıp yapılmayacağına belli koşullar altında idare karar vermektedir.

Burada kanun koyucu tecil şartları olarak belli bir çerçeve çizerek geri kalan durumun mükellefin ödeme alışkanlıkları, mali durumu, zor durumda bulunma halinin derecesi vb. durumların göz önünde bulundurulması için idareye bir alan bırakmıştır. Son zamanda yapılan uygulamalarda tecil taleplerinin kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde çok fazla geri çevrilmediğini de söylemek mümkündür.

Tecil Faizi genel olarak piyasa da oluşan faiz oranının yakınında fakat bir miktar altında belirlenmektedir. Bu oran zaman zaman piyasa koşullarına göre değişiklik göstermekte olup, 21.05.2024 tarihinden itibaren %48 olarak uygulanmaktadır (R.G, Sayı 32552, Tahsilat Genel Tebliği Seri: C Sıra No:8).

Tecil uygulamasında alacaklı amme idaresinin menfaati, alacağın teminat altına alınması ve öngörülebilir bir ödeme planına bağlanmasıyla, borçlu açısından oluşan menfaat ise gecikme zammı oranından daha az bir oranda belirlenen tecil faizi ödeme durumunun yanında amme alacaklısının haciz tehdidinin de ortadan kalkacak olmasıdır.

Günümüzde gelişen teknoloji ile alacaklı amme idaresinin elektronik haciz uygulamaları yaygınlaşmış bu durum ise mükelleflerin amme borcunu ödememe halinde banka hesaplarını kullanamamasına yol açmıştır. Dolayısı ile hesaplarını kullanamayan mükelleflere iki seçenek sunulmaktadır. Borcun ödenmesi ya da zor durum hali söz konusu ise teminat karşılığı 6183 Sayılı Kanun kapsamında tecil yapılarak ödeme planına bağlanması.

Diğer taraftan alacaklı amme idaresi de kanun metninde yazan “...çok zor duruma düşürecekse” ifadesini piyasada olası bir tıkanıklığa yol açmamak için uygulamada bir miktar esnetmektedir.

Tecil Faiz Oranı'nın bazen bir politika aracı olarak kullanıldığını da söylemek mümkündür. Mükelleflere zaten vadesi geçmiş bulunan bir borcu 36 ay gibi bir vadeye kadar daha erteleme imkânı sunan tecil taksitlendirme kavramı özellikle mevcut ekonomik konjonktürde zor duruma düşen vergi mükelleflerine toparlanmaları için güzel bir imkân tanımaktadır.

1.4.2.4 Pişmanlık Zammı

Pişmanlık Zammı kavramı; beyan üzerine alınan vergilerde, süresinde verilmeyen beyannamelerin cezasız bir şekilde verilmesine imkân veren teşvik edici bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Yaralı, 2011: 141).

Pişmanlık müessesesinin ortaya çıkışındaki temel unsur, vergi dairesi kayıtlarına girmemiş bir olayı ilgililerin kendi iradeleriyle ve pişmanlıkla idareye bildirmesidir. İdarenin bilgisi dahilinde olmayan işlemlerin kanuna aykırılığı bulunsa dahi belli şartlar çerçevesinde idareye bildirilmesi durumunda vergi ziyası cezası kesilmeyecek, VUK 359. madde kapsamında fiillerin bulunması halinde ise savcılığa bildirilmeyecektir.

Bu sayede vergi mükellefleri açısından sonradan duyulan pişmanlıklar, idare ile yaşanabilecek olası uyuşmazlıkların sulh yolu ile çözülmesini sağlarken, ilgili idare açısından da amme alacağının güvence altına alınmasına yardımcı olacaktır (Özdemir, 2009: 2).

Pişmanlık Zammı VUK 371. Maddesinde düzenlenmiş olup, bahse konu maddeden yararlanmanın şartları ilgili kanun maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

- Pişmanlık konusunun beyana dayalı bir vergi olması,
- Vergi ziyasını gerektirecek bir fiilin olması,
- Kanuna aykırı hareketin, fiili işleyen kişi veya iştirakçisi tarafından kendiliğinden, bir dilekçe ile ilgili makama bildirilmesi,

- Bildirim tarihinden önce resmi makamlara bu konu ile ilgili herhangi bir ihbarın yapılmamış olması,
- Bildirimin ilgili olduğu vergi türüne ilişkin takdir komisyonuna gönderilme veya vergi incelemesine başlanması tarihinden önce yapılması,
- Başvuru tarihinden itibaren on beş gün içerisinde, eksik ya da yanlış verilmiş beyannamelerin düzeltilmesi, Beyannamenin hiç verilmemiş olma durumu söz konusu ise yine on beş gün içinde bahse konu beyannamelerin verilmesi,
- Pişmanlık dilekçesinin veriliş tarihinden itibaren yine on beş gün içerisinde vergi aslı ve asla bağı olarak AATUHK 'un 51. Maddesinde belirtilen oranda (21 Mayıs 2024 tarih ve 32552 sayılı RG'de yayımlanan 8484 sayılı CK ile uygulanacak pişmanlık zammı oranı aylık %4,5 olmuştur.) uygulanacak pişmanlık zammının ödenmesi.

Pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına engel bir durumun varlığı halinde verilen beyannameler vergi daireleri tarafından kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak kabul edilir.

Bu durumda tahakkuk işlem türü değiştirilerek daha önce on beş günlük olarak verilen vade bir aya tamamlanır, öte yandan pişmanlık zammının da gecikme faizine dönüştürülmesi için gerekli düzeltmeler yapılır. Ayrıca mükellefin beyanı esas alınmak suretiyle ziyaa uğratılan verginin yarısı oranında, inceleme veya takdire sevkine varlığı halinde ise bir katı oranında vergi ziyayı cezası kesilir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Md. 59.).

1.4.3 Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Diğer Kamu Alacakları

AATUHK 1. Maddesi içerisinde düzenlenen amme hizmetinden doğan diğer kamu alacakları kavramı ilgili maddede tek tek sayılmak yerine belli sınırlar çerçevesinde belirli idarelerin alacakları olarak ifade edilmiştir (Çelik, 2018: 7). Buna göre;

Devletin, Belediyelerin ve İl özel idarelerinin:

- Haksız Fiil (Kanuna aykırı işlem neticesinde karşı tarafa verilen Maddi/Manevi zarar).
- Haksız İktisap (sebepsiz zenginleşme).
- Akit (sözleşme).

Alacakları dışında kalan diğer alacakları, amme hizmetinden doğan diğer kamu alacakları olarak ifade edilmiştir (AATUHK, Md.1).

Öyleyse; Anayasanın “Temel Hak ve Özgürlükler” kavramına doğrudan müdahale özelliği taşıyan bu cebren tahsil yetkisinin olabildiğince hassas bir biçimde ve kanunla düzenlenmesi gerekmektedir (Sümer, 2023: 285). Kanun koyucu bu anlamda kamu hizmetlerine bağlı olarak ortaya çıkan diğer kamu alacaklarının çeşitliliği ve sürekli yeni ihtiyaçlara yönelik güncellenebileceğini öngörerek, bu hizmetleri tek tek sayma yoluna gitmemiş, hangi kurumların alacaklarının bu kapsama girdiğini belirterek, önce ilgili kurumları saymış ve belli istisnalar getirerek bu kurumların tüm alacaklarını bu kapsama dahil etmiştir.

Diğer taraftan; amme hizmetinden doğan diğer amme alacağı gibi genel bir ifadenin kullanıyor olması hem mevcut alacakların hem de ilgili kanun maddesinde sayılan asli ve ferî alacakların amme hizmeti ile amme alacağı kavramının birbirine sıkı sıkıya bağlandığının ve amme alacağının temel unsurunun amme hizmeti olduğu gerçeğinin ispatı olması nedeniyle önemli bir husustur (Yaralı, 2011: 143).

Burada ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise; amme alacağı sayılmayacak olan sözleşmeler kavramı özel hukuk çerçevesinde düzenlenen sözleşmelerdir.

İdarenin amme hizmeti gerçekleştirmek üzere yaptığı idari sözleşmeler diğer kamu alacakları kavramına dahildir (Silahşör, 2014: 9). Bahse konu sözleşmelerde bir taraf idareyken diğer taraf kamu hizmeti yerine getirmeyi veya bu hizmetin yerine getirilmesine katılmayı vadetmektedir (Gözler & Kaplan 2022: 425). İdare bu sözleşmelerde üstün olan ve ayrıcalıklı yetkilere sahip taraf olarak yer almaktadır (Tan, 1991: 302).

İdari sözleşmeler de konunun bir amme hizmeti ile ilgili olması bu sözleşmeleri özel hukuk sözleşmelerinden ayıran en temel unsurdur. Çünkü ortada bir amme hizmeti yer aldığı zaman alacaklı amme idaresi ayrıcalıklı ve imtiyazlı konuma

geçmekte olası uyuşmazlık halinde tahsilat AATUHK kurallarına göre gerçekleştirilecektir (Gözler & Kaplan 2022: 425).

1.4.4 Kamu Alacaklarının Takip Masrafları

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla kamu alacaklarının toplanmasında alacaklı amme idaresine ayrıcalıklar tanındığını ve bu alacakların imtiyazlı alacaklar olduğu bilinmektedir.

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından büyük bir öneme sahip olan kamu alacaklarının toplanmasında ortaya çıkan takip masraflarını da kanun koyucu amme alacağı olarak nitelendirmiştir. Çünkü kamu alacağının elde edilmesinde katlanılan külfet de bir kamu hizmeti niteliğindedir ve bunun bedeli de elbette ki kamu alacakları gibi imtiyazlı olarak tahsil edilebilmelidir.

Ayrıca kamu alacaklarının tahsili aşamasında katlanılan takip masraflarının kamu alacakları ile aynı şekilde kamu alacağı olarak sayılmasının bir diğer temel sebebi de aynı borçlu hakkında ayrı icra makamlarında takip yapılmasının sakıncalarını önlemektir (Onar, 1966: 1650).

Son yıllarda teknolojik gelişmeler ve haberleşme ağının kapsamının herkese ulaşılabilir hale gelmesi Gelir İdaresi Başkanlığını da harekete geçirmiştir. Uygulanmakta olan Dijital Vergi Dairesi, E-Tebligat, E-haciz Vb. uygulamalar kamu alacaklarının takibini kolaylaştırmış ve takip masraflarını oldukça azaltmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 02/02/2024 tarihinde yayımlanan 2024-2028 Dönemi Stratejik Planı; içeriğinde vergi daireleri sistemlerinin tekrar yazılması, takip haciz, ilan, satış... işlemlerinin tamamıyla elektronik ortamda yapılması gibi birçok yenilik getirileceğine ve gelişmelerin çok kısa süre içerisinde tamamlanacağına işaret etmektedir.

2.BÖLÜM

2). KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI

Kamu Alacağı, kamu idaresi ile gerçek ve tüzel kişiler arasında meydana gelen borç ilişkisi sonucunda idare adına doğan ve idarenin kişilerden talep edebileceği alacağı nitelikte iken, söz konusu alacağı ifa etmek durumunda olan kişiler açısından ise kamu borcunu teşkil etmektedir (Yaralı, 2011: 116). Görüldüğü üzere Kamu Alacağının mevcudiyeti iki taraflı bir borç alacak ilişkisine işaret eder. Buna göre; alacağını talep etme hakkı olan ve ödeme yükümlülüğünde olan iki taraf vardır (Karakoç, 2016: 68).

Tablo 9. Kamu Alacaklarının Tarafları

KAMU ALACAKLARININ TARAFLARI	
ALACAKLI AMME İDARESİ	AMME BORÇLUSU
➤ DEVLET	➤ Vergi Mükellefleri
➤ İL ÖZEL İDARESİ	➤ Vergi Sorumlusu
➤ BELEDİYE	➤ Kefil
	➤ Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri
	➤ Amme Alacağını Ödemek Zorunda Olan Gerçek veya Tüzel Kişiler
	➤ Amme Alacağını Ödemek Zorunda Olan Gerçek veya Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilci veya Mirasçıları

(Kaynak: 6183 Sayılı AATUHK).

2.1 Alacaklı Kamu İdaresi

Alacaklı Kamu İdareleri 6183 sayılı kanunun 1. maddesinde Devlet, İl Özel İdaresi ve Belediye olarak sayılmıştır. Bu idarelerin dışındaki idarelerin alacaklarından

aslı itibari ile kamu alacağı niteliği taşıyanlar olsa da 6183 Sayılı Kanun kapsamında tahsil olunmayacaktır. Diğer taraftan kendi kanunlarında 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsili öngörülen alacaklar açısından ise yalnızca tahsil imkanından yararlanma durumu söz konusu olmaktadır (Ceylan, 2023: 34).

Burada dikkat edilmesi gereken husus kanun koyucu amme alacaklarını tek tek sayma yoluna gitmemişken, amme alacaklılarını tek tek sayma yoluna gitmiştir. Örneğin; yerel yönetimler içinde bulunan köyler kamu alacaklısı olarak sayılmamıştır. Diğer taraftan Kamu İktisadi Teşebbüsleri de kamu alacaklısı sayılmayan idarelere örnek olarak verilebilir (Öncel vd., 2011: 179.).

2.1.1 Devlet

6183 Sayılı Kanun'da geçen Devlet kavramı, genel kabul gören ve 5018 Sayılı Kanun'da yer alan geniş kapsamlı Devlet kavramından daha dar kapsamlı olarak ele alınır. 5018 Sayılı Kanun'da Devlet; merkezi yönetim ve taşra teşkilatının bütünü kapsamaktadır. Burada merkezi idare ve merkeze bağlı taşra teşkilatının bütünü olan şey devlet idaresidir (Duran, 1982: 79).

Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri ise 5018 Sayılı Kanun'da ekli (1) sayılı cetvelde sayılan kamu kuruluşlarından oluşmaktadır (1) sayılı cetvelde yer alan kamu kuruluşları genel bütçeye dahil kamu kuruluşları olup, bunların sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme haricinde kalan alacakları devlete ait olan alacak olarak ifade edilmektedir (AATUHK, Md. 1).

Tablo 10. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri

(I). SAYILI CETVEL		
GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ		
<ul style="list-style-type: none">➤ Türkiye Büyük Millet Meclisi➤ Cumhurbaşkanlığı➤ Anayasa Mahkemesi➤ Yargıtay➤ Danıştay➤ Hâkimler ve Savcılar Kurulu➤ Sayıştay➤ Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği➤ Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı	<ul style="list-style-type: none">➤ Bakanlıklar (17 Adet).➤ Devlet Arşivleri Başkanlığı➤ Diyanet İşleri Başkanlığı➤ İletişim Başkanlığı➤ Jandarma Genel Komutanlığı➤ Sahil Güvenlik Komutanlığı➤ Emniyet Genel Müdürlüğü➤ Türkiye İstatistik Kurumu	<ul style="list-style-type: none">➤ Strateji ve Bütçe Başkanlığı➤ Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı➤ Gelir İdaresi Başkanlığı➤ Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü➤ Meteoroloji Genel Müdürlüğü➤ Göç İdaresi Genel Müdürlüğü➤ Avrupa Birliği Başkanlığı➤ Milli İstihbarat Teşkilâtı Başkanlığı

(**Kaynak:** 16.10.2020 Tarihli 7254 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun).

Yukarıdaki tabloda yer alan devlet tüzel kişiliğinin kapsamındaki Kamu İdareleri'ne bakıldığında sundukları hizmetin kendiliğinden bir kamu hizmeti olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısı bu kurumlar asli kamu alacaklı sıfatına haizdir. Diğer taraftan özel sektörde yer alan gerçek veya tüzel kişilerin bir kamu hizmeti üstleniyor olması bunları kamu alacaklısı yapmayacak, sadece kamu idaresi ile yapılan idari sözleşme dahilindeki şartlara tabi olmalarını sağlayacaktır (Çelik, 2018: 8).

2.1.2 İl Özel İdaresi

Anayasanın 127. Maddesinde sayılan yerel yönetimlerin en eskisi olarak nitelendirebileceğimiz İl Özel İdareleri'ne ilişkin hükümler, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda düzenlenmiştir (R.G: 04.03.2005, No: 25745).

Osmanlı döneminde 1864 tarihinde yayımlanan Vilayet Nizamnamesi ile kurulan Vilayet Umumi Meclisleri günümüzdeki il özel idaresi kavramının temelini oluşturmaktadır (Şahin, 1999: 29). 1970'li yıllardan itibaren toplanacak vergilerin dağılımı ve vergi konularında oluşabilecek uyuşmazlıkların çözümü Vilayet Umumi Meclislerine verilmiştir. Bu meclislerin görevi merkezden ayrı özerk bir yönetim anlayışı değil, merkezi yönetimin kurallarının uygulanmasını sağlayacak bir danışma organı oluşturmak sureti ile merkeziyetçilik eğiliminin güçlenmesini sağlamaktır (Hakyemez, 1998: 31).

İl özel idareleri “idari vesayet” kavramı ile merkeze bağlılık, “yetki genişliği” kavramı ile ise yerinden yönetim noktasında etkinliği arttırmak amaçları ile günümüzdeki varlığını sürdürmektedir (Çetin, 2015: 247-266).

2024 yılı itibari ile Büyükşehir olmayan illerin tamamında toplam 51 adet il özel idaresi bulunmakta olup, bu idarelerin görev ve sorumlulukları bazı konularda belediye sınırları içerisinde bazı konularda ise belediye sınırları dışındadır (<https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/ozel-idare1>).

5302 Sayılı Kanun çerçevesinde İl özel İdarelerinin işleyişi noktasında görev ve sorumluluklarından bazıları şu şekildedir:

- Büyükşehir statüsünde olmayan sınırları belediye sınırı olan illerde; çevre düzenlemeleri, bayındırlık ve iskân faaliyetleri, turizm, sosyal hizmetler, ilk ve orta okullara arsa verilmesi, yoksullara yardımlar... vb. birçok faaliyetin yürütülmesi,
- Belediye sınırları dışında kalan orman köylerinin desteklenmesi, kanalizasyon, su, imar, ağaçlandırma, acil kurtarma... Vb. faaliyetlerin yürütülmesi,
- Gerçek ve tüzel kişilere kanunda belirtilen faaliyetleri yürütebilmeleri için gerekli izin ve ruhsatların verilmesi,

- Yetki alanı çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, izinler vermek yasaklar koymak,
- Hizmetlerin yürütülmesi amacı ile taşınmaz veya taşınır mal alım satımı, kiralınması vb. faaliyetlerin yürütülmesi,
- Belediye sınırları dışında kalan halka açık otel veya eğlence yerleri gibi mekanların ruhsatlarını vermek, bunları denetlemek...

İl Özel İdareleri'nin faaliyetlerinin anlaşılması için temel hizmetlerinden bazıları sıralanmış olup, bunlar dışında da kalan birçok görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Burada ifade edilmesi gereken bir diğer husus da merkezi idare ve bakanlıkların hizmet ve yatırımlarının ödenek aktarımı yolu ile İl Özel İdareleri vasıtasıyla gerçekleştirdiğidir (R.G: 04.03.2005, No: 25745, 5302 SK). Bu anlamda 6183 Sayılı Kanun'da geçen devlet kavramının yerelde yansımalarının İl Özel İdareleri olduğu söylenebilir.

2.1.3 Belediyeler

Anayasanın 127. Maddesinde sayılan yerel yönetimler arasında en bilineni olan belediye kavramı; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (RG. 23.07.2004, S. 25531) ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamındaki belediyeleri kapsamaktadır (RG. 13.07.2005, S. 25874.).

Belediyeler de sebepsiz zenginleşme, haksız fiil ve sözleşme dışında kalan ve kamu hizmetinin yürütülmesinden kaynaklanan alacaklar bakımın 6183 Sayılı Kanun'da amme alacaklısı olarak tanımlanmaktadır (Yaralı, 2011: 148-149). Belediyelerin asli görevi; halkın yerel nitelikteki ihtiyaçlarına yönelik düzenlemeler yapmak ve bu ihtiyaçların karşılanmasını sağlamaktır (Duran, 1982: 152).

Yerel yönetim anlayışı çerçevesinde ayrı tüzel kişilikleri olan belediyeler, kamu hizmetinin yerinden ve etkin bir biçimde yerine getirilmesi noktasında oldukça önemli bir role sahiptir. Çünkü her yörenin yaşayış tarzı veya ekonomik imkanları farklılık gösterebilmektedir. Örneğin denize kıyısı olan yerlerde turizm veya balıkçılık ön plana

çıkarken, iç kesimlere doğru tarım ve hayvancılık başlıca geçim kaynağı haline gelebilmektedir.

Bu anlamda merkezi idarenin yerel halkın isteklerine belli bir merkezden karşılık vermesi çok zordur. Çünkü adalet, sağlık, eğitim vb. gibi hizmetler haricindeki hizmetlerde halkın talepleri bulunduğu coğrafyaya göre farklılıklar göstermektedir.

1970'li yıllardan sonra dünyada yaşanan ekonomik krizler kamu yönetiminin etkinliği ve verimliliği noktasında tartışmalara neden olmuş ve 1990'lı yıllardan sonra yeni liberal politikalar çerçevesinde özellikle gelişmiş ülkelerde toplumun daha etkin şekilde rol alması ve özel sektörün başarısı ile kamu yönetimlerinin adaptasyonunun sağlanması noktasında yeniden yapılanma sürecine girilmiştir. Bu noktada artan etkinlik ve verimlilik geliştirmekte olan ülkeler açısından da bu durumu zorunlu hale getirmiştir (Yörükoğlu, 2009: 135).

Diğer taraftan 2019 sonrası yaşanan pandemi, sonrasında 2022 yılında patlak veren Rusya-Ukrayna savaşı, devamında 2023 yılının sonlarında ortaya çıkan İsrail'in Filistin Devletini işgal girişimi merkezi anlayışın ve güçlü devlet kavramının yeniden önem kazanmasını sağlamıştır.

Bu anlamda küreselleşen dünyada yönetim anlayışları sürekli değişme eğiliminde olsa da değişmeyen olgu kamu alacaklarının her iki durumda da etkin bir şekilde toplanması ve verimli bir şekilde kullanılması gerekliliği olmuştur.

2.2 Kamu Borçlusu

Kamu Borçlusu kavramı 6183 Sayılı Kanun'un 3. Maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre;

- Amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler,
- Amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin Kanuni temsilcileri,
- Amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin mirasçıları,
- Vergi mükellefleri,
- Vergi sorumluları,

- Kefiller,
- Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri, Kamu borçlusunu olarak ifade edilmektedir.

Diğer taraftan yine aynı kanun maddesinin devamında amme borçlusunu sıfatını taşımak için kişinin ödeme ehliyetine sahip olması yeterli görülmüştür, fiil ehliyetine sahip olması gerekmez (Ayaz, 2014: 45).

2.2.1. Amme Alacağını Ödemek Zorunda Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler

6183 Sayılı Kanun'un 3. Maddesinde düzenlenen bu kavram aslı itibari ile kendisinden sonraki maddeleri de kapsayan genel bir ifade olarak karşımıza çıkar (Çelik, 2000: 38).

Burada dikkat edilmesi gereken husus; kullanılan ifadenin genelliğinden ziyade kişilik kavramıdır. Amme borcu ödeme yükümlülüğü için fiil ehliyetine ihtiyaç duyulmamış sadece hak ehliyeti yeterli görülmüştür (Ayaz, 2014: 45). Bir ehliyet söz konusu ise bir kişiliğinde olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla ile tüzel kişiliğe sahip olmayan oluşumlar için kamu borçlusunu sıfatının kazanılamayacağı ifade edilebilir.

Bu sebeple konun koyucu ilk olarak genel bir ifade ile kişiliği olanlardan kamu borcunu ödemek zorunda olanların, kamu borçlusunu sıfatını kazanacağını belirtmiş daha sonra ayrıntıya girerek tek tek sayma yoluna gitmiştir. Örneğin bu başlık altında tüzel kişiliği bulunmayan bir oluşum olan adi ortaklıklar ilk aşamada kamu borçlusunu olarak sayılmazken, ortaklarının borçlardan müteselsil sorumluluğundan bahsetmek suretiyle kamu borçlusunu sıfatı taşıyabileceğini söylemek mümkün olmaktadır (TBK Md. 620 vd.).

Diğer taraftan kullanılan ifadede dikkat çeken bir diğer nokta ise ödemek zorunda olmak ibaresidir. Bu zorunluluğun ortaya çıkması için kamu alacağının ödenecek aşamaya gelmesi yani tahakkuk olayının gerçekleşmesi gerekmektedir (Özbalcı, 1984: 38). Bu kapsamda değerlendirilen tüzel veya gerçek kişinin kamu borçlusunu olması için AATUHK 'un 3. maddesinin devamında bahsedilen vergi mükellefiyeti bulunması, herhangi bir idarede temsilci olması, kefil olması, vergi

sorumlu olması gibi tek başına bir sıfat taşıması yeterli olmayıp, adına tahakkuk eden ve ödeme zorunluluğu doğan bir kamu borcunun bulunması gerekmektedir.

2.2.2 Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi kavramının vergi hukuku alanında ortaya çıkış amacı, devletin mali ihtiyaçlarını karşılamak için vergi alacağını güvence altına almak ve ödeme yapacak tarafı belirgin hale getirmek olup, bu kavram vergi hukukunun temelini oluşturmakta ve adeta varlığına ve bağımsızlığına bir karine teşkil etmektedir (Tuncer & Şanver, 1959: 525).

Vergi mükellefi, VUK 8/1. Maddesinde; “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” şeklinde ifade edilmiştir. Burada borç ödeme yükümlülüğü olarak dar anlamda ortaya koyulan bu kavram, VUK 157-257. Maddelerinde genişletilmiş, vergi mükellefine birtakım sorumluluklar yüklenmiş ve uyuşmazlık söz konusu olduğunda yararlanabileceği haklar sayılmıştır. Bu anlamda vergi mükellefi sadece maddi yükümlülüğü olan borç ödemenin dışında şekli yükümlülüklerini de yerine getirmeye mecburdur (Kumrulu & Çağan, 2005: 71-72).

Vergi mükelleflerinin ödevlerini başlıklar halinde şu şekilde sıralamak mümkündür: (VUK Md.157 vd.).

- İşe başlama, bırakma, mükellefiyet değişiklikleri vb. durumlar söz konusu olduğunda bildirimde bulunma...
- Kanunda sayılan Defterleri tutma, tutulan defterlerin onayı, düzeni, tutulma usulleri...
- Fatura makbuz vb. belgelerin temini ve belgelerin iptaline ilişkin yükümlülükler...
- Belge düzeni, elektronik ortamda muhafaza mecburiyetleri...
- Tutulan belgeleri muhafaza, istenildiğinde ibraz mecburiyeti...
- İnceleme elemanlarına yardımcı olmak vb. diğer ödevler.

İdare ile mükellef ilişkisi kanundan doğan hukuki bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle kişiler arasında yapılan sözleşmelerin Vergi Dairesi açısından kabul görmeyeceği VUK 8. Maddesinde ifade edilmiştir.

Kişilerin vergi mükellefi olması iki temel unsura bağlıdır; bunlardan ilki verginin ortaya çıkmasını sağlayan olayın ilgilinin şahsında gerçekleşmesi diğeri ise vergi borcunu şahsi malvarlığından ödemek zorunda olmasıdır. Bu iki faktörün mükellef ve sorumlu kavramını birbirinden ayıran temel unsurlar olduğunu söylemek de mümkündür (Öncel vd., 2011: 72).

Vergi mükellefiyeti, vergiyi ortaya çıkaran hadisenin vergi mükellefi şahsında gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Bu sebeple verginin konusu ile vergi mükellefiyeti arasında sıkı sıkıya bir bağ olduğu ifade edilebilir. Öte yandan vergi, mükellefin malvarlığından ödenmekte ve bu noktada malvarlığında azalma olmaktadır. Borcun ödenmemesi halinde ise vergi dairesi ilgilinin malvarlığına karşı imtiyazlı şekilde cebri icra yollarına başvurma imkânı bulmaktadır (Gerçek, 2005: 159).

Vergi mükellefiyetinin getirdiği ödev ve sorumlulukların yanı sıra vergi kanunları, vergi mükelleflerine birtakım haklarda getirmiştir. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

- İdare ile uyuşmazlık söz konusu olduğunda dava açabilme
- Cezada indirim, Uzlaşma, Pişmanlık müessesesi
- Dava süreleri kaçırılsa dahi idareye şikâyet yolu ile müracaat hakkı
- Borcu tecil etmek suretiyle yeni bir ödeme planına bağlama hakkı
- Tereddüt oluşan konularda özelge talep hakkı
- Vergi iade alacaklarının gecikmesi durumunda ortaya çıkacak maddi kaybın önlenmesi amacı ile iadenin borçlara mahsup edilebilmesi hakkı
- Vergi ödevlerini zamanında yerine getirenlere vergi oranlarında indirim hakkı

(**Kaynak:** Gib.gov.tr, 2022, Mükelleflerin Hakları/ Ödevleri/Elektronik Uygulamalar/ Cezai Müeyyideler Rehberi s.20).

Bu açıklamalar çerçevesinde şahsına vergi borcu yüklenen ve kanunla belirlenen ödevlerini yerine getirme mecburiyetinde olan, bir taraftan ise yine kanunda belirtilen hakları kullanabilen kişiyi vergi mükellefi olarak tanımlamak mümkün bulunmaktadır (Gerçek, 2005: 159).

2.2.3 Vergi Sorumlusu

Vergilerin toplanması noktasında maliyetleri en aza indirmek, verginin daha kolay toplanmasını sağlamak, vergi ödevlerinin eksiksiz bir şekilde ve tam olarak yerine getirilmesini sağlamak veya verginin tahsilini güvence altına almak gibi amaçlarla, vergi kanunlarında belirtilen hallerde mükellefin yerine veya mükellefle birlikte üçüncü şahıs veya şahıslarda sorumlu tutulabilmektedir (Sarılı, 2022: 42).

Vergi Sorumluluğu kavramı da tıpkı mükellefiyet kavramında olduğu gibi vergi kanunlarında düzenlenmiştir. VUK m. 8/2’de vergi sorumlusu; “...verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak ifade edilmiştir. Yine hangi durumda ve ne suretle üçüncü kişilerin sorumlu tutulacağı, sorumluluğun kapsamı, sorumlu tutulananın yetkileri vb. durumlar da vergi kanunlarında açıklanmıştır (Sarılı, 2022: 33.). Bu sebeple sorumluluk kavramının devamında kanun koyucu vergi kanunlarında belirtilen durumların dışında herhangi bir sebeple sorumluluğa dair ilgili kişilerin aralarında yapacakları özel sözleşmelerin vergi daireleri açısından bağlayıcı olmayacağını ifade etmiştir (VUK, Md. 8/3).

Vergi literatüründe sorumluluk kavramının asla bağı olarak feri bir özellik taşıdığına dair görüşler mevcuttur (Karakoç, 2016: 162.). Burada ortaya çıkan fikrin temelinde, borcun ilk hali ile mükelleften isteneceği, mükelleften alınamaması halinde sorumludan alınabileceğidir (Saban, 2016: 43.). Fakat vergi sisteminde sorumlu ve mükellefin birlikte müteselsil olarak sorumlu tutulduğu hallerin oldukça yaygın olduğu düşünüldüğünde, sorumluluğun feri olma niteliğinin, genel bir ifade olmaktan çıkarak istisnai bir hal aldığı söylemek mümkündür (Akkaya, 2009: 188).

Tablo 11. Sorumluluk halleri

SORUMLULUK HALLERİ		
Vergi kesintisi yapanların sorumluluğu	Feri vergi borçlusu halinde olanların sorumluluğu	Vergi Ödevlisi olarak sorumluluk

(Kaynak: Gerçek, 2005: 167).

Verginin kaynağında kesinti yoluyla alınması durumu vergi alacağını garantini altına almanın en kestirme yolu olarak ifade edilebilir. Bu durumda verginin gerek

toplanma maliyeti gerek alacağın garanti altına alınması gerekse vergi alacağının toplanma aşamasındaki zaman kısıtı açısından öngörülebilirlik noktasında ciddi avantajlar elde edilmektedir.

Vergi Kanunlarının birçoğunda vergi kesintisi yapanların sorumluluğu ifade edilse de (VUK, m 11, GVK, m 94., KVK, m 24., KDV, m 9, VİVK, m 17/7/9/16/19, ÖTV m 4/2. ... vb.) kanun koyucu VUK 11. Maddesinde vergi kesmekle zorunlu durumda bulunanların; yapacakları veya yaptıkları ödemelerde, verginin eksiksiz bir şekilde kesilip ödenmesi ve bu durumla ilgili ödevlerin eksiksiz yerine getirilmesinden sorumlu olacağını belirtmiştir. Burada kullanılan genel çerçevenin sorumluluk kavramının temelini oluşturduğu söylenebilir.

Bu bağlamda kanun koyucunun vergi sorumlusuna yüklediği ödevleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Vergiyi hesaplama ve kesme noktasında kanunda belirlenen oranları esas almak
- Doğru şekilde hesaplanan vergileri ilgili vergi dairesine yatırmak
- Yapılan bütün işlemlerle ilgili kanunlarda öngörülen ödevleri (bildirim, defter tutma, beyanname verme... vb.) eksiksiz bir şekilde yerine getirmek (Karakoç, 2019: 155.).

Ayrıca ifade edilmesi gereken bir diğer husus da vergiyi mükellef adına kesip ödemek zorunda olan kişilere yüklenen bu sorumluluğun asıl mükellefe rücu hakkını da ortadan kaldırmadığıdır. Çünkü asli borçlu olan mükellef olmasına rağmen malvarlığında azalma meydana gelen sorumludur. Bu noktada ikincil bir sorumluluk verilen vergi sorumlusuna malvarlığındaki azalmayı karşılamak üzere ödediği kısımla sınırlı olmak üzere rücu hakkı tanınmıştır (Karakoç, 2019: 175).

2.2.4 Mirasçılar

AATUHK 3. Maddesinde amme borçlusu olarak ifade edilen kavramlardan bir diğeri de mirasçılardır. Mirasçılık kavramı AATUHK m.3, VUK m.12 ve TMK muhtelif maddelerinde düzenlenmiştir.

Mirasçulararın sorumluluğu çok önemli bir konu olmasına rağmen Medeni Kanun'da yeteri kadar kendisine yer bulamamıştır (Weibel, t.y.: 55.). Çünkü ölüm hadisesi beklenen bir olay değildir. Her insan bu hadiseye hazırlıksız yakalanır. Bu durum borç alacak ilişkisi yönünden değerlendirildiğinde insanların borçlu ya da alacaklı olarak vefat etme durumları çok yüksek ihtimaldir. Tersi durumda sadece istisnai şartlarda mümkün olabileceğini söylemenin de yanlış olmayacağı değerlendirilmektedir. Yani asıl olan borçlu veya alacaklı olarak vefat, istisnai olan ise tersidir.

Öyleyse ölüm ve sonrasında miras olayının bazı istisnalar dışında aslında insanların büyük bir çoğunluğunu ilgilendiren bir hadise olduğu açıktır. Kanaatimizce bu denli önemli bir kavramın kanunlarla oldukça ayrıntılı bir şekilde hiçbir çelişkiye mahal vermeden yer alması gerekmektedir.

Mirasçulararın borçlardan sorumluluğunun başlaması için, murisin vefat etmesi şarttır. Murisin vefatından sonra, mirasçulararın harekete geçmelerine dahi gerek olmaksızın mirasın kendiliğinden kazanıldığı söylenebilir (Dural & Öz, 2023: 390).

Mirasçulararın şahsi sorumluluğu, mirası reddetme süresinin geçmesi veya mirasın kabul edilmesi, başka bir ifade ile mirasın kazanıldığıının kesinleşmesiyle başlamaktadır. Kabul söz konusu değil ise şahsi sorumluluk mirası reddetme süresi içerisinde başlamaz. Bu durum amme alacağının tahsili amacı ile takip veya haciz işlemlerinin tereke üzerinde yapılmasına mâni değildir. Bu süre içerisinde Alacaklı Amme İdaresi mirasa dokunabilse de mirasçulararın şahsi mal varlığına dokunamaz. Çünkü bu süre içerisinde mirasçulararın resmi tasfiye isteme veya mirası reddetme imkanları bulunmaktadır (Weibel, t.y.: 55.).

Burada amme alacağının tahsili noktasında çok önemli bir hususu vurgulamak gerekmektedir. Mirası reddeden mirasçulararın şahsi sorumluktan kurtulacağı açıktır. Diğer taraftan ilgili kanun maddesinin devamında reddeden mirasçulararın payının sanki o hayatta değilmiş gibi değerlendirilerek en yakın yasal mirasçulararına kalacağı ifade edilmektedir. Yani mirası reddeden mirasçulararın altsoyu bulunması halinde miras payı reddi miras yapan hayatta değilmiş gibi altsoyuna geçecek, eğer altsoyu yoksa diğer murislerin paylarına eklenecektir (TMK, Md.611).

Borçlunun vefat etmesi durumunda mirastan kaynaklı haklar, alacaklar ve borçlar mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. AATUHK ‘a göre borçlunun vefatından önce başlanmış olan muamelelere devam edilmesi gerekmektedir. Yine ilgili kanuna göre miras bir defter gereğince tutulmuş ise, mirasçılar bu deftere kaydedilip edilmediğine bakılmaksızın mirastan kendilerine düşen miktar ile sorumlu tutulacaktır (AATUHK. Md.7).

Tablo 12. AATUHK Mirasçılarının sorumluluğu

Kamu Alacağının Deftere Kaydedilmesi Durumunda Sorumluluk		Kamu Alacağının Deftere Kaydedilmemesi Durumunda Sorumluluk
VUK Kapsamında Olan Kamu Alacağı	VUK Kapsamında Olmayan Kamu Alacağı	
Miras bırakanın borçlarından mirastan hisselerine düşen oranda sorumludurlar	İlk beş yıl müteselsil, sürenin bitiminden sonra mirastan düşen hisse oranında sorumluluk esastır.	Alacağın VUK kapsamında bulunup bulunmadığına bakılmaksızın mirasçılar. Mirastan kazandıkları miktar kadar mirastan borçlarından sorumludur.

(Kaynak: AATUHK 7 Md, Sağlam vd. 2022: 548).

2.2.5 Kefil

Genel anlamda kefil kavramı; alacaklı borç ilişkisi sırasında borçlunun, borcunu ödeyemeyeceği bir durumun varlığı halinde meydana gelebilecek zararı şahsen telafi etmeyi taahhüt eden ve bunun karşılığında bir kefalet sözleşmesi imzalayan kişi olarak tanımlanabilir (Kılıçoğlu, 2016: 1030).

Amme borçlusu olarak ifade edilen kefilin tanımı ise AATUHK'nin 10. Maddesinde yer almaktadır.

Buna göre vergi kaybı, vergi kaçakçılığı veya ikameti Türkiye’de bulunmayan bir amme alacaklısı mevcut ise alacaklı amme idaresi borcunu güvence altına almak için borçludan teminat isteyebilir. Amme borçlusu bu durumda idareye teminat vermekle yükümlüdür. Borçlunun elinde maddi olarak ifade edebileceğimiz kanunla

belirlenmiş olan; para, gayrimenkul vb. gibi bir teminatı bulunmuyorsa borçlu son çare olarak saygın bir şahsı kefil olarak gösterebilir (AATUHK Md. 9-11).

Bahse konu borç, amme alacağı olunca şahsi kefalet kavramı da bir miktar genişletilmiş hali ile TBK'den farklı olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin TBK'de kefalet için kefalet sözleşmesinin yazılı yapılması olarak karşımıza çıkan şekil şartı AATUHK 'de yeterli görülmemiş, düzenlenen mukavelenin notere onaylatılması zorunluluğu getirilmiştir (Şimşek, t.y: 443-444).

Diğer taraftan kefil gösterilecek şahsın uygun görülmesi konusunda idareye bir serbestlik tanınmıştır. İdare gösterilen kefil durumu itibari ile kabul edip etmeme konusunda serbesttir (AATUHK Md. 11).

Son olarak şahsi kefalet veren şahsın idare nezdinde ortak borçlu, müteselsil sorumlu olduğu ve kefilin tıpkı asıl borçlu gibi takip edilebileceği, bir başka ifadeyle alacaklıya başvurmadan dahi kefilin takibine başlanabileceği hususunu hatırlatmakta fayda vardır (Özkan, 2019: 40).

2.2.6. Kanuni Temsilciler

Temsilci kavramı genel anlamda başkası adına ve hesabına hareket hakkı olan, temsil ettiği şahsı borç altına sokabilen veya hak sahibi yapabilen kişi olarak ifade edilir (Ayaz, 2014: 45).

Temsil eden bu yetkiyi kanun hükmünden aldıysa ortaya kanuni temsil kavramı çıkar. Bu tür bir yetki söz konusu olduğunda ise buna sahip olan şahıs kanuni temsilci olarak tanımlanır (Çelik, 1999: 89).

Yetkisini kanun hükmünden almayan temsil ise iradi temsil olarak tanımlanmaktadır. Ancak amme borçlusu sıfatına haiz olan temsil kanuni temsil olup, iradi temsil yetkisi ile ilgili bir mali yükümlülük AATUHK içerisinde yer almamaktadır. Bu durumda iradi temilde idareye karşı şahsi bir mali sorumluluk durumundan bahsedilmesi mümkün bulunmamaktadır (Çelik, 2000: 122).

Diğer taraftan mevzuatta kanuni temsilcilik kavramına yer verilmesinin temel nedeni; vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu için fiil ehliyetine ihtiyaç duyulmamasıdır. Amme borçlusunun fiil ehliyetine sahip olmayanlar veya tüzel kişiler

ya da tüzel kişiliği bulunmayan idareler, ortaklıklar vb. olması durumunda kamu alacağına bağlı ödevlerin yerine getirilmesi veya verginin mevzuata uygun şekilde tahsilatı için kanuni temsilciye ihtiyaç duyulmaktadır (Ortaç, 1989: 216).

Kanuni temsilcinin amme borcundan ötürü sorumluluğunun ortaya çıkması durumunda; idare önce alacağını mükelleften tahsil yoluna gidecek, mükelleften kısmen veya hiç tahsil edilemeyen alacak kalması durumunda ise kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilecektir (Çelik, 1999: 91).

2.2.7 Yabancı Şahıs ve Kurumların Temsilcileri

AATUHK sayılı kanunda sayılan amme borçlularının sonuncusu olan bu kavram devletin egemenlik alanında faaliyet gösteren yabancı şahıs veya kurumların devlete karşı olan borçlarını güvence altına almak amacı ile kanunilik ilkesinin bir gereği olarak, kanuni temsilcilik kavramına ek olarak ilgili kanun maddesinde düzenlenmiştir (Özbalcı, 2012: 79).

VUK 10. maddesinde, kanuni temsilciler için belirtilen sorumluluk uygulamasının, Türkiye dışında bulunan mükelleflerin Türkiye’de bulunan temsilcileri için de uygulanacağı özel olarak belirtilmiştir. Yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri de AATUHK hükümleri çerçevesinde, tıpkı asıl borçlu gibi takip olunabilmektedir (AATUHK, Md. 57).

3. BÖLÜM

LİMİTED VE ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM ORTAKLIK YAPISI İLE TEMSİL KAVRAMI

3.1 Şirket Kavramı ve Unsurları

Şirket kavramının tam olarak tanımlamasını yapan bir madde TTK'de bulunmamaktadır. Literatürde genel kabul gören şirket tanımı ise Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Fakat bu tanım adi şirket kavramını tanımlamakta olup, şirket kavramını açıklamada yeterli sayılmamaktadır.

Şirket; en az iki kişinin ortak bir amaç doğrultusunda, bir araya gelerek sermaye ve emeklerini birleştirmek suretiyle oluşturdukları birlikteliktir (TBK, Md. 620).

Şirketi oluşturan beş unsur olduğu ifade edilmektedir bunlar;

Tablo 13. Şirketi oluşturan unsurlar

ŞİRKETİN TEMEL UNSURLARI	
➤ Kişi	➤ Sermaye
➤ Sözleşme	➤ Amaç
➤ Ortak Çalışma İradesi	

(Kaynak: <https://www.kurthukukdanismanlik.com/>, E. 12.03.2024).

3.1.1 Kişi

Şirketin kanuni tanımına bakıldığında kural olarak en az iki kişinin varlığının gerekli olduğu görülmektedir (TBK, Md. .620). Ancak bunun bazı durumlarda istisnaları mevcuttur. Örneğin kanun koyucu kooperatiflerin en az 7 kişi ile kurulabileceğini ifade ederken (Koop. K., Md. 2), Anonim ve Limited şirket kurulumu için tek kişiyi yeterli bulmuştur (TTK, Md. 338/573).

Gerçek veya tüzel kişiler kural olarak şirket ortağı olabilmektedir. Ancak bu durumda istisnaları bulunmaktadır. Sınırsız sorumluluk kavramı gereği Kollektif

şirket ortakları ile Komandit şirketteki komandite ortakların gerçek kişi olması şarttır (TTK Md. 211, 304/3).

Şirket ortaklığı açısından özel bir ehliyet kavramı belirlenmemiştir. Bu sebeple kişinin kendiliğinden tasarrufta bulunabilme yeterliliğine sahip olması nedeniyle geçerli olan fiil ehliyeti kavramının şirket ortaklığı kapsamında da geçerli olduğu ifade edilebilir. (TMK Md.9 vd., 335 vd., 396 vd.).

Bazı meslekler açısından şirket ortağı olma yönünde engeller vardır. Hâkim, savcı, avukat, noter ve devlet memurlarına sadece anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerde ortaklık hakkı verilmiştir. Bunlara ek olarak Komandit şirketlerde komanditer ortak olarak da bulunabilmektedirler (Anayasa md. 140, Av. K. Md. 11, Not. k. Md. 50, DMK Md. 28).

3.1.2 Sözleşme

Genel kabul gören şirket tanımında şirketin bir ögesi de sözleşmedir. Şirket oluşumunun temelinde bir sözleşme ilişkisi mevcuttur (TBK, Md., 620). TBK de geçen şirket kavramı yeterli olmadığı gibi klasik sözleşme kavramının da bütün şirketleri kapsadığı söylenemez. TBK'deki tanımların dar anlamda tanımlamalar olduğunu, şirketlerin ise sadece TBK'de değil farklı kanunlarda da yer aldığı düşünüldüğünde bahse konu tanımların temel oluşturduğu fakat diğer kanunlarda belirtilen kavramların tam karşılığı olmadığı ifade edilebilir.

Bu itibarla aksi bir hüküm bulunmadıkça TBK' nin sözleşme hükümlerinin uygulanması gerektiği, ilgili kanunlarında herhangi bir özel hüküm bulunması halinde şirketin tabi olduğu kanunun esas alınması gerektiği açıktır. Örneğin; adi şirket söz konusu olduğunda herhangi bir şekil şartı öngörülmemişken (TBK, Md. 620) ticaret şirketleri söz konusu olduğunda bir takım şekil şartları aranır (TTK, Md. 212, 305, 339, 575).

3.1.3 Ortak Amaç

Şirketlerin kuruluşlarının özünde kazanç elde etme fikri bulunmaktadır. Belirli bir yatırım karşılığında kazanç elde etme ve sonucunda elde edilen karı paylaşma şirket oluşumunun temel unsuru olup, bu durum şirket kavramını vakıf veya dernek gibi

manevi amaç doğrultusunda kurulan tüzel kişiliklerden ayırmaktadır (Aygün, 2019: 36).

Adi şirketlerin tanımında kuruluşundaki amacın kazanç sağlamak olduğu açıkça ifade edilirken (TBK m.622), komandit ve kolektif şirketlerin sadece bir ticari işletme maksadıyla kurulabileceği belirtilmiştir (TTK, Md.211,304). Diğer taraftan limited ve anonim şirketlerin kuruluşunda her türlü iktisadi amaç kabul görmüş (TTK Md. 331,573/3), kooperatif için ise yine iktisadi amaç kavramı kullanılmış fakat bunun kuruluş konusuna özel olması gerektiği belirtilmiştir (Koop. K, Md.1).

Yukarıdaki ifadelerden anlaşıldığı gibi tanımlamalarda kullanılan ifadeler farklılaşsa da şirket kurma veya herhangi bir şirkete ortak olma fikrinin özünde yatan sebebin kazanç sağlamak olduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

3.1.4 Sermaye

Şirketlerin ortak amaçları doğrultusunda faaliyete başlamaları ve bu faaliyetlerini devam ettirmeleri için belli bir sermayeye ihtiyaçları vardır. Şirketler ticari faaliyetlerini yürütürken gücünü sermaye unsurundan almaktadır. Güçlü sermaye yapısı; taraflara verdiği güven ve yapılan işlerin sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidir.

Şirket kazancının dağıtımı noktasında da ortakların getirdikleri sermaye miktarları önem kazanmaktadır. Hangi ortak ne kadar sermaye getirdiyse, getirilen sermayenin toplam sermayeye oranı miktarınca kazanca da ortak olacaktır. Kurulan ortaklıkta ortakların hisseleri oranında kazanca ortak oldukları gibi borca da ortak olduklarını ifade etmekte yarar vardır.

Bu anlamda getirilen sermayenin ölçülebilir olması gerekmektedir. Buradaki ölçülebilirlik kavramının kullanılmasındaki maksat getirilen sermayenin ekonomik bir değer ile ifade edilebiliyor olmasıdır. Diğer taraftan; sermaye unsuru, diğer unsurlarda olduğu gibi şirket yapılarına göre değişkenlik göstermektedir (Aygün, 2019: 37).

Genel bir ifade ile mali değeri olan yani ölçülebilen her şeyin sermaye olarak getirilebileceği söylenebilir (TTK, Md. 127). Fakat bazı şirketler bakımından bu kapsam daraltılmıştır. Örneğin; Adi şirketlerde sadece mal, para, alacak veya emek

sermaye olarak kabul görürken (TBK, Md. 621), sermaye şirketlerinde emek, vadesi gelmemiş alacak veya ticari itibar sermaye olarak kabul görmemiştir (TTK, Md. 342,581).

Sermaye çeşitlerinde ifade edilen sınırlamalara ek olarak kanun koyucu sermaye şirketlerinin kurulabilmesi noktasında asgari miktarlar belirlemiştir. Bu anlamda; En az sermaye miktarı Anonim şirketlerde 250 bin, Limited şirketlerde 50 bin olarak, halka açık olmamakla birlikte kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş Anonim şirketlerde ise 500 bin olarak belirlenmiştir (7887 S. CBK, RG. :25.11.2023, No: 32380).

3.1.5 Ortak Çalışma İradesi

Vergi kanunlarında lafzi olarak bahsedilmese de şirketler hakkında literatüre eklenen bir diğer kavram olarak karşımıza çıkan ortak çalışma iradesi (Affectio Societatis); kişilerin sermaye ve amaç ortaklığına ek olarak; amaçları gerçekleştirme noktasında ortakların aynı yönde bir çaba da göstermesi gerekliliğini ifade eder (Göktürk, 2021: 2).

Bu kriterin daha çok şahıs şirketlerinde karşılık bulduğu, sermaye şirketlerinde yapı itibari ile bütüncül olarak böyle bir kriterin tam olarak karşılanamayacağı açıktır. Ortaklardan oluşturulan denetim, yönetim kurulları vb. ortak çalışma iradesi yönünde destekleyici unsurlar olmakla birlikte son zamanda şirketlerin yönetim ve denetim kurullarını bağımsız şahıslara bırakmaları bu unsurun geçerliliğini sermaye şirketleri özelinde zayıflatmaktadır.

3.2 Limited Şirketler

Literatürde ilk olarak Alman kaynaklarında rastlanan limited şirket kavramı 1900'lü yıllara gelinirken sanayileşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte daha küçük yapıda ve adeta kapitalizmi biraz daha tabana yaymak suretiyle yaygınlaştırmak amacıyla; kuruluş şartları itibari ile anonim şirketlerden daha az sermaye isteyen, ortakların sorumluluğunun sınırlı olduğu daha basitleştirilmiş bir yapı olarak (Özdamar, 2019: 507). 1982 yılında GmbHG olarak adlandırılan limited şirketlere özel bir kanun ile Almanya'da ortaya çıkmıştır (Pulaşlı, 2012: 978).

Karmaşık ve kapsamlı bir yapıya sahip olan anonim şirketlerden sonra çok çabuk kabul gören ve yaygınlaşan limited şirketler birçok ülkede özel kanunlar ile düzenlenmeye başlanmıştır (Alışkan, 2013: 9). Ülkemizde ise özel bir kanun olarak yer almamış, Fransa’da özel kanun ile düzenlenen sistem örnek alınarak 1926 yılında TTK’ye maddeler halinde eklenmiştir (RG., 28.06.1926, S. 406.).

Günümüzde yürürlükte olan hali ile 6102 Sayılı TTK’de geçerliliğini koruyan limited şirketler en yaygın şekilde tercih edilen birliktelikler olarak ön plana çıkmaktadır. 2023 yılı içerisinde ülkemizde kurulan limited şirket sayısı 111.945 adet olurken, bu veriye en yakın veri 16.562 adet ile anonim şirketlere aittir (<https://www.tobb.org.tr/>).

Limited şirket tanım olarak doğrudan TTK’de yer almamaktadır. Fakat ilgili kanunda muhtelif maddelerde limited şirketlerin özellikleri sayılmak suretiyle ifade edilmiştir. Bu itibarla genel özelliklerini şu şekilde sıralamamız mümkündür;

- Ortaklık yapısı 1 veya daha fazla kişiden oluşabilir, bu kişiler gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir (TTK, Md. 573).
- Ortak sayısı 50 kişiyi aşamamaktadır (TTK, Md. 574/1).
- Kuruluş itibari ile ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaktadır (TTK, Md. 125/1).
- Tüzel Kişilik sıfatı ticaret siciline tescil edilmek suretiyle kazanılır (TTK, Md. 588).
- Kuruluş aşamasında bir ticaret unvanına sahip olmaları gerekir (TTK, Md. 573).
- Kuruluş amacı veya konusu; kanunla yasaklanmamış her türlü faaliyet olabilir (TTK, Md. 573).
- Şirket borçlarından ötürü ortakların sorumluluğu bulunmamaktadır. Sadece kanunda belirtilen yükümlülükleri vardır (TTK, Md. 573).
- Esas sermayesi, 01.01.2024 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanlığı tarafından 50 bin TL olarak belirlenmiştir (7887 S. CBK, RG.:25.11.2023, No: 32380).
- Esas sermaye payı, kıymetli evrak niteliğinde olmamak kaydı ile senetlere bağlanabilir (Moroğlu, 2009: 348).

Şirketler genel itibari ile kurulan ortaklık yapıları olsa da son yıllarda tek kişilik şirket yapılarına yönelik bir gereksinim oluşmuştur. Bu anlamda limited şirketlerin tek kişi ile de kurulabileceği 2012 yılında yayınlanan 6102 Sayılı TTK 'nin 573. maddesinde yer almıştır. Bu yenilik hem ortaya çıkan ihtiyacın giderilmesi hem de Avrupa Birliği yasalarına uyum sağlama açısından oldukça önem arz etmektedir (Yıldız, 2007: 70). Nitekim istatistiki veriler de duyulan ihtiyacı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Örneğin; 2023 yılının aralık ayında kurulan limited şirketlerin %71,99 u tek ortaklı yapıdadır (<https://www.tobb.org.tr/>).

Diğer taraftan yasaların yatırım yapmak üzere kişileri tek olarak yeterli görmeyip, yanında bir ortağa mecbur tutma durumu da bu vesile ile ortadan kalkmış, Türkiye'de yatırım yapmak isteyen tek kişilere de imkân tanınmıştır. Bu durum yabancı yatırımcıların ülkede yatırım yapması yönündeki engellerin kalkması açısından önemlidir (Yıldız, 2007: 83).

Limited şirketlerin kurucu unsurlarından bir tanesi de ticaret unvanıdır. Ticaret unvanı şirket türünün üçüncü şahıslar tarafından anlaşılmasını sağlar. Unvanın da bazı kıstasları bulunmaktadır. Örneğin; kural olarak kısaltmalara izin verilse de üçüncü kişilerin şirket türünü karıştırma olasılığına karşılık, gerçek kişi isim soy ismi ticaret unvanında yer alması durumunda şirket türünü gösteren ibareler kısaltılarak yazılamaz (Karahan, 2011: 134).

Bir başka kurucu unsur, konu unsuru olarak ifade edilebilir. Kanunen yasaklanmayan her türlü faaliyet konusu ve amacı ile limited şirket kurulabilmektedir. (TTK, Md. 573/3). Ancak bu durumun bazı istisnaları vardır. Bu anlamda bankalar (Bankacılık K. Md. 7) ve sigorta şirketleri (Sigortacılık K. Md. 3) ile holding şeklinde kurulan şirketlerin (Poroy vd. 2021: 877) limited şirket şeklinde kurulması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan faaliyet konusunun da şirket sözleşmesinde açıkça yazması gerekmektedir (TTK, Md. 576).

Kurucu unsurlar arasında, ifade edilmesi gereken diğer bir husus ise esas sermaye unsurudur. Bütün ortaklar sermayeye, esas sermaye payı ile katılır. Bu kavram bir ortağın şirket sermayesi içerisindeki sermaye tutarının itibari(nominal)

değeridir. Kaç ortak varsa o kadar esas sermaye payı mevcut olmakta ve bunların eşit olması gerekmekte olup, hisse oranlarına göre değişkenlik gösterebilir (Dinç, 2017: 143).

Diğer taraftan ortakların sorumluluklarının sadece şirketteki sermaye payı oranında şirkete karşı olduğu ve üçüncü kişilere karşı şirket borçları ile ilgili bir sorumluluğun bulunmadığı ifade edilmiştir (TTK, Md., 573). Bu durumun istisnalarının bulunduğu ve bunlardan en önemlisinin ise AATUHK 35. Maddesinde düzenlenen şirket ortaklarının hisseleri oranında amme borçlarından sorumlu olduğu hususudur (Kaya, t.y.: 139).

3.2.1 Limited Şirket Ortaklık Kavramı

Şirket, kelime anlamı itibari ile ortaklık anlamına gelmektedir (Bkz.; TDK,). limited şirket olarak tanımı genişletildiğinde sınırlı bir ortaklık kavramı ortaya çıkmıştır. Bu itibarla şirket oluşumlarında ortaklık kavramının en temel kurucu unsurlardan biri olduğu söylenebilmektedir.

Sermaye şirketleri arasında yer alan limited şirketlerde bu anlamda esas sermaye payına sahip olan şahıslara ortak adı verilmektedir. Ortak tanımını geniş açıdan ele alındığında; müşterek çıkarlarla birbirine bağlı olarak herhangi bir iş yapan kişileri ifade etmektedir. Dar anlamda ise şahıs ve sermaye şirketlerine katılan bireyler olarak ifade edilir. Limited şirketlerde ortak olmak için özel bir şart öngörülmemiş, sadece gerçek veya tüzel kişilerin ortak olabileceği belirtilmiştir (TTK. Md. 573/1). Her ne kadar kanun koyucu özel bir şart belirtmese de şirket sözleşmesinde ortakların niteliklerinin neler olabileceğine dair hükümlerin bulunmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır (Önal, 2009: 25).

Örneğin; sağlık alanında faaliyet gösterecek bir şirkette ortaklara sözleşmede belirli bir süre sağlık sektöründe çalışmış olma şartı getirilebilir ve yine bu ortağa yeni başlayacak çalışanlara belirli bir süre eğitim verme yan edim olarak getirilebilir (Eren, 2018: 1120).

Limited şirketlerde pay veya hisse kavramı farklı özelliklerde iki anlama gelmektedir. Bunlardan ilki şirket sermayesinin belirli hisselerle bölünmüş miktarlarını

ifade eden “esas sermaye payı” kavramıdır (Dinç, 2017: 143). Bu ifade limited şirketin ölçülebilir, para ile ifade edilebilir boyutunu oluşturmaktadır.

Diğer şekliyle ise ortaklık sıfatı ile sahip olunan; hakların, borçların ve yükümlülüklerin tamamını ifade eder. Bu anlamıyla pay daha geniş bir boyut kazanmaktadır (Dinç, 2017: 149). Sermaye payı kavramından farklı olarak karşımıza çıkan ve şirkete ortak olmaktan kaynaklı bütün hukuki ilişkileri ifade eden ortaklık payı çerçevesinde ortakların sahip olduğu haklar ve yükümlülükler ile borçları aşağıdaki tabloda bir araya getirilmiştir.

Tablo 14. Ortakların Sahip Olduğu Haklar ve Yükümlülükler

Ortakların Sahip Olduğu Haklar ve Yükümlülükler	
HAKLAR	BORÇ VE YÜKÜMLÜLÜKLER
• Kar Payı Hakkı	• Sadakat Yükümlülüğü
• Genel Kurulda Oy Kullanma	• Sermaye Koyma Borcu
• Rüçhan Hakkı	• Rekabet Yasağına Uyma Yükümlülüğü
• Özel Denetim İsteme Hakkı	• Öngörülmesi Halinde Ek Ödeme Yükümlülüğü
• Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı	• Öngörülmesi Halinde Yan Edim Yükümlülüğü
• Dava Açma Hakkı (Sorumluluk, iptal vb.).	
• Tasfiye Bakiyesi Alma Hakkı	

(Kaynak: <https://acikders.ankara.edu.tr/>).

3.2.1.1 Ortaklık Sıfatının Kazanılması

Limited şirketin kuruluş aşaması; sözleşmenin hazırlanması ve ticaret siciline tescil edilmesi olarak birbirini takip eden iki aşamadan oluşur (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 2003/3 sayılı Tebliğ). Ortaklık sözleşmesinin, geçerliliği açısından üç

önemli şekil unsurunu taşıması gerekmektedir. Bunlar; sözleşmenin yazılı olması, mecburi kayıtların yer alması ve kurucu ortakların tamamının imzalarının noter tarafından onaylanması olarak sıralanabilir (TTK, Md. 575).

Bu itibarla şirket kuruluşu esnasında sözleşmeyi imzalamak suretiyle sermaye payı koymayı taahhüt edenler kuruluş aşamasında ortaklık sıfatını kazanmış olurlar. Kuruluş aşamasından sonra diğer ortakların paylarında herhangi bir değişim olmadan sermaye artırılması yolu ile de şirket ortaklığı mümkündür. Bu durumda sözleşmede sermaye miktarını belirleyen maddenin değiştirilmesi gerekmektedir. Sözleşmede ayrıca belirtilmemiş ise sonradan ortak olanlar kural olarak yönetici ortak sıfatına haiz olamazlar (Tekil, t.y.: 66).

Kuruluş aşamasında ortak olanlar açısından asli iktisap söz konusu olmaktadır (Türk Hukuk Kurumu, 1998: 157). Yani bir malın mülkiyeti başka kişilerin aracılığına ihtiyaç duyulmadan doğrudan elde edilmektedir (Dinç, 2017: 153).

Diğer taraftan şirketler açısından ortaklık paylarının aslen elde edilmesi; ortaklık sıfatının devir, miras veya intikal yolu ile kazanılmamasını ifade etmektedir (Arslanlı vd: 334). İktisabın kazanılması durumlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

1. Ortaklığın kuruluş aşamasında gerçekleşmesi (TTK, Md. 585).
2. Sermaye artırımı yoluyla (TTK, Md. 590-591).
3. Şirketin tür değiştirmesi söz konusu olduğunda (TTK, Md. 180-189).
4. Ortaklıkların birleşmesi durumunda (TTK, Md. 136-158).
5. Şirketin bölünmesi durumunda (TTK, 159-179).

Bu beş durumun var olması halinde ortaklığın aslen kazanılmasından bahsetmek mümkündür. Ancak ticaret sicil tescilinin bu anlamda kurucu unsur olduğunu ifade etmek gerekir. Yani aslen kazanımın söz konusu olduğu beş durum da ticaret sicil tescili ile gerçekleşmektedir (Pulaşlı, 2012: 1038).

Diğer taraftan ortaklık sıfatının; asli ortaklar veya daha sonradan ortak olanlardan pay alınarak kazanılması ortaklığın devren kazanılması olarak tanımlanmaktadır (Poroy vd. 2021: 476). Payın devri esas sermaye payı ile ortaklık konumunun da devri niteliğinde olduğundan, hak ve borçlar ile yükümlülüklerin de devrini kapsamaktadır. Bu sebeple herhangi bir yan edim, ek ödeme vb.

yükümlülüklerin bulunması halinde devralan ortağın bu durumu bilmesi ve kabul etmesi şarttır (Schmidt, t.y.: 872). Aksi durumda pay devri sadece esas sermaye payının devri niteliği taşıyacak olup, yükümlülükler devralana geçmemektedir (Önal, 2006: 29)⁴.

Pay geçişi; devir, miras, eşler arasındaki mal rejimi ve icra durumlarda söz konusudur. Devir işleminin yazılı şekilde yapılması ve noter tarafından onaylanması şarttır. Miras, mal rejimi ve icra yolu ile devir dışında kalan pay devri söz konusu olduğunda; bu durumun sözleşmede aksi yazılmadıkça genel kurul tarafından da onaylanması gerekmektedir (TTK, Md. 595,596).

3.2.1.2 Ortaklık Sifatının Kaybedilmesi

Limited şirketlerde ortaklığın sona ermesi iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki şahısların kendi iradeleri ile tek taraflı olarak karar verdikleri çıkma, diğeri ise çıkarılma şeklindedir (Erdil, 2010: 65).

Tek taraflı irade beyanı ile gerçekleşen ortaklıktan çıkma durumu, bozucu yenilik doğuran bir hak olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan şirket sözleşmesinde çıkma hakkına ilişkin düzenlemeler yapılabilir, belli şartlar getirilebilir (TTK, Md. 638/1).

Ortaklıktan çıkma aynı zamanda ilgili şahsın şirket ile olan ilişkilerini ve yükümlülüklerini ortadan kaldıran bir durum olması nedeniyle şirket menfaatlerinin de gözetilmesi gerekmektedir (Sanwald, t.y.: 52). Bu şartlar; çıkma süresi veya çıkışın bildirilmesi gibi kısıtlamalardan ibaret olabilir (Erdil, 2010: 25).

Ortaklıktan ayrılan ortağın menfaati de kanunla güvence altına alınmıştır. Ayrılan ortak esas sermaye payının güncel değerini talep edebilir. Bu şekilde talep edilen bedel “‘ayrılma akçesi” adlandırılmaktadır (TTK, Md., 641-642).

Ortaklıktan ayrılma genelde olağan şartlarda gerçekleşmez. Bu durum çoğu zaman işlerin bozulması veya ikili ilişkilerin zayıflaması gibi olayların vuku bulması sonucu birlikteliğe son verilmesi şeklinde olabilir. Bu durumda çıkma iradesini

⁴ Detaylı bilgi için bkz. 213 sayılı VUK 10 Md.

gösteren taraf olağan yollarla şirketten ayrılmadığı takdirde mahkeme yoluna da başvurabilmektedir (TTK, Md. 638/2). Mahkeme dava sonuçlanana kadar çıkan ortağın şirketteki hissesi oranında teminata veya hak ve alacaklarının dondurulması gibi önlemlerin alınmasına yönelik kararlar verebilir (Sanwald, t.y., 345).

Çıkarılma ise ilgili ortağın iradesi dışında gerçekleşen fakat onun neden olduğu bir olay sonucu vuku bulan bir hadisedir (Bilgili, 2021: 424). Çıkarılma genel kurul kararı ile ve mahkeme kararı ile olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır (TTK, Md. 640).

Genel kurul kararı ile çıkarılma durumunda çıkarılma sebeplerinin şirket sözleşmesinde açıkça yer alması gerekmektedir. Bu sebeplerin belirlenmesinde bir kısıtlama getirilmemiş olup, sözleşmede serbestçe haklı nedenler belirlenebilir. Bu anlamda sözleşmelerde yer alan haklı nedenlerden bazıları; kötü yönetim, şirket sırlarının ifşası, şirketin izleyen yıllarda zarar etmesi, ortağın hastalık gibi nedenlerle yeterliliğini kaybetmesi vb. olarak ifade edilebilir (Dirikkan, t.y.: 216).

Çıkarılma durumunda ilgili ortağın 3 ay içerisinde iptal davası açma hakkı bulunmaktadır. Bu süre çıkarılma kararının noter tarafından şahsına bildirilmesi ile başlamaktadır (Din, 2017: 157).

Çıkarılma yöntemlerinin diğeri olan mahkeme yolunda ise; mahkemenin vereceği karar, haklı sebeplerin varlığı veya şirket kararının usule uygunluğunun denetiminin yanı sıra tarafların menfaatleri doğrultusunda en iyi çözümün bulunması yönünden önem arz etmektedir (Pulaşlı, 2013: 1046). Diğer taraftan mahkeme kararı kesinleşinceye kadar ortaklık sıfatı devam etmekte olup, ortaklıktan çıkarılma mahkeme kararının kesinleşmesi ile hüküm ifade etmektedir (Üçışık, 2013: 203).

3.2.2 Limited Şirketlerde Kanuni Temsil

Şirketler için temsil kavramı genel ifadeyle şirket yönetimi tarafından yapılacak işlemler ile, şirket tüzel kişiliğinin borç altına sokulabilmesi veya hak sahibi yapılabilmesini anlamına gelmektedir. TTK'de limited şirketlerin temsili doğrudan düzenlenmemiş olup, anonim şirketler için düzenlenen temsil hükümlerinin limited şirketler için de uygulanabileceği ifade edilmiştir (TTK, Md. 370-373, 629/1).

Bu anlamda limited şirketlerin temsilcisi kural olarak müdürler, birden fazla müdür bulunması halinde ise müdürler kuruludur. Bu yetki TTK'nin ilgili kanun maddesinde ifade edildiğinden kanuni temsil söz konusu olmaktadır (TTK, Md. 623).

Müdürler her türlü ticari veya hukuki işlemleri şirketin işletme konusuna girmesi ve kuruluş amacına uygun olması şartıyla şirket unvanı altında yapabilme yetkisine sahiptirler. Ancak şirket sözleşmesinde öngörülen şartlara uymayan işlemler yapıldığı takdirde şirketin rücu hakkı bulunmaktadır. Şirketin sözleşmede yazılı konu haricinde başka bir işlem yapamayacağını ifade eden "Ultra vires" kavramının 6102 Sayılı TTK'de kaldırılmasına bağlı olarak temsilcilerin işletme konusu dışında üçüncü şahıslarla yapacağı işlemler sonucunda şirket tüzel kişiliğinin sorumluluğu esastır. Ancak üçüncü kişinin bu durumu bilmesi veya bilecek durumda olması durumunda yapılan işlem şirketi bağlamamaktadır. Bu anlamda şirket sözleşmesinde konunun yazıyor olması karşı tarafın durumun farkında olduğuna dair tek başına bir ispat hükmünde değildir (TTK, Md. 629/1; 371).

Diğer taraftan şirket temsilcilerinin görevleri sırasında yaptıkları hukuka aykırı davranışlardan şirket sorumludur. Bu sorumluluk temsil edene rücu hakkını ortadan kaldırmamaktadır. Temsilcilerin şirket genel kurul kararı veya sözleşmesine aykırı davranışları sonucu zarar gören üçüncü kişilerin iyi niyetle olmaları durumunda şirkete bu konuda başvuru hakları bulunmaktadır (TTK, Md. 629/1; 371).

Şirkette birden fazla müdür olması halinde sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça müşterek imza şartı bulunmaktadır. Bu şartın emredici nitelikte olmayıp, sözleşmede münferit imza atılabileceğine dair açıklamalara yer verildiği takdirde tek başına imza da mümkün olabilmektedir (TTK, Md. 372/2).

Temsil yetkisi ortaklardan tek kişiye veya birkaç kişiye verilebileceği gibi bağımsız kişilere de devredilebilir. Ancak bu durumda en az bir ortağın daha temsil yetkisinin bulunması gerekmekte olup, bağımsız olarak atama durumunda üçüncü kişi tek başına müdürlük yapamamaktadır (TTK, Md. 629/1; 370; 623/1).

Limited şirketlerde tüzel kişilik adına yapılan işlemlerde imza yetkisine sahip olanlar imzaları şirketin unvanı üzerine atarlar. Müdür/müdürler kurulu; temsile yetkili kişiler ve temsil şeklini belirleyen kararın noter onaylı suretini ticaret sicilinde tescil

ve ilan edilmek üzere ticaret siciline vermektedir. Ancak imza beyanı yetkili bir ticaret sicil memurunun önünde yazılı olarak verilmek zorundadır (TTK Md. 372; 373; 629; 40/2).

3.2.2.1 Müdür/Müdürler Kurulu

Genel kabul gören anlamıyla idare eden, yöneten, yönetmen gibi anlamlara gelen müdür kavramı limited şirketlerde; yönetim ve temsile yetkili olarak ifade edilen organa verilen isimdir (TTK, Md. 623/1). Birden fazla kişiye bu görevin verilmesi halinde müdürler kurulu olarak ifade edilmektedir (TTK, Md. 624/1).

Anonim şirketler açısından TTK 371. Maddesinde temsil yetkisinin verildiği yönetim kurulunun yerini limited şirketlerde müdür ya da müdürler almıştır (Domaniç, 1989: 658).

Limited şirketlerde müdür ortaklar arasından tek kişi olarak belirleneceği gibi birden fazla kişi olarak da belirlenebilmektedir. Diğer taraftan dışardan bağımsız bir kişi de müdür olarak atanabilmektedir. Ancak bu durumda dışardan belirlenen müdür ile müdürlük sıfatını taşıyan bir ortağın da bulunması şarttır (TTK, Md. 629/1; 370; 623/1). Seçilmiş organ olarak nitelendirilen müdür(ler) kuruluş esnasında şirket sözleşmesinde (TTK, Md. 576/1)., sonraki aşamalarda ise genel kurul kararı ile belirlenebilmektedir (TTK, Md. 616/1).

Tüzel kişiler açısından da müdür olma yönünde bir kısıtlama bulunmamakta olup, müdür olarak bir tüzel kişi seçilmesi uygun görüldüğü takdirde tüzel kişiyi temsil eden gerçek kişinin ilgili tüzel kişilik tarafından belirlenmesi gerekmektedir (TTK, Md. 623/2).

Limited şirketlerde idare ve temsile yetkili olan müdür(ler) 'in bu yetkileri aynı zamanda onların görevi olarak nitelendirilebilir. Diğer taraftan müdür (ler)'e ait bazı yetkiler TTK'de sayılmış olsa da kanun koyucu; kanunla veya sözleşme ile genel kurula bırakılanlar dışındaki tüm konularda karar alma ve uygulama yetkisini müdürlere vermiştir (TTK, Md. 623/3).

Limited şirketlerde kanuni temsilci sıfatına haiz olan müdürlerin devredemeyecekleri ve vazgeçemeyeceği birtakım görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bunlar TTK. Md. 625'te şu şekilde sıralanmıştır;

- Üst düzey yönetim gerçekleştirilmesi ve gerekli talimatların verilmesi,
- Şirket yönetim örgütünün kanun ve şirket sözleşmesi esas alınarak belirlenmesi,
- Gerekli görüldüğü durumda şirket yönetimi için; muhasebe, finansal denetim ve finansal planlama oluşturulması,
- Yönetim bölümlerinden bazılarının devredildiği kişilerin hareketlerinin; kanunlara, şirket sözleşmesine, iç tüzüklere ve talimatlara uygun olup olmadığının gözlemlenmesi,
- Risklerin yönetimi ve erken teşhisi komitesinin kurulması (Küçük limited şirketler hariç).
- Yıllık faaliyet raporu, finansal tablolar ile gerekli görüldüğünde topluluk finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun oluşturulması,
- Genel kurul toplantısının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi,
- Şirketin borca batık olma durumu söz konusu olduğunda, mahkemeye bildirilmesi.

Diğer taraftan müdür (ler)'in sorumluluklarının belirlenmesi açısından hangi hakları ve yükümlülüklerinin bulunduğu önem arz etmekte olup, aşağıdaki tabloda başlıklar halinde bu hususa yer verilmiştir;

Tablo 15. Limited şirket müdürlerinin sahip olduğu hak ve yükümlülükler

HAKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER
➤ Mali Haklar	➤ Özen Borcu
➤ Yönetim ve Temsil Hakkı	➤ Eşit İşlem Yükümlülüğü
➤ Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı	➤ Rekabet Yasağı

(Kaynak: TTK, Md., 626-627).

3.2.2.1.1 Müdürlük Sıfatının Kazanılması

6102 Sayılı TTK'ye göre limited Şirketlerde müdürlük sıfatının kazanılması 2 Şekilde belirlenmektedir;

1. Kuruluş sırasında Şirket sözleşmesinde (TTK, Md. 576/1).
2. KuruluŐtan sonra genel kurul kararıyla (TTK, Md. 616/1).

Kuruluş aşamasında müdür(ler) belirleme hususu kanundan gelen bir zorunluluk olmakla birlikte, bu kişilerin vatandaşlık bilgileri, tüzel kişi olması durumunda unvanı, gerçek kişi ise ad ve soyadı bilgileri ile kuruluş sözleşmesinde yer alması gerekmektedir. Bu aşamada sözleŐmeyle müdürlük sıfatı kazanılmaktadır (TTK, Md. 576/1).

DiŐer taraftan kuruluş aşaması geçildikten sonra yeni bir müdür atama veya mevcut müdürü deŐiŐtirme söz konusu olduğunda bu durum genel kurul kararı ile yapılabilmektedir. Müdür ataması veya müdür deŐiŐimi genel kurulun devredilemez görevleri arasında yer almaktadır (TTK, Md. 616/1).

Özellikle alacaklılar açısından sorumlunun tespiti noktasında kanuni temsilin ne zaman ve nasıl Şekilde başlayacağı hususu büyük önem arz etmektedir. Örneğin; amme alacaklarının tahsili noktasında, tüzel kişiden alınamayan alacağın kanuni temsilcilerden alınabileceği hususu hükme bağlanmıştır (VUK, Md.10). Bu anlamda tahsil dairesi ticaret sicil gazetesini incelemek sureti ile sorumluluk baŐlangıç bitiŐ tarihlerini belirlemekte ve alacağın tahsili için kanuni temsilci sorumluluğuna gitmektedir.

Ticaret sicil gazetesini incelendiğinde müdür atamalarına ilişkin genel kurul karar tarihi, kararın tescil tarihi ve ilan tarihi arasında genellikle farklılıklar bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus müdürlük sıfatının sözleşme ya da genel kurul kararı ile kazanıldığıdır. Sözleşmenin (TTK, Md., 587) veya müdürlük atamasına yönelik kararın ticaret sicilinde tesciline ilişkin zorunluluğun (TTK, Md., 31) kurucu değil bildirici bir hükmü bulunmaktadır. Müdürlük sıfatının kazanılması üçüncü kişiler iim hukuki sonuç doğurması açısından tescilin TTSG 'de ilanı ile hüküm ifade edecektir (TTK, Md., 34). Ancak sonuç itibari ile kazanım sözleşme ya da karar ile vuku bulduğundan; borç takibinde alacaklı kamu idaresinin esas alacağı tarih tescil

veya ilan tarihi değil kuruluş aşamasında sözleşmenin düzenlenmesi veya sonraki aşamada genel kurul kararının alınma tarihi olacaktır.

3.2.2.1.2 Müdürlük Sifatının Kaybedilmesi

Müdürlük sıfatının kazanılması kadar sona ermesi de gerek şirket için gerekse şirketle ilişki içerisinde olan üçüncü kişiler için oldukça önemlidir. Çünkü limited şirket bir tüzel kişiliktir ve bu kişiliğin borç altına girebilmesi, hak sahibi olabilmesi veya yükümlülüklerini yerine getirebilmesi ancak kanuni temsilci vasıtasıyla mümkün olabilmektedir. Bu anlamda kanuni temsilci sıfatı müdür(ler)' e aittir. Dolayısıyla tüzel kişiliğin sürekliliği açısından temsilde bir boşluk meydana gelmesinin olumsuz sonuçlar ortaya çıkaracağı açıktır.

Müdürlük sıfatını sona erdiren sebepler TTK'de açıkça sayılmamakla birlikte literatürde kanuni temsilcilerin görevlerinin sona ermesi açısından anonim şirketler ile ilgili hükümlerin limited şirketler içinde uygulanabileceği kabul edilmektedir (Erdem, 2012: 2). Diğer taraftan limited şirket ile müdür arasında bir vekalet sözleşmesi ilişkisi bulunduğundan TBK 512-514 maddelerinde yer alan vekalet sözleşmenin sona erme hallerinin limited şirketler içinde uygulanabileceği ifade edilebilir (Bilgili & Demirkapı, 2021: 293).

Müdürlük sıfatının kaybedilmesi hallerini ilgili kanun maddeleri göz önünde bulundurularak şu şekilde sıralayabilmek mümkündür;

- Kendiliğinden sona erme hali (TBK, Md., 430;435;440;512-514).
- Kanuni sebepler halinde sona erme (Karaahmetoğlu, 2020: 104-105).
- Şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerin varlığı durumunda sona erme hali (Yıldırım, 2012: 202).
- İstifa halinde sona erme hali (Kılıçoğlu, 2016: 259; Kortunay & Ayhan, 2015: 245).
- Azil ile sona erme hali (TTK, Md.,630).

3.2.2.1.2.1 Kendiliğinden Sona Erme Hali

Limited şirketlerde müdürlük sıfatının sona ermesinin en doğal hali kendiliğinden sona erme olarak ifade edilebilir. Bunlar; vefat, sözleşmede yazılı

şartların kaybedilmesi, fiil ehliyeti kaybı, tüzel kişiliğin sona ermesi, mahkûmiyet iflas vb. olarak sıralanabilir (Seçer & Öz, 2015: 879-880). Bu durumda tescil veya ilan gibi bir zorunluluk da ilgili kanunlarda öngörülmemiştir.

3.2.2.1.2.2 Kanuni Sebepler Halinde Sona Erme

Limited şirketlerde kanuni temsil söz konusu olması nedeniyle temsilin her ne sebeple olursa olsun bitmesi aslı itibari ile kanuni bir sebeptir. Ancak burada ifade edilen husus müdürlük sıfatının kaybedilmesinin birleşme, bölünme, tasfiyenin sonuçlanması gibi sebepler dahilinde ortaya çıkması veya müdür olarak atanan tüzel kişiliğin, kişiliğinin son bulması hali ya da müdürler arasında ortaklık sıfatını taşıyan tek müdür bulunması ve bu kişinin ortaklık sıfatının herhangi bir sebepten sona ermesi halidir (Karaahmetoğlu, 2020: 105). Yani müdürlük sıfatını kazandıran kanunda yazılı kurucu unsurların ortadan kalkması suretiyle müdürlüğün son bulması durumu ortaya çıkmaktadır.

3.2.2.1.2.3 Şirket Sözleşmesinde Öngörülen Sebeplerin Varlığı Durumunda Sona Erme Hali

Anonim şirketlerde yönetim kurulu görev süresi TTK'de üç yıl olarak belirlenmiş olsa da (TTK Md. 362/1), limited şirketlerin temsiline yetkili müdür(ler) için, ilgili kanunlarda bu yönde açık bir ifade yer almamaktadır. Ancak sözleşmede şirket müdürlüğü için görev süresi veya yaş şartı gibi ifadelerin yer almasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Literatürde bu konu hakkında bazı fikir ayrılıkları mevcut olsa da genel kabul süre bittiğinde müdürlük sıfatının kendiliğinden sona ereceği şeklindedir (Yıldırım, 2012: 202).

3.2.2.1.2.4 İstifa Halinde Sona Erme Hali

Müdürlükten istifa etmek suretiyle çıkmak da mümkündür. İstifa durumunda herhangi bir şekil şartı bulunmamaktadır. Bu sebeple yazılı veya sözlü olarak istifa edilebileceği gibi bu durumun yazılı olarak kayıt altına alınması ispatlanabilirdik açısından daha faydalıdır. Ayrıca, istifa kararının hüküm ifade etmesi için şirkete ulaşması yeterli görülmüştür (Kortunay & Ayhan, 2015: 245).

3.2.2.1.2.5 Azil ile Sona Erme Hali

İstifanın tersi olarak limited şirketlerde müdürün görevden azledilmek suretiyle görevden alınması da mümkündür. Bu durumda müdürlük sıfatının sona ermesi için görevden alınma haberini müdürün haber alması yeterli görülmüştür (Kılıçoğlu, t.y.: 256).

Genel kurulun devredilemez yetkileri arasında olan azil yetkisi, müdürlerin nasıl atandığına bakılmaksızın herhangi bir gerekçe ile genel kurul tarafından kullanılabilir (TTK, Md. 620).

3.2.2.2 Murahhas Üye/Müdür

Murahhas üye tabiri kelime manası itibari ile yetkili üye anlamı taşımaktadır (Bkz., TDK, Sözlük). Limited şirketler için kullanılan manası da kelime anlamı ile eşdeğerdir. Müdürler kurulu müdürlerden oluşan şirketi temsile yetkili organ olmakla birlikte içlerinden biri veya birkaçına yönetim ve temsil hakkını devretme salahiyetine de sahiptir. Hatta yönetim ve temsil devri müdürler kurulu içerisinde yer almayan üçüncü şahıslara da yapılabilmektedir (Deniz, 2019: 39).

Bu itibarla müdürler kurulu tarafından kendisine yetki devri yapılan ilgili müdürler kurulu üyesi “murahhas üye” sıfatına haiz olur (Cenkci, 2018: 71). Bu yetkinin kurul dışından birine devri halinde ise “murahhas müdür” sıfatı kazanılmış olur. Murahhas üye veya müdür yetkisinin TTSG tescil ve ilan edilmesi gerekmekte olup (ÖZKAN, 2019: 76), Murahhas müdür seçilmesi durumunda en az bir adet murahhas üye seçilmek durumundadır (TTK, Md. 370/2).

3.2.2.3 Tasfiye Memuru

Tasfiye süreci aslı itibari ile şirketin hukuki varlığının sona ermesi öncesinde yaşanan şirket alacak ve borçlarının temizlenmesi suretiyle şirketi sona yaklaştıran dönem olarak tanımlanabilir. TTK 636. Maddesinde şirket varlığını sona erdiren sebepler şu şekilde sıralanmıştır;

- Uygulamada çok nadir rastlanan bir durum olan, sözleşmede yazılmış olan sona erme nedenlerinden birinin gerçekleşmesi; bunlar şirketin

sürekli zarar etmesi ortakların vefatı, faaliyet konusu işlemin bitmesi vb. olabilir.

- Herhangi bir sebepten dolayı Genel Kurul kararı ile de şirket varlığının sona ermesine karar verilebilir. Sona ermeye karar verme yetkisi devredilemez yetkiler arasındadır (TTK, Md., 616/I).
- Sona erme sebeplerinden biri de iflasın açılmasıdır. Alacaklıların talebi ve yetkili asliye ticaret mahkemesinin kararı ile gerçekleşen iflas kararının (Pulaşlı, 2013: 568) kesinleşmesi de şarttır.
- Son olarak kanunda yazılı diğer sona erme hallerinin mevcut olması. Örneğin; kamu düzenine uygun olmayan faaliyetler, sürekli kanuna veya şirketin konusuna aykırı faaliyette bulunma vb. gibi hallerin varlığı da sona erme sebeplerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Tekinalp, 2013: 471-472).

Yukarıda yazılı sebeplerin varlığı durumunda şirket için tasfiye süreci başlar. Bu süreç şirketin borç alacak ilişkilerinin nihayete ermesi adına yapılan işlemlerin bütünü olarak ifade edilebilir (Deniz, t.y.: 101). Tasfiyenin sonuçlanması hali gerçek kişilerde vefat hadisesi gibi şirketin ticaret sicilinden silinmesi ile hukuki varlığının sona ermesi ve tüzel kişiliğin son bulması demektir. Tüzel kişiliğin son bulması durumunda ortaklar ile alacaklılar arasındaki bağın ortadan kalkacağı değerlendirildiğinde tasfiye süreci iki tarafında menfaatleri açısından oldukça önemli bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır (Şener, t.y.: 1020).

Tasfiye; tasfiye memuru veya memurları tarafından yürütülen ve zaman gerektiren bir süreçtir. Limited şirketlerin tasfiye süreçleri ile ilgili olarak; TTK 643. Maddesinde; anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Tasfiye memurlarının;

- Şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile (TTK, Md. 536/1).
- Müdür veya müdürler kurulu kararı ile (TTK, Md. 536/1).
- Mahkeme kararı ile (TTK, Md. 536/3).

Atanabilmeleri mümkün olup, ilk iki durumda ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmeleri gerekmektedir. Diğer taraftan atananlardan en az birisinin Türkiye’de yerleşim yeri adresi bulunan bir Türk vatandaşı olması şarttır (TTK, Md. 536/3).

Uygulamada genellikle müdürler arasından seçilen tasfiye memuru, tasfiye sürecinde, şirketin kanuni temsilcisi konumunda olup, kendisine kanunla tanınan yetkileri devretmesi de mümkün bulunmamaktadır (TTK, Md. 539/3).

Tasfiye memuru tasfiye dönemleri itibari ile kanuni temsilci sıfatı taşıması nedeniyle, şirketten alınamayan amme alacaklarından da ilgili dönemler itibari ile sorumludur. Burada ifade edilmesi gereken bir diğer husus da tasfiye dönemi öncesi borçlardan ortaklar hisseleri oranında ve kanuni temsilciler tamamından sorumlu tutulurken, tasfiye döneminde ortakların sorumluluğu bulunmamakta olup, tüzel kişilerden alınamayan amme alacağından ötürü tek başına tasfiye memuruna ya da memurlarına ait olmaktadır (VUK, Md. 10).

3.2.2.4 Kayyım

Son yıllarda, uygulamalarda sıkça rastladığımız kayyımlık kavramının kökeni Roma Hukuku’na kadar dayanmaktadır. Roma’da fiil ehliyetine sahip olabilmek için yaş, akıl sağlığı, müsrif olmamak ve erkek olmak gibi dört temel şart bulunmaktaydı. Bu şartları sağlayamayanlara vasi (tutor) ya da kayyım (curator) atanmaktaydı (Karadeniz & Çelebican, 2000: 127-128/216). Bu anlamda Roma’da kayyımların görevi tayin edildiği kişilerin menfaatlerini koruyarak işlerini idare etmek, ya da idare edilen işleri onaylamak suretiyle yanlış yapılacak işlemler nedeniyle sınırlı ehliyetli kişinin zarar uğramasını engellemek maksadıyla yardım etmektir (Ceylan, 2004: 221-222).

Günümüzde de kayyım kavramının ilk ortaya çıkış prensiplerine uygun olarak kullanıldığını ifade etmek mümkündür. Bu kavram ile ilgili düzenlemelere TMK’nın muhtelif maddelerinde yer verilmiş olup, ilgili kanununun 403. Maddesinde belirli işleri yapmak veya malvarlığını yönetmek amacı ile kayyım atanabilir şeklinde ifade edilmiştir.

Şirketlerle ilgili olarak kayyım kavramına benzer bir uygulamaya özel hukukta ilk olarak 2003 yılında İİK 'de yer verildiği görülmektedir (İcra İflas Kanunu, Md., 179). Borca batık durumda bulunan şirketlere belli şartlar dahilinde geçici olarak “iflasın ertelenmesi” kararı verilerek bu durumdan kurtulmaları konusunda ek bir süre tanınmıştır. İflas; şirketlerin büyüklüğü ölçüsünde ekonomilere de ciddi zararlar verilebilmekte, iflas eden şirketin tedarikçisi olan şirketlerin de bu anlamda iflasına neden olabilmektedir (Atalay, 2006: 51 vd.). Bu sebeple zor durumda olan şirketlerin tekrar ekonomiye kazandırılması, sadece şirketin değil, şirket çalışanlarının hatta şirket ile ilişkili diğer şirketlerin menfaatine olacaktır (Ersoy, 2016: 3398).

Diğer taraftan şirketler de yasa dışı faaliyetlerde bulunmak suretiyle suç işleyebilirler. Bu anlamda şirketlere yasal işlem başlatma konusunda aşırıya kaçılması durumunda ciddi ekonomik sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; halka açık ve borsada işlem gören bir şirkete dair bir anda operasyonel faaliyette bulunulması bütün piyasayı tedirgin edecek ve adeta zincirleme bir şekilde olumsuz bir etki yaratacaktır. Bu sebeple kanun koyucu şirketlerin faaliyetleri sonucunda oluşan suç unsurunu tespit etme noktasında kayyım atama uygulamasına ihtiyaç duymuştur. Bu sayede şirketin ticari faaliyetleri devam edebilecek ve suça sebebiyet verenlerin şirketten temizlenmesi sureti ile ekonomik anlamda şirketi ve etkisi altında bulunan kişi ve kurumları zarara uğratmaktan ziyade faydalı bir işlem yapılmış olacaktır (Öztürk, vd. 2023: 564).

Bu itibarla kayyım ataması CMK'nın 133. Maddesinin birinci fıkrasında şu şekilde yerini almıştır:

“Suçun bir şirketin faaliyeti çerçevesinde işlenmekte olduğu hususunda kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için gerekli olması halinde; soruşturma ve kovuşturma sürecinde, hâkim veya mahkeme, şirket işlerinin yürütülmesiyle ilgili olarak kayyım atayabilir.

Atama kararında, yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğinin kayyımın onayına bağlı kılındığı veya yönetim organının yetkilerinin ya da yönetim organının yetkileri ile ortaklık payları veya menkul kıymetler idare yetkilerinin

tümüyle kayyımına verildiği açıkça belirtilir. Kayyım tayinine ilişkin karar, ticaret sicili gazetesinde ve diğer uygun vasıtalarla ilan olunur...”

Burada ifade edilmesi gereken önemli bir husus ise şirket yönetimine atanan kayyım, TCK md.6/1-c kapsamında bir “kamu görevlisi” dir. Ayrıca temsil yetkisini kanundan alması sebebiyle kanuni temsilci sıfatına haizdir.

Diğer taraftan CMK Md. 133’te kayyım atamalarının iki şekilde gerçekleştiği belirtilmektedir;

- Kayyımın Onay Makamı Olarak Atanması
- Kayyımın Yönetim Organı Yerine Atanması

Onay makamı olarak kayyım atanması durumunda, şirketin yönetiminde herhangi bir değişiklik olmamakla birlikte kayyım bu işlerin geçerliliği noktasında bir yasal danışman niteliği taşıyacaktır. Ayrıca bu şekilde atanan kayyımın yönetim ve temsil yetkisi bulunmadığını ifade etmekte yarar vardır (Ersoy, 2016: 50).

Yönetim organı yerine kayyım ataması söz konusu olduğunda ise mevcut yönetimin görevi son bulacaktır. Kanuni temsil bu durumda kayyıma ait olacaktır. CMK 133. Maddesinde yönetim organı olarak kayyımın atanması için bazı şartlar getirilmiştir bu şartlar başlık halinde şu şekilde sıralanabilir:

- İlgili şirketin faaliyeti kapsamında bir suçun işlenmekte olması
- Zincirleme veya kesintisiz suç niteliği taşıması
- İşlenmekte olan bir suç olduğuna dair kuvvetli şüphe bulunması
- Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması için Kayyım atamasının zorunlu olması
- İşlenen suçun katalog suçlardan olması

Şirketlere kayyım atama yöntemi uygulanmadan önceki dönemlerde, şirketin malvarlığına tedbir konulmak suretiyle şirketler işlevsiz hale getirilmekte ve bu durumda şirket ne alacaklarını tahsil edebilmekte ne de borçlarını ödeyebilmekteydi. Bu durumda yapılan yasaya aykırı davranıştan ilgisi olmayan çok sayıda unsur zarar görmekteydi (Ersoy, 2016: 3427).

Bu itibarla 2000’li yıllarda yaşanan ekonomik sıkıntıların derinleşmesine yol açan bu durumdan ders çıkartılmış ve daha sağlıklı bir uygulama olan kayyım ataması yöntemi benimsenmiştir. 2015 yılı sonrasında yaygınlaşan bu uygulama ile özellikle 15 Temmuz hain girişiminden sonra terör soruşturmaları kapsamında birçok şirkete CMK 133. Madde kapsamında kayyım atanmıştır. Bu uygulama sayesinde ekonomik anlamda yumuşak bir geçiş sağlanmış ve hain darbe girişiminin ekonomiye etkileri azaltılmıştır.

3.2.2.5 Ticari Temsilci

Günümüzde işletme büyüklükleri de düşünüldüğünde tacirlerin çeşitli konularda kendilerine yardımcı olabilecek kişilere ihtiyaç duyması kaçınılmaz olmuştur. Bu yardımcılarından en geniş kapsamlısı olan ticari temsilciye işletme sahibinin yönetim konusunda ve işletmenin işleyişine dair vereceği yetki TBK’de düzenlenmiştir. Ticari temsilci ilgili kanun maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir.

İşletme sahibi, ticari temsilcilik yetkisi verildiğini ticaret siciline tescil ettirmek zorundadır; ancak ticari işletme sahibinin ticari temsilcinin fiillerinden sorumluluğu, tescilin yapılmış olmasına bağlı değildir” (TBK, Md. 547).

Tanımda dikkat çeken iki husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki ticari temsilciye yetkinin açıkça verilebileceği gibi, gizli de verilebileceğidir. Diğeri ise verilecek yetkinin tescil zorunluluğu bulunmasıdır. Bu anlamda iki ifadenin birbiri ile çeliştiğini söylemek mümkün bulunmaktadır. Örtülü bir yetki verilmiş şeklinin ticaret sicilde tescil edilmesi, bu durumun açık hale gelmesini sağlayacak ve bu anlamda örtülü temsilden bahsetmek mümkün bulunmayacaktır.

Diğer taraftan kanun koyucu tanımın devamında sorumluluk sıfatının tescille kazanılmadığını belirterek, tescil zorunluluğunun kurucu unsur olmadığını ifade etmektedir. Dolayısı ile tescilin bildirici bir niteliği bulunmaktadır. Kanun koyucunun tescil zorunluluğu getirerek ticari temsilcinin üçüncü kişilerle yapacağı işlemler

açısından bir güven unsuru oluşturmaya çalıştığı, bunu bildirici bir unsur olarak bırakarak ise örtülü temsile imkân tanıdığı düşünülmektedir.

Ticari temsilcisine verilen yetkinin genişliğini TBK'nin 548. Maddesinden anlamak mümkündür. İlgili kanun maddesinde:

“Ticari temsilci, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı, işletme sahibi adına kambiyo taahhüdünde bulunmaya ve onun adına işletmenin amacına giren her türlü işlemleri yapmaya yetkili sayılır.

Ticari temsilci, açıkça yetkili kılınmadıkça, taşınmazları devredemez veya bir hak ile sınırlandıramaz.”

Şeklinde ifade edilen tanımlamada sadece taşınmaz devri konusunda ayrıca yetki verilmesi gerektiği hususu belirtilerek çok geniş bir çerçeveye çizilmiştir. Diğer taraftan bazı konularda temsil yetkisinin sınırlanabileceği ifade edilmiş olsa da TBK 549. maddesinde şube işleriyle ve müşterek imza şeklinde sınırlama haricindeki yapılan sınırlamaların, tescil edilseler dahi iyi niyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemeyeceği belirtilmiştir.

3.2.2.6 Diğer İlgililer

Limited şirketlerde, şirketin temsili kapsamında ele alınabilecek fakat temsil yetkisinin oldukça sınırlı olduğu, hatta bazen sadece denetimde kaldığı organlar da bulunmaktadır. Bunların kanuni temsilci sıfatına haiz olmadığı ve amme alacaklarının tahsili konusunda da şahsi mal varlıkları ile sorumlu tutulamayacağını ifade etmek gerekmektedir.

Temsil konusunda diğer ilgilileri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Ticari vekil
- Konkordato komiseri
- İflas idaresi

Ticari vekil; kendisine olağan işlerle ilgili yönetim ve işletmeye dair bazı yetkilerin verilebileceği, ticari temsilci kadar geniş yetkilere sahip olamayan kişi olarak tanımlanmıştır (TBK, Md. 551/1). Ticari vekile verilen yetkiler oldukça dar kapsamlıdır. Örneğin; borç alma, dava açma veya takip etme vb. gibi yetkileri

bulunmamaktadır. Kısıtlı yetki nedeniyle kanuni temsilci olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Konkordato komiseri ise; borçluya iflasa gitmesini önlemek amacıyla, borçlarını yeni bir ödeme vadesine bağlama imkânı veren konkordato sürecini denetleme görevi olan yetkilidir (Muşul, 2018: 347-348). Bu anlamda konkordato komiserinin iki tarafında menfaatini korumak amacı ile tarafsız olması gerekmektedir (Kuru, t.y.: 1468). Genel anlamda yetkisi denetim ve süreci yönetmek olan konkordato komiseri de kanuni temsilci sıfatına haiz değildir.

İflas idaresi limited şirketin iflası aşamasında tasfiye sürecini yürütür. Bu süreçte asli vazifesi iflas masasının menfaatlerini gözetmektir (İİK, Md. 236). Bu anlamda idarenin görevi konkordato sürecinde olduğu gibi denetim ve sağlıklı bir süreç geçirilmesine yardımcı olmaktır. Ayrıca şirket temsilcilerinin diğer hususlarda yetkileri de devam etmektedir. Dolayısı ile iflas idaresi bakımından da kanuni temsilci sıfatından bahsetmek mümkün olmayacaktır.

3.3 ANONİM ŞİRKETLERİN GENEL YAPISI

Sermaye şirketlerinin ortaya çıkış aşamasından beri var olan ve kuruluşu için limited şirketlere kıyasla daha kurumsal ve yapı itibari ile daha büyük olan anonim şirket TTK'nin 329. Maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

“Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.”

Tanımda da ifade edilen şirketin sadece malvarlığı ile ya da sermaye getirenlerin sadece getirdikleri sermaye miktarı ile ve yalnızca şirkete karşı sorumlu tutulmaları şahıs şirketlerine karşı sermaye şirketlerini daha tercih edilebilir yapmıştır.

Diğer taraftan küçük tasarruf sahiplerinin, sermayelerini ve bilgi birikimlerini bir araya getirmek suretiyle yatırım yapılabilir sermaye tutarına ulaşmaları ve kurumsal bir yapıya dönüşerek büyük yatırımlar yapabilecek seviyeye gelmeleri noktasında önemli bir işlevi olan anonim şirketler halka açık şirketler ve aile şirketleri olarak oluşturulabilmektedir (Karasu, 2013: 34).

Anonim şirketlerin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Kuruluş amacı veya konusu; kanunla yasaklanmamış her türlü faaliyet olabilir (TTK, Md. 331).
- Kuruluş için pay sahibi bir veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişinin varlığı gereklidir (TTK, Md. 337-338).
- Emek, hizmet edimi, vadesi gelmemiş alacak gibi unsurlar sermaye olarak konulamaz (TTK, Md. 342).
- Şirketin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmakta olup, tüzel kişilik ticaret sicile tescil edilmek sureti ile kazanılır (TTK, Md. 125-355).
- 01/01/2024 tarihi itibari ile kuruluş için gerekli minimum sermaye tutarı 250 bin TL, Halka açık durumda olmayıp, kayıtlı sermaye tutarını kabul edenlerde 500 bin TL olarak kabul edilmiştir (7887 S. CBK, RG.:25.11.2023, No: 32380).
- Kuruluş aşamasında bir ticaret unvanına sahip olmaları gerekir (TTK, Md. 339).
- Ortaklık ve sermaye payları hisse senedi ile temsil edilmekte olup, bunların devri özellikle halka açık olan Anonim şirketlerde kolaylıkla gerçekleşir.

Temel özellikleri itibari ile sermaye şirketleri arasında, kuruluş aşamasındaki asgari sermaye tutarının büyüklüğü, ortaklık yapısında bir üst sınırın bulunmaması, halka açılabilme olanağı vb. özellikleri ile en kapsamlı yapıya sahip olan anonim şirketlerin ortaklık yapılarının değişkenliğinin hisse alış verişi şeklinde kolay olması ve borçlardan sorumluluk bağlamında üçüncü kişilere karşı bir sorumluluğun istisnasız şekilde bulunmaması her ne kadar büyük sermaye gerektiren şirketler olsa da katılım noktasında bu şirketleri oldukça cazip kılmaktadır.

2023 yılı verilerine bakıldığında toplam 16.562 adet Anonim Şirket kurulmuş olup, bankaların toplam sermaye tutarlarının 204.857.882.801 TL olduğu gözlemlenmektedir. Diğer taraftan bu sayıya en yakın olarak aynı yıl kurulan 111.945 adet limited şirketin toplam sermaye tutarı sermayesi 152.295.284.031 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler ülkemizde limited şirketlerin daha yaygın olduğunu ancak

anonim şirketlerin ekonomik anlamda daha fazla katkı sağladığını net bir şekilde göstermektedir. Diğer taraftan 2023 yılının Aralık ayında kurulan tek ortaklı limited şirket sayısı %71,99 olarak gerçekleşirken bu oran anonim şirketlerde %55,57 olmuştur. Bu anlamda anonim şirketlerin limited şirketlere göre daha geniş katılımlı olarak kurulduğu ifade edilebilir.

(<https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>).

Anonim şirketlerde yönetim organı olarak genel kurul ve yönetim kurulu olarak iki organdan bahsetmek mümkündür. En yüksek karar organı niteliğinde olan genel kurul hisse senedi sahiplerinin tamamından oluşmaktadır. Pay sahipleri şirkette bulunan haklarını genel kurul vasıtası ile kullanabilmektedirler. Faaliyet dönemlerinin sonundan itibaren üç ay içinde yapılması gereken olağan genel kurul toplantısında; yönetim kurulunun yıllık raporu, organların seçimi, karın nasıl kullanılacağına, finansal tabloları vb. şirketi ilgilendiren birçok konuda kararlar alınabilmektedir (TTK, Md., 409).

Yönetim Kurulu ise şirketin yönetim ve temsilinden sorumlu organ olup, kanuni temsilci sıfatına haizdir. Genel Kurul kararı ile sonradan, sözleşme ile kuruluş aşamasında oluşturulabilen yönetim kurulu bir veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişiden oluşabilmektedir (TTK, Md., 359).

3.3.1 Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Temsil

Anonim şirketlerdeki yönetim şekli değerlendirildiğinde; kuruluş için gerekli iki zorunlu organ olan genel kurul ve yönetim kurulu akla gelmektedir. Bu anlamda uygulama ve yönetimi kapsayan bu anlayışı; geniş anlamda yönetim anlayışı olarak ifade etmek mümkündür. Yine geniş yönetim çerçevesinde faaliyetlerin uygulanması bakımından yetkilendirilmiş üyeler ve yetkisini doğrudan kanundan veya ana statüden alanlar olarak iki kısım olduğu gözlemlenebilir. Geniş anlamda yönetimin bir parçası olarak kanuni temsil sıfatına haiz olan yönetim kurulu, bu kapsamda gerçek anlamda veya dar anlamda yönetim olarak nitelendirilmektedir (Meier & Wehrli, 2021: 7-9).

Anonim şirketlerin yönetimi ve temsili yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilir (TTK, Md. 365). Kuruluş aşamasında sözleşmede yazılı olarak atanmak suretiyle daha sonraki aşamalarda ise genel kurulda seçilmek suretiyle oluşturulan yönetim kurulu bir veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişiden oluşabilmektedir. Diğer taraftan yönetim kurulunda yer alacak tüzel kişilerle birlikte tam ehliyete sahip ve ilgili tüzel kişi tarafından belirlenecek bir gerçek kişi de tüzel kişiyi temsilen, tescil ve ilan olmalıdır. (TTK, Md. 359).

Yönetim Kurulu'nda tek kişiden fazla kişi bulunması halinde ve esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamış ise yönetim kuruluna ait olan temsil yetkisi çift imza ile kullanılabilir. Temsil yetkisinin devri mümkün bulunmakta olup, eğer yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına bu yetki devredilir ise, devralan kişiler murahhas üye olarak tanımlanırlar. Diğer taraftan üçüncü kişilerden bir müdür atanmak sureti ile temsil yetkisinin devri de mümkündür. Ancak bu durumda birlikte en az bir murahhas üyenin daha bulunması gerekmektedir (TTK, Md. 370).

Yönetim Kurulu'nun yetki devrinin oldukça önemli bir husus olduğunu belirlemek gerekir. Yönetim ve temsil yetkisinin devredilmesi halinde temsil devredilen (ler)e geçmekte olup, herhangi bir yetki devri söz konusu olmadığında ise yönetim ve temsil bütün yönetim kuruluna ait olacaktır (TTK, Md. 367).

3.3.2. Anonim Şirketlerde Temsilin Kapsamı ve sınırları

Yönetim Kurulu'nun temsil yetkisinin kapsam ve sınırları TTK'nin 371. Maddesinde maddeler halinde sıralanmıştır. Buna göre;

- Temsil kudretine sahip olanlar şirket unvanı altında, işletmenin konusu dahilindeki her türlü iş ve hukuki işlemleri şirket adına yapabilirler.
- Temsilcilerin işletme konusu dışında üçüncü kişilerle yaptıkları işlemler şirketi bağlar. Üçüncü kişilerin yapılan işlemin konu dışı olduğunu bilmeleri veya konularını itibari ile bilmeleri gerektiği hususu varsa bu kapsam dışında değerlendirilir.
- Temsilcilere verilen yetkinin sınırlandırılması iyiniyetli üçüncü kişiler tarafından bir hüküm ifade etmez. Sadece merkez veya şube işleriyle

sınırlandırılma durumunda bu durum tescil ve ilan edilmiş ise üçüncü kişiler için bağlayıcıdır.

- Temsilcilerin genel kurul kararına veya esas sözleşmeye aykırı olarak yaptıkları işlemler dolayısı ile iyiniyetli üçüncü kişiler şirkete başvurabilirler.
- Temsilcilerin görevleri sırasında haksız fiil davranışlarından şirketin sorumluluğu bulunmaktadır.
- Tek paylı Anonim şirketler de pay sahibinin temsilci olup olmadığına bakılmaksızın şirket ile aralarında yazılı bir sözleşme yapılması şarttır.
- Yönetim kurulu, şirket temsiline yetkili olmayan diğer üyelerden veya şirkete hizmet sözleşmesi ile bağlı kişiler arasından ticari vekil veya tacir yardımcılarını atayabilir. 367. Madde esasına göre hazırlanacak bir iç yönergede bu kişilerin görev ve yetkileri açıkça belirtilir ve bahse konu yönergenin tescil ve ilanı şarttır.

Temsil yetkisi verilen kişilere ve temsilin şekline dair kararın noter onaylı suretinin yönetim kurulu tarafından ticaret sicilde tescil ve ilan ettirilmesi gerekmektedir. Bu aşamadan sonra seçim veya atamaya ilişkin bir yasa dışı işlemin varlığı kural olarak üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. İstisnai olarak üçüncü kişilerin durumu bilmeleri halinde yasa dışı işlemin varlığı ileri sürülebilmektedir (TTK, Md. 373).

3.3.3 Yönetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri

Anonim şirketlerde genel kurul yılda bir defa olağan, gerekli durumlarda ise olağanüstü toplanarak belli görevleri yerine getirmektedir. Tüm pay sahiplerinin katılabildiği bu toplantılar özellikle çok ortaklı yapılarda pek kolay gerçekleşmemektedir.

Diğer taraftan şirket faaliyetleri ile ilgili kararların etkin ve hızlı biçimde alınabilmesi şirket işlerinin sürekliliği açısından oldukça önemlidir. Şirket faaliyetleri çerçevesinde üçüncü kişilerle de temsil noktasında ilişkilerin sürdürülebilirliği açısından etkin bir yapıya ihtiyaç vardır.

Bu itibarla yönetim ve temsilin ayrı yapılarda olmasının da şirketin işleyişindeki etkinliği bozacağı açıktır. İşte bu gerekçelerle, geniş yetkilere haiz ve belli istisnalar dışında amaçlara yönelik kararlar alabilecek ve şirketi temsil edebilecek bir organ yapısına duyulan ihtiyaca binaen anonim şirketlerde zorunlu organ olarak yönetim kurulu ortaya çıkmıştır.

Anonim şirketlerin yönetim ve temsil organı olarak düzenlenen yönetim kurulu (TTK, Md. 365) ve kendisine bırakılan anlamda yönetim; genel kurula ilgili kanunlarda yazılı veya esas sözleşme ile verilen yetkilerin dışında kalan ve işletme konusunu gerçekleştirmek amacıyla lüzumlu olan her türlü iş ve işlemler hakkında karar alma hakkına sahiptir (TTK, Md. 374).

Kanun koyucu yönetim kurulunun görev ve yetkilerini saymak yerine, yetki alanı dışında kalan unsurları belirtmiştir. Bu anlamda yönetim kurulunun yetkilerinin oldukça geniş bir etki alanının olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan yönetim kurulu bu yetkilerinden bazılarını tacir yardımcıları, ticari vekiller vb. gibi şahıslara devredebilmektedir (TTK Md. 371).

Yönetim Kurulu'nun devredebileceği yetkilerin yanında devredilmesi mümkün olmayan bazı yetkileri de bulunmaktadır. Bunlar TTK 375. Maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

- Üst düzeyde şirket yönetimi veya buna yönelik talimat verilmene yönelik yetki devri
- Şirketteki yönetim teşkilatının belirlenmesi
- Muhasebe ve Finansal işlemlerinin denetimi ile şirket yönetiminin gerektirdiği nispette, finansal planlamaya yönelik ihtiyaç duyulan düzenin kurulması
- Müdürler, müdür yetkilerine sahip olanlar ve imza yetkisi olanların atamaları ya da görevden alınmaları
- Borca batık durumda bulunma halinin mahkemeye bildirilmesi
- Yönetimde görevli olanların hareketlerinin kurallara (kanun, iç yönerge, esas sözleşme, yazılı yönetim kurulu talimatları gibi) uygun olup olmadığının üst gözetimi

- Pay defteri, müzakere defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı defterlerinin tutulması
- Yıllık faaliyet raporu ile kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenip, genel kurula sunulması
- Genel kurulun yapacağı toplantıların organizasyonu ve alınan genel kurul kararlarının uygulanması

3.3.4 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kazanılması

Anonim şirketlerde kuruluş aşamasında esas sözleşme ile daha sonraki aşamalarda ise genel kurul tarafından seçilen ve şirketin zorunlu organı niteliğine sahip bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Bu yapı bir kurul olarak adlandırıldığından akla birden fazla kişiden oluşan bir topluluk gelebilmektedir. Fakat ilgili kanunda yönetim kurulunun tek veya daha fazla kişiden oluşabileceği belirtilmektedir (TTK, Md. 359).

Yönetim Kurulu yürütme mahiyetine haiz bir organ olmasının yanı sıra aynı zamanda bir kurul organdır. Yani bu anlamda yönetim kurulundaki kurul ifadesi birden fazla kişi anlamında değil bir organ anlamında kullanılmaktadır. Zira yönetim kurulu tek kişiden oluşsa dahi alınan kararlar yönetim kurulu kararı olarak alınır ve deftere geçirilip imzalanır. Alınan ve imza ile tasdik edilen bu kararlar üçüncü kişilere karşı ispat özelliği taşımaktadır (Tekinalp, 2013: 117).

3.3.4.1 Yönetim Kurulunu Oluşturan Kişilerin Mahiyeti

Kuruluş aşamasında esas sözleşmede yazılması zorunlu organ olan yönetim kurulunun kaç kişiden oluştuğunun da aynı sözleşme de belirtilmesi gerekmektedir (TTK Md. 339). Burada belirtilen kişi sayısı net bir rakam olmaktan ziyade en az/en çok kişi sayısı belirlemek suretiyle, belirli bir sınır içerisinde de ifade edilebilmektedir. Yani önemli olan yönetim kurulunu oluşturacak kişi sayısının sınırlarının belirlenmesidir (İmregün, 1989: 195).

3.3.4.2 Gerçek Kişiler Açısından Yönetim Kurulu Üyeliği

Diğer taraftan yönetim kurulunu oluşturan şahısların ve şirketi temsile yetkili olanların isim, soy isim, vatandaşlık, ikamet ve unvan bilgilerinin esas sözleşmede yer alması şarttır (TTK Md. 354).

Yönetim Kurulu üyesi olabilmek için gerçek kişilerde aranan özelliklerin iki başlık altında toplanması mümkündür. Bunlar;

- Tam ehliyet sahibi olmak,
- Seçilme engeline sahip olmamak.

TTK'nin 359/3 maddesinde kanun koyucu; “Yönetim Kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır.” Şeklinde açık bir ifade ile kurul üyeliği için tam ehliyet gerekli kılınmıştır.

Kanun koyucunun net bir şekilde tam ehliyet kavramını dile getirmesi gayet yerinde bir ifade olmuştur. Zira yönetim kurulundan beklenen asli vazife en az 250 bin sermaye ile kurulabilen bir tüzel kişiyi temsil ve idare etmesidir. Bu konuda şirketin genel kurulundan dahi ayrı bir organ olarak düşünülen yönetim kurulundan beklenen profesyonel bir yönetim anlayışıdır. Tam ehliyete sahip olmayan bir kişi kendi hukuki durumunu bile yönetme kabiliyetine sahip değilken yönetim kurulu olarak bir şirketi temsile yetkili kılınması beklenemez. Aksi bir durum yönetim kurulunun meşruiyetini tartışılabilir hale getirebilir.

Diğer bir husus ise; yönetim kurulu üyesi olabilecek kişinin seçilmeye engel bir durumunun bulunmaması gerekmektedir. Kanun koyucu tarafından üyeliğin sona ermesine yol açacak nedenlerin seçilmeye de engel olacağı ifade edilmiştir (TTK, Md. 359). Bu durum ayrıntılı bir şekilde üyeliğin sona ermesi başlığı altında incelenecek olduğundan bu başlık altında sebeplere yer verilmemiştir.

3.3.4.3 Tüzel Kişiler Açısından Yönetim Kurulu Üyeliği

Tüzel kişilerin de yönetim kurulunda yer almasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Sadece böyle bir durumun varlığı halinde bahse konu tüzel kişi tarafından kendisini temsil edecek bir kişiyi belirleyip ticaret sicilde tescil etmesi ve bu durumu internet sitesinde açıklaması şartı getirilmiştir (TTK, Md., 359/2). Kanun koyucu tüzel kişiyi temsile yetkili sadece bir kişinin seçilebileceğini ve temsilen yalnız o kişinin oy kullanma hakkı olduğunu belirterek tüzel kişinin temsili noktasında net bir yaklaşım sergilemiştir. Zira aksi durumda tüzel kişinin birkaç kişi ile temsil

edilmesinin karmaşık durumlara sebep olacağı ifade edilebilir (Bkz., TTK Md. 359 Gerekçesi).

Şirket yönetim kurulunda tüzel kişiyi temsil eden kişinin görevden azline de sadece tüzel kişi karar verebilir, bu durum asıl şirketin görevden alıma noktada tüzel kişiye haklı sebeple talepte bulunmasına engel değildir. Diğer taraftan yönetim kurulu tek kişi olsa dahi üye olarak merkezi Türkiye’de bulunan bir tüzel kişi belirlenebilmektedir (Bkz., TTK Md. 359 gerekçesi).

Kamu tüzel kişilerinin de konusu kamu hizmeti olmak koşulu ile kurulan anonim şirketlerin yönetim kurulunda üye olma hakkı mevcuttur. Ancak bu durumun esas sözleşmede öngörülmesi gerekmektedir (TTK, Md., 334).

3.3.4.4 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kazanılmasına Dair Diğer Hususlar

Şirket sözleşmesinde yönetim kuruluna seçilebilmek için kanunda yer bulmayan başka özel şartlar da getirilebilmektedir. Burada kanunda yazılı ifadeleri hafifletmek mümkün olmasa da ağırlaştırmak yönünde şartlar konulabileceğini ifade etmekte fayda vardır. Örneğin tam ehliyet şartının hafifletilmesi mümkün değildir fakat bu şarta ek olarak yaş kriteri eklenebilir (İmregün, 1989: 199-200).

Yönetim Kurulu üyelerinin tescil ve ilan şartı dış ilişkilerde yetkili olduğunun kanıtı açısından oldukça önem arz etmektedir. Bu şart bir zorunluluk olmanın yanı sıra bir gereklilik olarak da karşımıza çıkmaktadır (Ansay, 1960: 97).

Yönetim Kurulu üyeliği bazı durumlarda yönetim kurulu kararı ile de kazanılabilmektedir. Herhangi bir sebeple yönetim kurulunda üye sayısında bir boşluk oluşursa bu durumda yönetim kurulu tarafından genel kurul toplanıncaya kadar kanuni şartlara uygun ve seçilme yeterliliğine sahip bir şahıs üye olarak atanabilmektedir. Seçilen kişi genel kurul tarafından da onaylanırsa yerine seçildiği kişinin kalan görev süresi kadar yönetim kurulu üyesi olarak görevini devam ettirebilir (TTK, Md. 363).

3.3.5 Yönetim Kurulu Üyeliğinin Kaybedilmesi

Yönetim Kurulu üyeliğinin sona ermesi bazı durumlarda kendiliğinden bazı durumlar da ise belirli sebepler dahilinde gerçekleşebilmektedir. Var olan sebeplerin bazıları kanunda yazılı hallerde olabilmekteyken, bazen de esas sözleşme de belirli

şartlar getirilerek sona erme sebepleri belirlenebilmektedir. Bu kapsamda sona erme sebeplerini başlıklar halinde şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Öngörülen görev süresinin dolması
- Kanunda açıkça yazılı olan veya sözleşme de yazılı şartların herhangi bir sebeple kaybedilmesi
- Genel kurul tarafından görevden alınma
- Kurul üyesinin istifa etmesi
- Kurul üyesinin vefatı vefa gaiplik hali.

3.3.5.1 Görev Süresinin sona ermesi

Yönetim Kurulu üyelerinin görev süresi aksine bir hüküm olmadığı takdirde üç yıldır. Bu süre esas sözleşmede kararlaştırılarak azaltılabilir. Ancak arttırılması mümkün değildir. İlgili kanun maddesinde seçilme süresinin üst sınırı üç yıl olarak belirlenmiş fakat en az görev süresine dair bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Görev süresinin bitmesi üyelik sıfatının sona erme durumlarının en doğal halidir. Öte yandan seçilen üyenin tekrar seçilme hakkı da bulunmaktadır (TTK, Md. 360-362).

3.3.5.2 Esas Sözleşme ve Kanunda Yazılı Haller

Yönetim Kurulu üyesi olabilmek için bazı asgari şartların varlığı ilgili kanunlarda düzenlenmiştir. Bu şartlar genel bir çerçevede niteliğinde olup, şirketler bu asgari şartları kendi esas sözleşmelerinde genişletebilme imkanına sahiptir. İşte mevcut kanunlarda veya esas sözleşmede özel olarak ifade edilen şartların kaybedilmesi seçilme yeterliliğini ortadan kaldırdığı gibi mevcut seçilmiş üyenin de üyeliğinin son bulmasına sebebiyet vermektedir. Bu şekilde son bulma hali giriş aşamasında öngörülmüş olması sebebiyle üyeliği kendiliğinden düşüren haller olarak da ifade edilebilir. Kanun koyucu bu halleri TTK madde 363/2’de şu şekilde belirlemiştir.

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

İflasa tabi olan bir üyenin bulunması halinde iflasına karar verilmesi durumunda, üyeliğin son bulması için iflas kararının kesinleşmesi gerekmektedir (Domaniç, 1989: 474).

Ehliyetin kısıtlanmasına dair sebeplerin varlığı da sona erdiren sebeple arasında bulunmaktadır. Zira kendi hukuki durumunu idare edemeyen bir şahsın bir tüzel kişiyi idare etmesini beklemenin çok doğru olmayacağı açıktır. Kısıtlama sebepleri; akli dengesizlikler, savurgan davranış biçimini benimseme, madde bağımlılığı, bir yıldan uzun süreli mahkûmiyet gibi haller olabileceği gibi kişi kendiliğinden de bu istekte bulunarak kısıtlanma talep edebilmektedir (TMK, Md. 405- 408).

Kısıtlanan üyenin üyeliğinin devam etmesi halinde bunun şirket açısından zararı olabileceği gibi üçüncü kişilere karşı sorumluluk durumu açısından da karmaşık bir halin ortaya çıkması olasıdır. Bu sebeple bu halin kanunda açık şekilde yer bulması birçok karmaşıklığın önüne geçmektedir. Diğer taraftan kısıtlı durumda bulunan kişi adına işlerini yürütmek üzere temsilci tayin edilmesi veya vasi belirlenmesi durumunda da bu şahısların yönetim kurulunda kısıtlanan kişi adına bulunmaları mümkün değildir (TTK, Md. 390).

Anonim şirketlerin faaliyet konuları farklılık arz etmektedir. Bu faaliyet konularından bazılarını yapmak için birtakım özelliklere sahip olmak gerekir. Örneğin; perakende sektöründe bir faaliyet için piyasa tecrübesi yeterli görülebilecekken, yazılım sektöründe bir faaliyet için mesleki tecrübenin yanında ciddi bir tahsilat birikiminin de olması gerekli olabilmektedir.

Bu itibar ile kanun koyucular piyasada etkinliğin bozulmaması, faaliyetlerin mevzuatlara uygunluğu, herhangi bir aksaklık durumunda piyasayı etkileyecek büyüklükte sermaye yapılarının varlığı vb. gibi sebeplerle şirket yönetimlerinin daha profesyonel şahıslar tarafından yürütülmesini öngörebilir. Örneğin; bankaların yönetim kurulu üyelerine yönelik, TTK'de düzenlemelere ek olarak yönetim kurulunun en az 5 kişiden oluşabileceği, mali güç ve itibar şartı vb. gibi şartlar bulunmaktadır (5411 S. Bank K., Md. 8).

Kanun koyucu TTK ile genel bir çerçeve çizerek bazı asgari şartlar belirlemiş, bazı özel kanunlarda ise bu şartları biraz daha ağırlaştırmak suretiyle daha profesyonel

bir yönetim anlayışı öngörmüştür. Diğer taraftan da anonim şirketlere asgari şartları yeterli görmemeleri halinde kendi esas sözleşmeleri ile yönetim ve temsil için kanuna aykırı olmayacak şartlar koyabilme serbestliği getirmiştir. Bu anlamda esas sözleşmeye aykırı bir hareket durumunda üye vasfının kaybedileceğini ifade ederek kanuna ek olarak konulan maddelere de bağlayıcılık getirmiştir. Bu durumun piyasada şeffaflığı ve öngörülebilirliği arttıracak ve üçüncü kişilerle ilişkiler açısından güven tesis edeceği düşünülmektedir.

3.3.5.3 Genel Kurul Kararı ile Sona Erme

Genel Kurul'un da yönetim kurulu üyeliğinin son bulmasına karar verebilmesi mümkündür. Bu durumda görevden alınma azil olarak tanımlanmaktadır. Azil için bazı ön koşullar bulunmakta olup, bunlar TTK Md. 364. te şu şekilde yer almaktadır:

- Gündemde görevden alınmaya dair bir maddenin varlığı
- Görevden alınmaya dair haklı bir sebebin varlığı

Bu iki gerekçeden herhangi birinin sağlanması durumunda yönetim kurulu üyeleri sözleşme veya genel kurul kararı ile seçilip seçilmediğine bakılmaksızın her zaman görevden alınabilmektedir. Öte yandan yönetim kurulu üyesi olan tüzel kişinin de kendisini temsil için belirlediği yönetim kurulu üyesini her zaman görevden alma hakkı bulunmaktadır (TTK, Md. 364).

Görevden alınan yönetim kurulu üyelerinin dürüstlük kuralına, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılık veya usulsüzlük gerekçesi ile iptal davası açma hakkı bulunmaktadır (TTK, Md., 445). Bunun dışındaki gerekçelerin varlığı halinde ancak tazminat davası açılabilmektedir (TTK, Md. 364/2).

3.3.5.4 İstifa

Literatürde yönetim kurulu üyeliği ile şirket arasındaki sözleşmesin aksi hüküm bulunmadıkça bir vekalet sözleşmesi özelliği taşıdığı kabul edilmektedir. Bu durumda vekalet sözleşmesi ile ilgili hükümlerin geçerli olduğu anlamı çıkmaktadır. Vekalet veren tarafın her durumda tek taraflı olarak sözleşmeden vazgeçebileceği hüküm altına alınmıştır (TBK, Md. 512). Dolayısı ile hayatın olağan akışına da uygun olarak

yönetim kurulu üyelerinin de diledikleri zaman istifa etmelerinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

Ancak görevden alındığında yönetim kurulu üyelerine birtakım haklar tanındığı gibi istifa durumunda da şirketlerin menfaatleri gözetlenmiştir. Bahse konu istifasının şirketi zora sokacak uygunsuz bir zamanda gerçekleşmesi halinde şirket tarafından ilgiliye tazminat davası açılabilmektedir (TBK, Md. 512).

Yönetim kurulu üyelerinin hayatını kaybetmesi de doğal olarak üyeliği sona erdiren haller arasında yer almaktadır.

3.3.5.5 İflas veya Vefat Durumunda Son Bulma

Vefat, iflas vb. gibi üyeliğin kendiliğinden son bulması durumunda eksilen üye sayısı, yönetim kurulu tarafından seçilecek bir üye ile doldurulabilmektedir. Bahse konu üye genel kurula kadar görevini sürdürür. Daha sonra genel kurul tarafından da onaylanması halinde yerine seçildiği üyenin görev süresini tamamlayana kadar görevde kalma hakkına sahiptir (TTK, Md. 363).

Üye sayısının bir veya iki kişiden oluşması durumunda ise yönetim kurulu işlevini yerine getiremez duruma düşebilir. Bu noktada yeni üyenin olağan üstü toplantı yapılmak suretiyle genel kurul tarafından seçilme yolu olduğu gibi pay sahipleri veya genel kurul tarafından şirkete kayyum atanması da ilgili mahkemeden istenebilmektedir (TTK, Md. 530).

4. BÖLÜM

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU ALACAĞINDAN DOĞAN SORUMLULUK VE TAHSİL AŞAMASINDA YAŞANAN AKSAKLIKLAR

4.1 Sorumluluk Kavramı ve Kapsamı

İnsanlığın varoluşundan beri var olan sorumluluk kavramı çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. İnsanoğlu canlı varlıklar arasına, bilince sahip tek varlık olduğu için tekdüze bir yaşam sergilemez. Çeşitlenen yaşam koşulları ise karşımıza toplum kavramını çıkarır. İnsanlar yaşam şartlarını iyileştirmek için birbirlerine ihtiyaç duyarlar. Karşılıklı duyulan ihtiyaç da karşılıklı sorumlulukları beraberinde getirmektedir.

Sorumluluk; genel olarak kişinin davranışları sonucunda ortaya çıkacak herhangi bir durumun üstlenilmesi, mesuliyet duygusu vb. olarak tanımlanabilir (bkz., TDK). Toplum kavramı ele alındığında ise sorumluluk sadece bireylerin değil bireyler tarafından oluşturulan özel ve resmî kurumların da bir yükümlülüğü olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyleyse bireylerin ve kurumların davranışlarını belirlerken sorumluluk duygusu içerisinde; buldukları toplum, yaşadıkları ülke ve sonrasında uluslararası toplumun menfaatleri çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir.

Sorumluluk kavramı temelinde bireyler için, toplum içerisinde yaşamının verdiği bilinçle, başkalarının değerlerine saygı göstermek olarak ifade edilebilirken, (Demirkan, 1998: 271) kurumlar için ise bir kurumun iş ahlakına, yasal ve ekonomik koşullara, kurum içi veya toplumsal menfaatlere uygun olarak, beklentiler dahilinde bir çalışma stratejisi ve politika belirlemesidir (Eren, 2018: 99).

İnsanlık tarihi kadar eski olan sorumluluk kavramı ilk olarak insanların dini inançları çerçevesinde ortaya çıkmıştır. Bireylere ve ilk aşamada topluluklara büyük sorumluluklar yükleyen dinler insanların ahlaki hayatları bağlamında oldukça önemli bir yere sahipti (Bayrak, 2001: 85). Daha sonra insanlık nüfusunun artması, yerleşik hayata geçiş, toplumların oluşması ve devletleşme süreçleri insanların yaşam kalitelerini iyileştirdiği gibi sorumluluklarının da artmasına neden olmuştur.

Toplumların kurumsallaşması ile ahlaki sorumluluklara sosyal ve ekonomik sorumluluklar gibi farklı kavramlar da eklenmiştir. Buna bağlı olarak toplumsal ve

ekonomik hayatı düzenlemek amacı ile bazı kurallar ve yasalar kabul edilmiştir. Tarihte bilinen ilk yasalar yaklaşık 4 bin yıl önce Mezopotamya da Hammurabi kanunları olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayrak, 2001: 85). Aslı itibari ile toplum hayatını düzenleyen bu kanunlarda Kral Hammurabi, yasaları kendisine yazdırmanın tanrı olduğunu ifade etmiştir (The Code of Hammurabi, L.W. King). Belki de bu noktada günümüzde hala aşılammamış bir problemin ilk adımları da atılmıştır.

Manevi sorumluluklardan maddi sorumluluklara geçiş aşaması hayli zaman almış ve 15. yy 'dan sonra gerçekleşen rönesans ve reform hareketleri ve devamında icatlar ile ticaret ve sanatın gelişmesinin önü açılmıştır. Akabinde yaşanan refah artışı ve zenginlik maddi değerleri daha önemli hale getirmiştir (Çakır, 2007: 58).

Devamında ise 16. yy. sorasında merkantilist dönem karşımıza çıkmaktadır. Bu görüşün temelinde; ülkenin zenginliğinin sahip olduğu madenlerle ölçüldüğü görüşü hakimdir. Bu durum sorumluluk anlayışının sadece ulusal düzeyle sınırlı kalmasına yol açmıştır. Sonrasında ise bozulan ekonomik ilişkiler, artan enflasyon, gelir dağılımında adaletsizlik vb. gibi olumsuz sonuçların ortaya çıkması sonucunda piyasa yapıcılarının sadece kendi ülke çıkarlarını gözeterek dış piyasaları dışlayan bu sorumluluk anlayışı son bulmaya mahkûm olmuştur (Bayrak, 2001: 87).

Sosyal sorumluluk anlayışının günümüz anlayışına kavuşmasının temelleri 1800 'lü yılların sonuna doğru büyük ortaklıklar şeklinde kurumsallaşma ile başlamıştır. Büyük ortaklıklar sermaye birleşimleri ve artan üretim 19. yy. da sanayi devriminin gerçekleştirilmesine zemin hazırlamıştır.

Sanayileşme süreci başlarda yüksek kar elde etme amacı çerçevesinde ekonomik anlamda bir serbestlik anlayışı getirmiş ve toplumsal faydayı ikinci plana atmıştır. Kâr amacı ile çocuk işçilerin çalıştırılması, denetimsiz üretimler sonucu doğaya verilen zarar, çalışanların haklarını alamaması gibi birçok olumsuz sonuç ortaya çıkmıştır (Vural & Coşkun, 2011: 66).

Nihayet 1929 yılına gelindiğinde New York Borsası'nda meydana gelen çöküş zincirleme bir şekilde bütün dünya ülkelerini etkilemiş ve tarihin en büyük ekonomik buhranına yol açmıştır. Serbestleşme ve özel sektörün ciddi şekilde büyümesi sonucu toplumsal refah sağlama düşüncesi de sosyal beklentileri karşılayamamış ve bu

sisteminde değişmesi gerektiği anlayışı gelişmiştir. Geline aşamada kurumların topluma karşı ciddi sorumluluklarının olduğu, sadece kar duygusu ile sorumsuzca hareket edilmesinin toplumlara faydadan çok zarar getirdiği gerçeği ile karşı karşıya kalınmıştır (Aktan & Börü, 2007: 86).

Tarihsel gelişim sürecinde günümüze gelirken; devletlerin ekonomilere müdahalesi artmış ve bu durumun sonucu olarak ticaret hayatında bazı sınırlamalara gidilmiştir. Bu sınırlamalar birtakım yasalarla desteklenerek uyulması zorunlu standartlar oluşturulmuştur. Bu bağlamda ortaya çıkan yasal zorunluluklar, bir takım yasal sorumlulukları da beraberinde getirmiştir. Toplumda var olan işletmelerin amacı yalnızca kâr elde etmek olmamalıdır. İşletmeden beklenen kar elde ederken devletin getirdiği yasal yükümlülüklerle de uymaktır. Bu itibarla kurumların sorumlulukları, değişen toplumsal ve ekonomik koşullarla birlikte artmakta, bu durum ise kurumları çok daha geniş bir alanda sorumluluk taşımaya zorlamaktadır. Dolayısı ile kurumların paydaşlarını, müşterilerini, diğer kurumları ve toplumun tüm kesimlerini dikkate alarak üzerlerine düşen yasal, etik, ekonomik, hayırseverlik gibi sorumluluklarını eşzamanlı olarak yerine getirmeleri bir gereklilik haline gelmektedir (Vural & Coşkun, 2011: 74).

Kurumların yerine getirmesi gereken sorumluluklarının başında, buldukları ülkede devletle olan ilişkileri sonucu ortaya çıkan birtakım yasal zorunluluklar gelmektedir. Devletin kurumlardan beklediği, ülkelerine hizmet etmeleri ve bu anlamda vergi yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirmeleridir. Kurumlar kazançlarının bir bölümünü vergi olarak devlete ödemekte, devlet ise topladığı vergilerle vatandaşlarına ve kurumlara bir takım kamu hizmetleri sunmaktadır. Ayrıca sistemin doğru işlemesi; rekabet ortamının gelişmesi, kurumların ticari faaliyetlerinde başarıya ulaşmaları toplumun refahının artması vb. açısından çok önemlidir. Sistemin en doğru şekilde işlemesi de kurallara uymak suretiyle sorumlulukların yerine getirilmesine ve böylelikle güçlü bir devlet anlayışı ile mümkün olabilmektedir (Soytekin, 2001: 28). Kurumların sorumlulukları bu çerçevede; yasalara uygun bir şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri, vergilerini ödemeleri, vergilerini hesaplanması konusunda gerçek dışı yollara başvurmamaları, sosyal sorunların çözümüne katkı sağlamaları olarak sıralanabilir (Özgür, 2007: 22).

4.2 Kamu Alacaklarının Tahsilinde Sorumluluk

Toplumu oluşturan bireyler ve bireylerin oluşturduğu kurumlar ile devlet arasındaki vergi ilişkisi, temel olarak bir borç/alacak ilişkisi olarak nitelendirilebilir. Bu bağlamda bir tarafta alacaklı kamu idaresi olan devlet diğer tarafta ise kamu borçlusu olan bireyler ya da kurumlar bulunmaktadır. Tarafların arasındaki bu ilişki dolayısıyla ile hakları ve sorumlulukları da Anayasa ve Kanunlarla güvence altına alınmıştır.

Devlet Anayasa'dan aldığı yetkiyle, bireylerden ve kurumlardan ödeme gücüne göre vergi almakta ve asıl vergi borçlusu durumunda olanları da vergi mükellefi olarak nitelendirmektedir. Fakat; devlet bununla sınırlı kalmayıp vergi tahsilindeki etkinliği artırmak ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, mükellef ile ilişkili olan üçüncü kişileri de vergi borcunun tahsili açısından sorumlu tutmaktadır. Bu sebeple vergi sorumlusu kavramı ile vergi sorumlusu müessesesini geliştirmiştir (Gerçek, 2005: 157).

Vergi sorumlusu olarak ifade edilen kişilere yasalarla birçok görev yüklenmiştir. Dolayısıyla ilgili taraflar açısından farklı türden sorumluluk türleri de ortaya çıkmış olup, farklılaşan sorumluluk anlayışı çerçevesinde farklı sonuçların da meydana geldiği görülmüştür.

Bu bağlamda düzenlenen sorumluluk türlerinden bazılarını kamu alacağının tahsili çerçevesinde başlıklar halinde şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Müşterek ve müteselsil sorumluluk
- Kanundan doğan ve sözleşmeden doğan sorumluluk
- Sınırlı ve sınırsız sorumluluk
- Kusurlu ve kusursuz sorumluluk

4.2.1 Müşterek ve Müteselsil

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak getirilen, verginin ödenmesi bakımından birden fazla kişinin alacaklı idareye karşı sorumlu tutulması müşterek başka bir ifade ile ortaklaşa sorumluluk olarak tanımlanmaktadır (Zorlu, 1981: 42).

Kamu alacağını birden fazla kişiden talep edebilme imkânı veren müşterek sorumluluk müessesesinde, borcun ferî niteliği ortaya çıkmaktadır. Yani alacaklı idare borcu ilk önce mükelleften talep etmeli, talebin karşılamaması durumunda ikincil olarak vergi sorumlusuna başvurabilmektedir. Vergi kanunlarında müşterek sorumluluğa verilebilecek en güzel örnek; tüzel kişilerden tahsil edilemeyen amme alacaklarının tahsiline yönelik ortaya çıkan kanuni temsilcilerin/ortakların sorumluluğuna gidilmesidir (Gerçek, 2005: 178).

Müteselsil sorumlulukta ise idarenin alacağının tahsili için sorumlulardan herhangi birine gitme konusunda bir sıralama bulunmamaktadır. Bu anlamda idare sorumlulardan herhangi birinin takibine başlayabileceği gibi sorumluların tamamı hakkında aynı anda da takibat gerçekleştirilebilmektedir. Müteselsil sorumlulukta asli anlamda borçtan sorumluluk söz konusudur. Yani borçtan sorumlu olanlardan her biri borcun tamamının ödenmesinden ortak olarak sorumlu bulunmakta olup, herhangi birinin borcu ödemesi durumunda ise yine sorumlulardan tamamı borcu ödeme yükümlülüğünden kurtulabilmektedir (Kırca, 2006: .644).

4.2.2 Kanundan Ya Da Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Sorumluluğun vergi kanunları açısından hangi kaynaktan doğduğuna ilişkin olarak bir değerlendirme yapıldığında iki farklı sorumluluk türüyle karşılaşmaktayız. Kanundan doğan sorumluluklar ve sözleşmeden doğan sorumluluklar. Kural olarak vergi kanunlarında tarafların mükellefiyet veya vergi sorumluluğuna dair aralarında yaptığı sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı açıkça ifade edilmiştir (VUK, Md. 8/3). Dolayısı ile sorumluluğun asıl olarak kanun, istisnai olarak da sözleşmeden kaynaklandığı görülmektedir.

Vergi kanunlarında, vergi uygulamaları bakımından kaynaklanan sorumluluk hallerinin birçoğu açıkça yer almakta ve bazı istisnai durumlarda ise özel sözleşmelerin geçerli olacağı belirtilmektedir. İstisnai olarak kabul edilebilen özel sözleşmelere, kefaret sözleşmeleri örnek verilebilir. Buna göre borçları dolayısı ile teminat veremeyenler, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilirler (AATUHK, Md., 10-11). Dolayısıyla borçlu ile kefil arasında yapılacak kefaret sözleşmesi, kefil açısından sözleşmeden kaynaklı olarak

borçtan sorumluluğu üstlenmesi anlamına gelecek ve vergi idaresi açısından bağlayıcı olacaktır.

4.1.3 Sınırlı ve Sınırsız Sorumluk

Sınırlı ve sınırsız sorumluluk kavramları vergi kanunlarında farklı şekillerde ifade edilmiştir. Sınırlı ya da sınırsız sorumluluğun bazı durumlarda konu itibari ile birbirinden ayrıldığı, bazı durumlar da ise aynı konuda sorumluluk sıfatı taşıyan bireyler veya kurumlar itibarıyla ortaya çıktığı söylenebilir. Örneğin; zamanaşımı konusu ele alındığında her ne şekilde olsun zaman bakımından sınırlı bir sorumluluktan bahsedilebilecektir. Nitekim zamanaşımının mahiyeti kanunda öngörülen sürede tahsil edilemeyen vergi alacağının kendiliğinden ortadan kalkmasıdır (VUK, Md. 113). Dolayısı ile bu anlamda sorumluluk kavramının farklı kişiler açısından sınırsız haliyle ortaya çıkması mümkün değildir.

Diğer taraftan mal varlığı ile sorumluluk esas alındığında iki sorumluluğu birlikte değerlendirmek mümkün olacaktır. Örneğin; limited şirketlerde kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumluluğu kendi malvarlıkları ile sınırsız olarak değerlendirilirken, ortaklar açısından ortaklık hisseleri oranında sınırlı bir sorumluluktan bahsedilebilmektedir (AATUHK, Md. 35).

4.1.4 Kusurlu ve Kusursuz Sorumluk

Kusur genel anlamda kişinin bilerek ya da bilmeyerek sorumluluğuna düşen bir işi yapmaması olarak tanımlanmaktadır (Bkz., TDK). Kusurlu davranışın bilerek yapılması halinde kasıt, bilmeyerek yapılması durumunda ise taksir kavramı ortaya çıkmaktadır. Ancak vergi hukukunda kişilerin sorumluluğu konusunda kasıt veya taksir kavramlarının bir önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk hallerinin ikisinin de vergi hukukunda yer bulduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte kusurluluk durumu ise en hafif tanımı ile karşımıza çıkmaktadır. Yani kişinin kusurlu kabul edilebilmesi için sadece ihmal davranışı yeterli görülmüştür (Mutluer, 2000: 381).

Örneğin; limited şirketlerde kanuni temsilcilerin tüzel kişiliğin vergi ödevlerini kanunda belirtildiği şekli ile yapmaları gerekmektedir. Sadece ortaklık sıfatı taşıyanlar

için ise böyle bir yükümlülük bulunmamaktadır. Şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi durumunda ise ilgili şirketin mal varlığından alınamayan kamu borcunun ödenmesi konusunda kanuni temsilciler ve ortakların sorumluluğu bulunmaktadır. Bu anlamda ödevleri yerine getirmemesi sonucunda kanuni temsilcinin bir ihmali söz konusu olup, sonucunda ortaya çıkan durum kusurlu sorumluluk hali olurken, ödevleri yerine getirme konusunda herhangi bir yükümlülüğü bulunmayan ortakların ise hisseleri oranında kamu borcundan sorumlu olması hali kusursuz sorumluluk olarak nitelendirilebilmektedir (VUK, Md. 10; AATUHK, Md. 35).

4.3 VUK 10. Maddesi Kapsamında Sorumluluk Kavramı

Kamu alacaklarından dolayı kamu borçlularının sorumluluk sıfatı ile genişletilmesi kamu alacaklısının tahsil kabiliyetini yükselten önemli bir husustur. Bu anlamda anonim ve limited şirketlerde ödenmeyen kamu alacaklarının asıl mükelleften alınamaması durumunda ortaya çıkan ikincil sorumluluk çerçevesinde vergi kanunlarında düzenlenen en önemli maddelerden biri VUK 10. Maddesidir.

İlgili kanun hükmünün ilk fıkrasında tüzel kişilerle ilgili vergi ödevlerin kanuni temsilcilerce yerine getirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İkinci fıkrasında ise; "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır." Hükümüne yer verilerek sorumluluğun esasları belirtilmiştir (Değişik: 3/12/1988-3505/2 Md.).

Bu itibarla ikinci fıkrada kanun koyucu vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından yükümlü olan kanuni temsilcilerin, yükümlülüklerini yerine getirmemesi sonucunda ödenmeyen vergilerden sorumlu tutulabilmeleri için iki ön koşul belirlemiştir. Bunlar;

- Tüzel kişiden alınamayan bir vergi veya vergiye bağlı alacağın kanuni temsilcinin kanunda öngörülen vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanması

- Tahsil edilemeyen vergi veya vergiye bağı alacağın tüzel kişiden alınamamış olması

Bu iki koşulun varlığı halinde asıl borçlu tüzel kişiden alınamayan vergi ve vergiye bağı alacaklar için kanuni temsilcilerin malvarlıklarına ilişkin takip yapılabilecektir.

Diğer taraftan, kanuni temsilcilerin tüzel kişilikten kaynaklı vergi yükümlülükleri yerine getirmemeleri tek başına yeterli görülmüş, bunun nedeni ile ilgilenilmemiştir. Yani sorumlunun bu noktada bir kastı veya ihmali olup olmadığı vergi idaresi açısından bir anlam ifade etmemektedir.

Kanun koyucu üçüncü fıkrada ise “Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.” ifadesine yer vermiştir.

Burada kanuni temsilcilerin malvarlıkları ile tüzel kişiliğin borçlarından sorumlu olma durumunun bir cezalandırma değil, kamu alacağının ödenmesi noktasında bir güvenlik önlemi olduğu anlaşılmaktadır. Tüzel kişilerin temsilcileri borçların tahsili anlamında yaşanacak sıkıntıları gidermek ve kamu alacağını garantilemek adına vergi idaresine karşı sorumlu tutulmuş, diğer taraftan malvarlığında azalma olan kişilere bu azalmayı ilgili tüzel kişiye rücu ettirmek suretiyle telafi edebileceği bir imkân verilmiştir.

Dördüncü fıkrada tasfiye dönemine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, “Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.” denilerek bu anlamda tasfiye ile son bulan tüzel kişiliğin tasfiye öncesi dönem borçları için kanuni temsilcinin muhatap kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Buradaki amaç; yine kamu alacağını güvence altına almak ve işletmelerin kişiliği son bulsa bile alacağın son bulmadığı düşüncesi ile tahsiline olanak sağlamak olarak değerlendirilebilir.

Son olarak 2018 yılında eklenen beşinci fıkrada kanun koyucu tasfiye dönemi ve öncesindeki sorumluluğa yönelik bazı esaslar belirlemiştir. Buna göre;

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

2018 yılında eklenen 5. fıkra uygulamada karşılaşılan belirsizlikleri gidermesi açısından oldukça önemlidir. Ticaret sicilinden silinen mükelleflere ilişkin olarak yapılan bu düzenleme ile kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından doğan sorumluluğu bir miktar daha ağırlaştırılmıştır.

Bu itibarla ticaret sicilden silinen tüzel kişilere yönelik önceki dönemlere ilişkin bir vergi tarhiyatı veya ceza kesilmesi durumunda;

- Vergilendirme döneminin tasfiye öncesine ait olması durumunda kanuni temsilcilerden herhangi biri adına,
- Vergilendirme döneminin tasfiye döneminde olması durumunda tasfiye memurlarından herhangi biri adına,

Müteselsil sorumluluk esasına göre tarhiyat yapılır veya ceza kesilir. Bu anlamda kanuni temsilcilerin veya tasfiye memurlarının birden fazla olması halinde her ne kadar müteselsil sorumluluk esasına olsa da adına tarhiyat yapılan temsilci veya tasfiye memuru dezavantajlı duruma düşmektedir. Çünkü bu durum ikincil sorumluluk gibi gözükse de kişi adına yapılan tarhiyatta cebri tahsil usullerine hemen başlamak mümkün olacaktır.

Dolayısıyla adına tarhiyat yapılanın malvarlığına kolaylıkla vergi idaresi tarafından haciz işlemleri uygulanabilecek, borca yetecek kadar malvarlığı bulunması halinde ise alacaklı idare açısından tahsilat yapılarak takip işlemleri nihayete erecektir. Ancak adına tarhiyat yapılan, diğer sorumlulara kıyasla haksızlığa uğramış olacaktır. Bu sebeple ilgili kanun hükmünde yer alan “herhangi biri” ifadesinin “hepsi” olarak değiştirilmesi kanaatimize göre hakkaniyete daha uygun olacaktır.

İlgili fıkra hükmünde dikkat çeken bir diğer husus da sınırlı sorumluluk ifadesidir. Buna göre ticaret sicilden silinen şirketin sonradan ortaya çıkan vergi borç ve cezaları aşısından;

- Limited şirketlerde, dönem itibari ile tasfiye öncesine rastlıyorsa ortaklar; hisseleri oranında,
- Tasfiye dönemine rastlaması halinde tasfiye memurları; tasfiye sonucu dağıtılan tutarla,

Sınırlı olarak sorumlu tutulmuşlardır.

Öte yandan ticaret sicil kaydı silinen şirket adına sonradan ortaya çıkan vergi veya ceza tarhiyatı kanuni temsilci adına yapılacak olup, daha sonra ikincil sorumluluktan dolayı ortakların takibine başlanması mümkün olacaktır.

4.4 AATUHK 35 ve Mükerrer 35. Maddesi Kapsamında Sorumluluk Kavramı

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik esasların belirlendiği AATUHK 35 ve mükerrer 35. Maddesi uygulamada VUK 10. Maddeyle birlikte ikincil sorumluluk kapsamında önemli bir yere sahiptir.

AATUHK 'un 35 inci maddesinin son hali 5766 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere göre;

“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.” şeklini almıştır.

Kural olarak limited şirketlerde ortakların alacaklılara karşı şirket borçlarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamakta olup, şirketin bu anlamda sorumluluğu ise sadece malvarlığı ile sınırlı bulunmaktadır (TTK. Md. 573/2; TTK Md. 602). Ancak kamu alacaklarının tahsili noktasında AATUHK 35. Maddesi bu durumun istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlgili maddenin birinci fıkrasında ortakların sermaye payları oranında şirket borçlarından doğrudan kendi malvarlıkları ile sorumlu olacağı hükme bağlanmış fakat bunun için iki ön koşul getirilmiştir. Buna göre ortakların takibine başlamak için iki ön koşuldan birisinin sağlanması gerekmektedir. Bunlar;

- Amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi
- Amme alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması.

2008 yılında 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle hafifletilmiş bu ifadelerin önceki hali "şirketten tahsil imkânı bulunmayan" şeklindeydi. Bu şartın bulunması ise kamu alacağının tahsiline yönelik olarak şirkete karşı bütün girişimlerin tüketilmesinden sonra ortaklara yönelik takibata gidilebilmesine yol açmaktaydı. Değişikle birlikte alacaklı idareye hareket alanı sağlanmış ve kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması dahi ortakların takibine gidilmesi için yeterli hale getirilmiştir.

Diğer taraftan yine 5766 sayılı Kanun ile 2008 yılında ilgili kanun maddesine ikinci ve üçüncü fıkra eklenmiştir. Eklenen fıkralarda limited şirketlerde payını devreden ortak ve devralan ortağın geçmiş dönemlere ait kamu alacakları ile devir öncesi doğan ve devir sonrası ödenmesi gereken kamu alacaklarından hisseleri oranında müteselsil olarak sorumlu olduğu hususu ifade edilmektedir.

Bu durumda yeni ortağın sorumluluğu sadece kendi dönemi ile sınırlı kalmayıp devir öncesi dönemi de kapsamaktadır. Öte yandan eski ortağın hisseleri devretmesi ortaklık sıfatını kaybetmesine neden olsa dahi kendi dönemine ait kamu alacakları açısından sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

AATUHK mükerrer 35 inci maddesinde ise kanuni temsilcilerin sorumlulukları düzenlenmiştir. İlgili maddenin son hali şu şekildedir;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

İlgili kanun metninde; tüzel kişilerde kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayanlarda idare edenler ile Türkiye’de bulunan yabancı kurum mümessilleri, ödenmeyen kamu alacaklarından şahsi malvarlıkları ile sorumlu tutulmuştur. Sorumluluğun bahse konu kurumların tasfiyeye girmesi halinde, tasfiye öncesi dönem açısından devam edeceği ve takip sonucu ilgili kişilerin yaptıkları ödemelere karşı asıl mükellefe rücu edebileceği de hükme bağlanmıştır

Diğer taraftan ilgili kanun maddesine 2008 yılında 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkra Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir (Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 Md.; İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı).

İptal edilen 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 Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Limited şirketlerde ortaklara yönelik belirlenen müteselsil sorumluluk esasına benzer ifadelerin yer aldığı son iki fıkra hükümleri anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi gerekçeli kararında; adalet ve hakkaniyet ilkeleri çerçevesinde kişilerin belirsiz ve güvencesiz bir şekilde şahsi hatalarından

kaynaklanmayan bir sebeple, başkalarının ihmali davranışına ortak olmalarının adalet ve hakkaniyete aykırı olacağını belirterek ilk fıkrayı, VUK'un kusur sorumluluğuna karşı kusursuz sorumluluk esasının belirlenmesinin aynı konuda farklı düzenleme niteliği taşıyacağı ve belirsizlik yarattığını belirterek ikinci fıkrayı iptal etmiştir.

Bu durumda AATUHK 35. ve mükerrer 35. Maddeleri çerçevesinde limited şirketler de şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarına yönelik olarak ortakların kendi dönemlerine ait olan kamu borçlarının yanı sıra, şirkete sonradan dahil olma durumu söz konusu olduğunda eski dönemlere ait borçlardan da eski ortakla birlikte hisseleri oranında müteselsil sorumlu olduğu, anonim şirketlerdeki pay sahibi olan hissedarlara ilişkin kamu alacaklarının tahsiline yönelik bir sorumluluğun düzenlenmediği, anonim ve limited şirketlerde bulunan kanuni temsilcilerin ise kamu alacaklarına yönelik olarak sadece buldukları dönem itibari ile şahsi mal varlıkları ile sorumlu oldukları ifade edilebilmektedir.

4.5 AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ile VUK 10. Maddesinin Karşılaştırılması

Vergi İdareleri'nin limited şirket ve anonim şirketlerden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları ile ilgili yapacakları takibatın esaslarını bu iki kanun maddesinde düzenlenmektedir.

AATUHK mükerrer 35. Maddesi kanuni temsilcilerin sorumlulukları açısından tüm kamu alacaklarını kapsayan genel bir tanımlama ile karşımıza çıkmakta iken VUK 10. maddesindeki sorumluluğa ilişkin düzenleme sadece vergi aslı, vergi aslına bağlı alacakları ve vergi cezalarını kapsayan özel bir kanun hükmü olarak düzenlenmiştir.

Diğer taraftan VUK 10. Maddesi kapsamında kanuni temsilcilere, tüzel kişiliğe ait ödevlerini yerine getirmemeleri sonucunda takibat yapılabilir. AATUHK mükerrer 35. Maddesinde ise herhangi bir ihmali davranış öngörülmemiş olup, kamu alacağının tüzel kişiden tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması yeterli görülmüştür.

Bu iki temel farklılık takibatın nedenleri ve sonuçları bakımından başka farklılıklara neden olmaktadır. Buna göre ilgili kanun maddeleri arasındaki temel farklara tablo 16 de yer verilmiştir:

Tablo 16. AATUHK Mükerrer 35. Maddesi ile VUK 10. Maddesi Arasındaki Farklar

AATUHK Mükerrer 35.	VUK 10. Maddesi
➤ Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Başlığı Altında Düzenlenmiştir.	➤ Kanuni Temsilcilerin Ödevi Başlığı Altında Düzenlenmiştir.
➤ Bütün Kamu Alacaklarını Kapsamaktadır	➤ Vergi Aslı ve Buna Bağlı Alacaklar ile Vergi Cezaları Kapsar
➤ Tamamen veya Kısmen Tahsil edilemeyen Kamu alacaklarının yanı sıra tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarını da kapsamaktadır	➤ Sadece tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakları kapsamaktadır.
➤ Genel Hüküm Niteliğindedir.	➤ Özel Hüküm Niteliği Taşır
➤ Sorumluluğa Ait Herhangi bir Kusur Şartı Bulunmamakta Olup, Kusursuz Sorumluluk Halidir.	➤ Vergi Ödevlerinin Gereğince Yerine Getirilmemesine Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Kusurlu Sorumluluk Halidir.
➤ Kanuni Temsilcinin Kusursuz Olması Borçtan Kurtulma İmkânı Vermemektedir. Sadece Hukuka Aykırı Bir Durum Olması Halinde Borçtan Kurtulunabilir.	➤ Kanuni Temsilci Kusuru olmadığına Dair Açacağı Bir İptal Davası ile kusursuzluğunu İspatlaması Halinde Borçtan Kurtulabilir

(Kaynak: AATUHK Md. Mükerrer 35.; VUK Md. 10).

Diğer taraftan mükerrer 35. Maddenin düzenlenme gerekçesinde “...VUK 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.” (4108 sayılı Kanun gerekçesi) açıklaması yer almaktadır. Bu anlamda kanun koyucunun AATUHK ’nin mükerrer 35.

maddesine göre yapılacak ikincil sorumluluk takibatının VUK 10. maddesinde bulunan vergi, vergiye bağılı alacak ya da vergi cezaları dışındaki kamu alacaklarını kapsadığını ifade ettiği düşünülmektedir. Aksi takdirde VUK 10. Maddenin kanun metninde bulunmasının bir anlamı kalmayacaktır.

4.6 Limited ve Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu

Limited ve Anonim şirketlerde kanuni temsilciler ile ilgili sorumluluk kavramı AATUHK mükerrer 35. Maddesinde genel olarak ve VUK 10. Maddesinde özel olarak düzenlenmiştir.

Kamu alacağı olarak nitelendirilen alacaklar ise AATUHK 'nin 1 ve 2. Maddelerinde sayılmış ve yine aynı kanunun 3. Maddesinde ilk iki maddede sayılanların kamu alacağı olarak tanımlandığı ifade edilmiştir. Daha sonra yine 3. maddede kamu borçluları sıralanmış olup, kanuni temsilcilerinde bu kapsam dahilinde kamu borçlusu sıfatı taşıdıkları hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan ilgili kanun maddelerinde yer alan ve kamu borçlusu olarak ifade edilen kanuni temsilci sıfatına kimlerin haiz olduğu TTK, TBK, TMK ve ilgili diğer mevzuatlarca belirlenmiştir.

Anonim şirketlerde temsil yetkisinin kapsamı TTK'nin muhtelif maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre anonim şirketlerde esas itibari ile temsil yetkisi yönetim kurulunun tek kişiden oluşması durumunda ilgili kişiye, birden fazla kişiden oluşması halinde ise çift imza kullanılması koşulu ile yönetim kurulunun tamamına aittir. Yönetim Kurulu bu durumun aksini kararlaştırmaya da yetkili olup, dilediği takdirde temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye devredebildiği gibi en az bir murahhas üye ile birlikte olmak koşulu ile üçüncü kişileri müdür olarak belirlemek suretiyle yetki devri gerçekleştirilebilmektedir (TTK Md. 359; 370).

Yani anonim şirketlerde üç şekilde temsil mümkündür. Buna göre temsil;

- Aksi kararlaştırılmadıkça temsil yetkisi çift imza koşulu ile yönetim kurulunun tamamına ya da kurulun tek kişiden oluşması halinde sadece ilgili kişiye,

- Yönetim kurulundan bir ya da daha fazla kişi temsile yetkili seçilmiş ise murahhas üye sıfatı ile seçilen ilgili kişi ya da kişilere,
- Dışardan seçilebilecek üçüncü kişi müdüre (birlikte en az bir murahhas üye bulunması koşulu ile) ait olabilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan en önemlisi üç durumda da yönetim kurulu üyesi kişilerin en az birisinin temsil yetisinin mutlak suretle bulunmasıdır.

Diğer önemli bir husus ise anonim şirketlerde temsilci sıfatına haiz olan kişilerin temsil yetkilerinin kural olarak sınırsız olacağı hususudur. Bu anlamda iyi niyetli üçüncü kişilere karşı da herhangi bir sınırlamanın bağlayıcı olmayacağı hüküm altına alınmıştır (TTK, Md., 371).

Bu itibarla temsil yetkisi anonim şirketler açısından kural olarak yönetim kurulunda olsa da yetkinin murahhas üye veya üyelere ya da üçüncü kişi müdürlere devri halinde kamu alacağının tahsili açısından sorumluluk yetkiyi devralan kişilere geçmektedir. Yani yetki devri söz konusu olduğu takdirde kamu alacağının tahsili noktasında yetkili kişilerin sorumluluğu bulunmakta iken, yönetim kurulunun diğer üyeleri hakkında bu anlamda işlem yapılmaması gerekmektedir. Ancak herhangi bir yetki devri söz konusu olmadığında yönetim kurulunun tamamına müşterek ve müteselsil olarak işlem yapılabilir (Tahsilat Genel Tebliği, Seri A Sıra No:1, 34).

Limited şirketlerde ise temsil anonim şirketlere benzer şekilde gelişmiş olmakla birlikte daha sade bir yapıya sahiptir. Kural olarak temsil yetkisi şirket sözleşmesiyle belirlenen şirket müdürüne aittir. Şirket müdürü tek kişi olabileceği gibi birden fazla kişi de olabilir. Diğer taraftan şirket müdürü dışardan üçüncü kişi olarak da belirlenebilir. Ancak üçüncü kişinin müdür olarak belirlenmesi için yanında en az bir ortağında müdür olarak bulunması gerekmektedir. Yani limited şirketlerde bir tek müdür olabilmesi için o müdürün aynı zaman da ortak olması gerekmektedir (TTK, Md. 623).

Bu durumda limited şirketlerde temsil;

- Ortaklar arasından seçilecek bir veya daha fazla müdüre
- En az bir ortakla birlikte seçilebilecek üçüncü kişi müdüre aittir.

Kamu alacaklarının tahsili açısından ise şirkette bulunan bütün müdürler şirket borçlarının müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olmakla birlikte borcun takibi açısından da aralarında bir sıralama olmaksızın vergi idarelerince her biri için aynı anda işlemlere başlanması gerekmektedir (Seri: A Sıra No:5 G.T. s.30).

4.7 Limited Şirketlerde Ortaklar ile Anonim Şirketlerde Pay sahiplerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu

Limited şirketlerde ortakların kamu alacaklarından sorumlu olduğu AATUHK'nin 35. Maddesinde düzenlenmiş olup, ortakların payları oranında ödenmeyen kamu alacaklarından sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kamu borçlusu sıfatına sahip olan limited şirket ortaklarının sorumluluğunun belirlenmesinde şirkete giriş çıkış tarihleri ve ortaklık paylarının belirlenmesi çok önemlidir. Zira sorumluluk sermaye hisseleri oranında olup, hisse devri sonrasında gelecek döneme dair sorumluluk ortadan kalkmaktadır. Öte yandan hem devreden hem de devralan ortak için geçmişe yönelik kamu borçlarından müteselsil olarak sorumluluk bulunmaktadır (Seri: A Sıra No:5 G.T.).

Ortaklık sıfatının kazanılması, pay sahipliği ve devir işlemleri TTK'nun muhtelif maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre pay devri işleminin noter onaylı olarak yazılı şekilde yapılması şarttır. Kural olarak, esas sermaye payı devri söz konusu olduğunda bunun genel kurul onayı ile geçerli olacağı hüküm altına alınmış olsa da izleyen üç ay boyunca bu pay devrini genel kurulun reddetmemesi halinde de pay devrinin geçerli olacağı ifade edilmiştir (TTK, Md. 595).

Bu itibarla ortaklık payının devri;

- Ticaret sicilde tescil ve ilan edilip edilmediğine bakılmaksızın noter onaylı devir sözleşmesi,
- Sözleşmede aksi öngörülmediği takdirde genel kurulun onayı,
- Sözleşmede aksi öngörülmemiş ve genel kurul kararı ile onaylanmamış ise üç aylık sürenin bitimi ile hüküm ifade edecektir.

Buna göre devir; devrin genel kurul tarafından onaylanması veya onaylanmış sayılması (onaylanmaması halinde üç ayın bitimi)., sözleşmede genel kurul onayına

gerek duyulmadığına dair alınan bir kararın bulunması halinde, bir başka ifade ile sözleşmede aksi kararlaştırılmış ise noter onayı yapıldığı tarihte gerçekleşmiş kabul edilir. Öte yandan noter onaylı pay devrinin genel kurulca reddedilmesi durumunda pay devri gerçekleşmemiş olacaktır (Seri: A Sıra No:5 G.T. ile eklenen paragraf).

Diğer taraftan önemli bir husus ise ortaklar için takibe geçilmesi kamu alacağının asıl kamu borçlusunu olan şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerektiğidir

5766 Sk. İle AATUHK 'nin üçüncü maddesinde yapılan düzenlemede;

•Tahsil edilemeyen kamu alacağı; “Kamu borçlusunun bu Kanun Hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını,”

•Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı; “Kamu borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını,”

Şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu alacağının limited şirket ortaklarından tahsili noktasında uygulamada karşılaşılan 2 önemli hususu da ifade etmek gerekmektedir.

Bunlardan ilki payı devralan ortağın geçmiş dönem borçlarından müteselsil olarak devraldığı ortakla birlikte sorumlu olduğudur. Bu konuda ortaklar arasında yapılan özel sözleşmelerin AATUHK açısından herhangi bir bağlayıcılığı da bulunmamaktadır (Seri: A Sıra No:5 G.T.).

Öte yandan mevcut ortaklık payında bir artış olduğu takdirde ilgili ortağın ortaklık payının arttığı oranda geçmiş dönem kamu borçlarından devraldığı pay sahibiyle birlikte müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Örneğin; limited şirkette

%50 pay sahibi olan ortak, bu payını ileriki bir tarihte %100 e çıkarması durumunda geçmiş dönem borçlarının tamamından %100 oranında sorumlu olacaktır. %50 ortaklık payının devreden diğer ortağın devir tarihine kadarki borçlardan hissesi oranında müteselsil sorumluluğu da devam etmektedir.

İkincisi ise kamu alacağının doğduğu dönem ile ödenmesi gerektiği zaman da farklı ortakların bulunması durumunda sorumluluk müteselsil olacaktır (AATUHK Md., 35/3). Örneğin; üç aylık dönemlerde alınan kurum geçici verginin beyan tarihi izleyen ikinci ayın 17 si olarak belirlenmiştir (KVK, Md., 32). Borcun doğduğu dönem ortak olan fakat ödeme vadesi bitmeden ortaklıktan ayrılan şahsın bu anlamda borçtan sorumluluğu sona ermiş olmamakta bahse konu borç için devralan ortakla birlikte müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.

Anonim şirketlerde ise kamu borçlarından sorumluluk sadece kanuni temsilciler düzeyinde bulunmakta olup, pay sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Pay sahiplerinin anonim şirketlerde sorumluluğu sadece pay sahibi oldukları şirkete karşı ve taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadardır (TTK, Md., 329). Bu durumda vergi idarelerinin kamu alacaklarının tahsili için ikincil sorumluluk konusunda yapacakları takiplerde anonim şirketlerin pay sahiplerine yönelik bir araştırma yapmalarına lüzum bulunmamaktadır.

4.8 Sorumluluğun Takip ve Tahsil Bakımından İncelenmesi

Kamu alacaklarının takibi ve tahsiline ilişkin hükümler AATUHK 'de düzenlenmiştir. Buna göre kamu alacağını zamanında ödemeyen borçluya borcunun vadesinin geçtiğini ve tebliğden itibaren 15 gün içinde borcunu ödememekte ısrar etmesi durumunda cebri icra aşamasına geçileceğine dair bilgilerin yer aldığı bir "ödeme emri" gönderilir (AATUHK, Md. 55).

Ödeme emrinin mahiyeti genel itibari ile yükümlüye kamu borcunu bildirmekten ziyade ödeme yapması için son aşamaya geldiğini hatırlatmaktır. Yani ödeme emri tebliğ edilen kişi olağan şartlarda borcunu bilmektedir, bir ihmal ya da kusur vb. sonucu borcunu vadesinde ödememiştir ve vergi idaresi kişiye borcunun artık takipli bir aşamaya geldiğini ve tebliğden itibaren 15 gün içinde kamu borcunu ödemesini emreder.

Kamu borçlusunu ödeme emrini aldıktan sonra üç yolu kalmıştır:

- Ödeme emri konusu borcu ödemek
- Ödeme emrine dava açmak (AATUHK Md. 58).
- Ödeme emri borcu ödeyemeyeceğine dair aciz halde olduğunun ispat etmek (AATUHK, Md. 75-76).

Anonim ve limited şirketlerde de takip ve tahsil aşamaları bu şekilde başlamaktadır. Borç son aşamaya gelmesi halinde ilgili tüzel kişiye ödeme emri ile tebliğ edilmekte ve borçlu borcunu ödeme noktasında kayıtsız kalmaktadır. Bunun üzerine vergi idaresi borçlu hakkında cebri icra yoluna başvurmuştur.

Daha önce oldukça karmaşık olan cebri icra aşamaları günümüzde sadeleştirilerek birçoğu elektronik ortama taşınmıştır. Kamu alacağının tahsili noktasında ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen sonuç alınmadığı takdirde vergi idaresi tarafından haciz varakası düzenlenir (AATUHK, Md. 64). Daha sonra haciz varakalarına dayanılarak oluşturulan haciz bildirimleri ile fiili olarak haciz aşamasına geçilmektedir. Bu anlamda tahsil daireleri yetki alanlarına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda; banka, tapu veya noterlere gönderilen haciz bildirimleri ile borçlunun varsa malını kaçırmayı engellenmekte ve kamu alacaklarını tahsil edebilmektedirler.

Kamu alacağının asıl kamu borçlusunu konumunda olan limited ve anonim şirketlerden bütün bu aşamalar geçilmesine rağmen tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda ikincil sorumluluk aşamasına geçilmektedir.

Yeterli şartların oluşması halinde limited ve anonim şirketlerde ikincil sorumluluk müessesesi devreye girecektir. Bu aşamada başlanacak takiplere de ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle başlanmaktadır. Limited ve Anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin birden fazla olması halinde müteselsil sorumluluk hali mevcut olacak ve asıl kamu borçlusunu olan şirketin borcu kanuni temsilcilerin her birinin adına ayrı ayrı düzenlenecek ödeme emirleri ile tebliğ edilecektir (Seri: A Sıra No:2 G.T. ile eklenen paragraf). Bu sırada herhangi birinden borca ilişkin tahsilat yapıldığı takdirde diğer kanuni temsilcilerin alacaklı kamu idaresi nezdinde sorumlulukları kalmayacaktır.

Diğer taraftan limited şirketlerde kanuni temsilcilerle birlikte ortakların takibine de aynı anda başlamak gerekmektedir (Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, s.36). Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin borcun tamamından, ortakların ise hisseleri oranında borçtan sorumluluğu olduğu düşünüldüğünde, kanuni temsilcilerden borcun tamamına yönelik tahsilatın yapılması halinde ortakların sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Diğer taraftan ortaklardan herhangi birinden yapılan tahsilatın olması durumunda kanuni temsilci kalan borcun tamamından sorumlu olmaya devam edecektir.

4.9 Sorumluluğun Dönem/Zaman Bakımından İncelenmesi

Anonim ve limited şirketlerin ortaklık yapıları veya kanuni temsilcileri zaman zaman değişebilmektedir. Bu durum kamu alacağının hangi kanuni temsilciden veya ortaktan alınması gerektiği ile ilgili karmaşıklıklara yol açmaktadır.

Kural olarak kanuni temsilcilerin, temsilci oldukları dönemle ilgili müteselsil olarak şirketin ödenmeyen kamu borçlarından şahsen sorumlu oldukları bilinmektedir. Dolayısı ile kanuni temsilciler bakımından temsilci oldukları dönem esastır. Bunun dışında kanuni temsilcilik sıfatı kaybolduğunda sadece temsilde buldukları dönem itibari ile borçtan sorumlu tutulabilmektedirler. Yani geçmiş ve gelecek dönemlere ait sorumlulukları bulunmamaktadır. Burada kanuni temsilcilerin temsilcilik sıfatı bitse dahi sonradan kendi dönemlerine ait ortaya çıkacak kamu alacağından sorumlu olacağı hususunu da ifade etmek gerekmektedir. Yani Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilci olan bir kişi bu sıfatı son bulduğunda sonraki zamanlarda kendi dönemine ait bir kamu borcu ortaya çıkması durumunda ikincil sorumlu olarak asıl şirket borçlarından sorumlu tutulacaktır. Öte yandan kanuni temsilci olduğu zamanda eski dönemlere ait bir kamu borcunun ortaya çıkması durumunda yeni kanuni temsilcinin bir sorumluluğu olmayacaktır.

Diğer taraftan tasfiye halindeki şirketler bakımından ise sorumluluk tasfiye memuruna aittir. Yine burada da dönem bazında sorumluluk esastır. Yani tasfiye dönemine ait borçlar asıl kamu borçlusu şirketten alınmadığı takdirde vergi idaresi ikincil sorumlu olarak tasfiye memuru hakkında takibata başlayabilmektedir. Bu

durum tasfiye dönemi öncesi borçlar bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğunu da ortadan kaldırmamaktadır.

Anonim şirketlerde pay sahiplerinin kamu borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak limited şirketlerde ortakların hisseleri oranında sorumluluğu esastır. Bu durum limited şirketlerin değişken ortaklık yapılarında çok karmaşık durumlara yol açabilmektedir.

Limited şirketlerde ortaklar; kendi döneminden sorumlu olmakla birlikte ortaklık sıfatı kazanmadan önceki dönemler açısından da devraldığı ortakla birlikte müteselsil olarak sorumludurlar. Kanuni temsilcilikte esas olan sadece kendi döneminden sorumlu olma durumu ortaklar açısından geçerli değildir. Bir limited şirkete sonradan ortak olan kişilerin şirketin geçmiş döneme ait kamu borçlarından sorumluluğu esastır.

Örneğin; bir limited şirkette A şahsı 31.12.2023 tarihinde B şirket ortağının %50 hissesini devraldığında;

A şirketin 2024 yılı öncesi tüm kamu borcundan B ile birlikte müteselsil olarak %50 oranında sorumlu olmaktadır.

B açısından ise; 2024 öncesi borçlardan sorumluk bitmemekle birlikte ortaklık payını devrettiği dönem sonrasındaki borçlardan sorumluluğunun bulunmayacağı açıktır. Buradaki sorumluluk dönem olarak bitmekte olup, zaman olarak devam etmektedir. Yani şirketin sonraki zamanlarda ortaklık dönemine ait bir kamu borcu çıkması durumunda vergi idaresi hem yeni ortağa hem de eski ortağa müteselsil olarak sorumlu sıfatı ile takip yapabilecektir.

Bu durumda B şahsının hisselerini devrettiği dönemde şirketin beyana dayalı vergilerinden Aralık ayına ait KDV veya 2023 yılına ait kurumlar vergisi beyan dönemi olmadığından borç da bulunmamaktadır. Fakat Aralık ayına ait KDV Ocak ayında Kurumlar Vergisi ise Nisan ayında beyan edildikten sonra ortaya çıkan borcun asıl borçlu olan limited şirketten alınamaması veya alınamayacağının anlaşılması halinde hisselerini devretmiş olsa bile B, bahse konu vergi dönemleri kendi ortaklık dönemine ait olduğu için ikincil sorumlu olarak A ile birlikte sorumlu olacaktır.

Limited şirketlerde ortakların hisse payını artırdıkları durumlara da rastlanılmaktadır. Bu durumda hissesini artıran ortak şirketin ödenmeyen kamu borçlarından yeni hissesi oranında sorumlu olmaya devam etmektedir. Örneğin; A şahsının ortaklık hissesini 01.01.2024 tarihi itibari ile %50 den %100 e artırmak suretiyle şirkette tek ortak olması halinde şirketin 2024 yılı sonraki kamu borçlarının tamamından sorumlu olmasının yanında, 2024 önceki dönemlerden de %50 değil %100 oranında sorumluluğu bulunmaktadır.

4.10 Sorumluluğun Rücu Bakımından İncelenmesi

Rücu hakkı; borç alacak ilişkisi bakımından, başkasının borcunu onun adına ödeyen kimsenin, daha sonra ödediği tutarı asıl borçludan talep edebilmesi anlamına gelmektedir (Candan, AATUHK: 205).

Limited ve anonim şirketlerde kanuni temsilci, temsil ettiği şirketin kamu borçlarının ilgili vergi idaresine ödenmesinden sorumludur (Kaneti, 1989: 80). Kanuni temsilcilere kamu borcundan dolayı ikincil sorumluluğu düzenleyen her iki kanunda da rücu hakkı tanınmıştır. Diğer taraftan kanuni temsilcinin kusursuz olduğu halde şirkete ait vergi/ceza borcunu ödemek durumunda kalması halinde kusurlu kişilere de rücu hakkı bulunmaktadır (Aslanpınar, 2015: 270).

Rücu hakkı AATUHK mük. 35. Maddesinde kanuni temsilciler bakımından asıl kamu alacakları ile cezaya bağlı kamu alacakları için söz konusudur. VUK 10. Maddesinde ise sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından asıl kamu borçlusuna rücu edilebilmektedir (Saban, 2016: 271-281).

Kanuni temsilcilere, asıl borçlu şirketlerin kamu borçlarını ödemelerinden kaynaklı getirilen rücu hakkının uygulamada pek bir karşılığı bulunmamaktadır. Çünkü alacaklı vergi idaresi borcu asıl borçlu şirketten tahsil etmek için birçok yola başvurmuş, imtiyazlı cebri icra yollarını denemiş, sonuç olarak borç asıl borçludan tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmıştır. Bu durumda asıl borçlu şirketin zaten borç ödeme kabiliyetine sahip olmaması ile ikincil sorumluluğa başvurulmuştur. Dolayısı ile borç ödeme kabiliyetine sahip olamayan bir şirkette borçlardan dolayı rücu edip bir alacak beklentisine girmek anlamsız olacaktır (Ayyıldırım vd., 2015: 83).

Diğer taraftan AATUHK mük. 35 ve VUK 10. Maddelerinde kanuni temsilcilerin sadece asıl borçluya rücu edebilme hakkı tanımlanmıştır. Öte yandan kural olarak vergi sorumluluğuna dair temsilci veya ortakların kendi aralarında yapacakları özel sözleşmelerin alacaklı kamu idaresini bağlamayacağı bilinmektedir (VUK, Md. 8/3). Ancak kanuni temsilciler veya ortaklar özel hukuk çerçevesinde kamu borcuna dair yaptıkları fazla ödemeler konusunda kendi aralarında rücu edebilme hakkını kullanabilmektedir (Candan, 2006: 205-206.).

4.11 Uygulama da Yaşanan Aksaklıklar

Kamu alacakları imtiyazlı alacaklar olması nedeniyle özellikle 6183 Sayılı Kanun'da alacaklı idareye çok geniş kapsamlı yetkiler verilmiştir. Bu nedenle bu yetkilerin dengeli bir şekilde kullanılması devletin menfaati korunurken vatandaşların da haklarının gözetilmesi gerekmektedir.

Ancak bu hassas dengenin kimi zaman kamu borçluları tarafından kimi zaman da alacaklı idare açısından bilinçli veya bilinçsiz olarak bozulduğu da açıktır. Yapılan araştırmalar dengenin daha çok vatandaş aleyhine bozulduğunu göstermektedir.

Tablo 17. 2015-2021 Tarih Aralığında Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Kamu Alacaklarının Tahsiline Yönelik Davalar

Karar Yılı	Mükellef Lehine Karar Sayısı (İptal).	Mükellef Lehine Kararların Ağırlığı	İdare Lehine Karar Sayısı (Ret).	İdare Lehine Kararların Ağırlığı
2021	6.023	73,82%	2.136	26,18%
2020	8.115	73,91%	2.864	26,09%
2019	7.832	68,99%	3.520	31,01%
2018	7.759	67,80%	3.685	32,20%
2017	5.934	68,49%	2.730	31,51%
2016	8.084	68,58%	3.704	31,42%
2015	6.425	68,39%	2.970	31,61%

(Kaynak:<https://www.alomaliye.com/2023/02/06/yillar-itibariyle-vergi-davalarinda-mukelleflerin-kazanma-orani/> , Erişim 10.03.2024).

Alacaklı vergi idarelerine karşı kamu alacaklarının tahsiline yönelik açılan davaların 2021 yılı itibari ile %73,82'si idare aleyhine sonuçlanmıştır. Bu çok ciddi bir rakamdır. Üstelik bu rakam 2015 yılında %68,39 iken yaklaşık 5 puan artış göstermiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi uygulamalarında tüm teknolojik gelişmelere ve uzman personel istihdamına rağmen, kamu alacaklarının tahsiline yönelik açılan davalarda sadece %26,18 bir dava kazanma oranı başta ilgili kanunlarda ve uygulamalarda değişiklik yapılması gerektiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Kamu alacaklarının tahsilatını sağlamak, bu konu ile ilgili uygulamaları yönlendirmek ve gerekli tedbirleri alma görevi Gelir İdaresi Başkanlığına aittir (5345 SK, 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı RG). GİB 'in bu anlamda verginin toplanmasında etkinliği artırmanın yanı sıra toplumun refahını artırmak ve adaletli ve tarafsız bir şekilde vergiye gönüllü uyumu sağlayan bir vergi idaresi olmak gibi önemli bir misyonu da bulunmaktadır (Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1).

GİB vergi uygulamalarındaki etkinliği artırma bakımından özellikle son yıllarda önemli atılımlar gerçekleştirmiştir. Kamu kurumları arasında teknolojik imkanları en iyi kullanan kurumlardan biri olan GİB; elektronik tebligat, dijital vergi dairesi, hazır beyan, e-beyan sistemi vb. uygulamaları ile kamu alacaklarının tahsilindeki etkinliği ciddi oranda artırmıştır. Ancak kamu alacaklarının tahsilinin hızlanması ve gün geçtikçe uygulamaların elektronik ortamda daha sağlıklı olarak kayıt altına alınması ne yazık ki kaybedilen davaları azaltacağı yerde artırmıştır. Nitekim 2015- 2021 tarihleri arasında dava kaybetme oranının yaklaşık 5 puan arttığı görülmektedir (Bkz. Tablo 16).

Özellikle anonim ve limited şirketlerde ikincil sorumluluğa ilişkin yapılan takiplerde birtakım uygulamaların davaların kaybedilmesinde büyük rol oynadığı düşünülmektedir. Uygulamalarda yaşanan aksaklıkların başlıca sebepleri arasında kamu alacaklarının tahsilatına yönelik ilgili kanun maddelerine Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda iptal edilen hükümlerin veya Danıştay İçtihadı Birleştirme kararlarının etkili olduğu da görülmektedir.

Örneğin; AATUHK mük. 35. Maddesine 2008 yılında eklenen “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.” Hükmü, 2015 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş ve aradan geçen 7 yılda uygulamalar ilgili hükme göre yapılmıştır (Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 Md.; İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı).

Diğer taraftan sürekli değişen ya da iptal edilen kanun hükümlerinin takibinin gerek bu işlerle uğraşan kamu personeli, gerek mükellefler açısından takibi oldukça zor olmaktadır. Öyle ki kaybedilen davalar arasında hala önceki kanun hükümlerinin uygulanması sonucu yapılan hatalı ikincil sorumluluk takipleri yer almaktadır.

4.11.1. Zamanaşımli Kamu Alacaklarına Yapılan Takiplerde Ortaya Çıkan Aksaklıklar

Belli bir süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanan zamanaşımı, mükellefin bu konuda bir talebi olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir (VUK, Md., 113). Kamu alacakları bakımından tahsil zamanaşımı kural olarak 5 yıl olup, süre alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır (AATUHK, Md. 102).

Diğer taraftan ödeme emri tebliği, kısmi tahsilat, mal bildiriminde bulunma, yapılandırma başvurusu, ödeme vb. sebepler zamanaşımını kesen sebepler arasında sayılmıştır. Zamanaşımını kesen sebeplerin varlığı halinde süre kesilip, tekrar izleyen yıl itibari ile baştan başlamaktadır (AATUHK, Md. 103).

Borçlunun yurt dışında bulunması, hileli iflas veya terekenin tasfiyesi gibi durumlarda ise zamanaşımı süresi durmakta ve bu şartların ortadan kalkmasına müteakip kaldığı yerden devam etmektedir (AATUHK, Md. 104).

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik anonim ve limited şirketlerde ikincil sorumluluğa gidilebilmesi için belli aşamaların tüketilmesi ve nihayetinde borcun asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Vergi idarelerinin kamu alacağının tahsili noktasında son aşamaya

gelmesi uzun süreler alabilmektedir. Bu anlamda özellikle süresinde tahsil edilemeyen kamu alacaklarının zamanaşımına uğraması söz konusu olabilmektedir.

Kamu alacağının tahsili aşamasında zamanaşımını kesen sebeplerin varlığı halinde ise sürenin baştan başlayacağı bilinmektedir. Kısmi ödeme de zamanaşımını kesen sebeplerden biridir. Kamu alacağının tahsiline yönelik açılan davalarla ilgili olarak Danıştay kararları incelendiğinde zamanaşımına yönelik iddialarda en sık karşılaşılan durumun çok ufak ödemelerin yer aldığı ve bu ödemelerin zamanaşımını kestiği yönünde vergi idaresinin borcun zamanaşımına uğramadığına yönelik ifadeleridir. Ancak Danıştay birçok kararında alacağa çok küçük miktarda yapılan ödemelerin mükellef tarafından yapılamadığını kabul etmiş ve bu durumu hayatın olağan akışına ters bulmuştur.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi 2019 yılında aldığı bir kararda “...vergi ve cezalara ilişkin düşük tutarlı tahsilatların da (1, 7 kuruş...vb..) olduğu görülmekle birlikte, söz konusu tahsilatların zamanaşımını kesmek için davalı idarece yapılan ödemeler olduğu, söz konusu ödemelerin tahsil zamanaşımını kesmeyeceği sonucuna varılmıştır.” şeklinde bir ifade kullanarak bu ödemelerin vergi dairesince yapıldığını kabul etmektedir (04.03.2019 tarih ve Esas No; 2015/13617, Karar No: 2019/1485).

Bu konuda Danıştay Dava Dairelerinin birçok kararı bulunmasına rağmen vergi idarelerinde benzer uygulamalar devam etmektedir. Bu durum mahkeme nezdinde alacağın zamanaşımına uğraması, vergi idaresi nezdinde ise zamanaşımına uğramaması sonucunu doğurmaktadır. Bu görüş farklılığı, kendisine takip yapılan borçluları mağdur etmekle kalmayıp, hem mahkemelerin boş yere meşgul edilmesine yol açmakta hem de vergi idarelerini; kamu alacağını tahsil edemediği gibi üstüne bir de dava masrafı ödemek durumunda bırakmaktadır.

Dolayısı ile kamu idaresi ile yargının zamanaşımı konusunda yaşadığı bu itilafının çözülmesi oldukça elzemdir. Çıkarılacak bir kanun ile tahsil zamanaşımının tekrar ele alınması gerekmektedir. Bu anlamda kamuya olan borcun kötü niyetli kişilerce zamanaşımına uğratılmasının önüne geçilmeli gerek zamanaşımı süreleri uzatılarak gerekse zamanaşımını kesen sebeplere yeni maddeler eklenerek zamanaşımına yönelik itilaflara son verilmelidir.

4.11.2 Vefat Eden Kişilerin Varislerine Yapılan Takiplerde Ortaya Çıkan Aksaklıklar

Anonim ve limited şirketlerde ikincil sorumluluk kapsamında kamu alacağının tahsili bakımından sorumluluğu bulunan kişiler vefat ettikleri takdirde bu sorumluluk mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Uygulama açısından vergi idareleri vefat eden kişilerin alacaklarının VUK kapsamında olup olmadığına bakmaksızın hisseleri oranında borçtan sorumlu tutmaktadır. Oysa murislerin hisseleri oranında sorumluluğu sadece vergi borçlarından ötürüdür (VUK Md. 12). Mirasın defter gereğince kabulü halinde kamu alacakları bakımından murisler mirastan kendilerine düşen miktar ile sorumludur (AATUHK, Md. 7).

Diğer taraftan mirasçılar açısından takibat yapılırken murislerin mirası kabul veya reddedip etmedikleri konusunun araştırılması gerekmektedir. Kabul veya red söz konusu değilse takibat yapılması için TMK 606. Maddesinde belirtilen 3 aylık sürenin beklenilmesi gerekmektedir (AATUHK, Md. 50). Ancak vergi idarelerindeki uygulamalarda reddi mirasın mükellefin bu yönde bir bildirimini olmadıkça dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu anlamda reddi miras yapanlara asıl kamu borçlusu şirkettin borçlarından ötürü sorumlu olan muristen dolayı takibatlar yapılmakta, ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edilmekte ve sonuç olarak reddi miras kararı vergi idaresine ulaştığı takdirde ise bu takipler iptal edilmektedir. Bu durum katlanılan posta masrafları veya boşa harcanan mesai konusunda idareye, borç tebliği almak suretiyle manevi sıkıntıya düşmeler açısından ise reddi miras yapan varislere bir yük oluşturmaktadır.

Bu itibarla Adalet Bakanlığı ile yapılacak bir protokol ile GİB sistemlerinin reddi miras kararlarını etkin bir şekilde görmeleri sağlandığı takdirde vefat eden şahısların anonim ve limited şirket borçlarından dolayı varislerine yapılacak takiplerde etkinliğin artacağı düşünülmektedir.

4.11.3 Yapılandırma Kanunlarına Başvuru Sonrası Oluşan Aksaklıklar

Yapılandırma kanunları kamu alacaklarının tahsilatına yönelik mükelleflere yeni bir ödeme imkânı sunan, vergi alacağına bağlı cezaların silinmesini sağlayan, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda ise yarı yarıya silinme imkânı sunan bunun yanında

borcunu ödemekte zorluk çeken mükelleflere büyük avantajlar sağlayan özel kanunlardır. Çıktıkları dönemlerde kamu alacaklarının tahsilini ciddi oranda arttıran yapılandırma kanunları, tahsilat zamanışımını kesen sebeplerden sayılması bakımından da önemlidir.

Limited ve anonim şirketlerde asıl borçlu olan tüzel kişiliklerin borçları yapılandırılırken bazı önemli hususlar bulunmaktadır. Faal olan şirketler adına kanuni temsilciler şirket adına borçları yapılandırıp ödeyebilmektedirler. Burada Vergi İdaresi tarafından oluşturulan ödeme planı şirket adına oluşturulmakta ve asıl borçlu şirket adına ödemeler yapılmaktadır.

Ancak asıl borçlu şirketten alınamayan bir borçtan dolayı ikincil sorumluluk takibine başlanılmış ise ilgili kanuni temsilcilerin veya limited şirket ortaklarının yapılandırma başvurusu yaparken kendi isimlerini de başvuru dilekçesine yazmak suretiyle yapılandırma başvurusunu kendilerine düşen sorumluluk kapsamında yaptıklarını belirtmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde şirket adına yapılan yapılandırmalarda yapılan ödemeler asıl borçlu şirket adına yapılmış olacaktır. Örneğin limited şirkette %50 ortaklığı bulunan bir ortak bulunduğu dönem itibari ile şirket borcunu %50 oranında şirket adına yapılandırıp ödediği takdirde, yapılandırmayı kendi adına yapmadığı için şirketin kalan borcundan kendi dönemi itibari ile %50 oranında sorumlu olmaya devam edecektir.

Burada sorumluluk ise vergi idaresine düşmektedir. Çünkü bir limited şirket ortağının şirket adına yapılandırma yapmaya yetkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan ikincil sorumluluk kapsamında kendi adına bir takip yapıldığı takdirde borç şahsına yüklendiği için hissesine düşen borcu yapılandırma hakkına ve ödeme yükümlülüğüne sahiptir. Bu anlamda yapılan başvuruların vergi idareleri tarafından kontrol edilmesi ve varsa eksiklikler tamamlatılarak dilekçelerin alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan vergi idaresi uygulamalarında ikincil sorumluluk kapsamında kanuni temsilci ya da ortaklar adına yapılan yapılandırmalarda borcun ödenmemesi durumunda yapılandırmaların ilgili kanun hükümleri çerçevesinde iptal edildiği ve ikincil sorumluluğa kaldığı yerden devam edildiği görülmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak vergi idareleri ve yargı arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır. Danıştay'ın birçok dairesi güncel kararlarında yapılandırma sonucunda borcun nitelik değiştirdiğini ve yapılandırmanın iptal edilmesi durumunda kanuni temsilci veya ortak adına tekrar takip yapılabilmesi için yeniden asıl borçlu şirket adına ödeme emri düzenlemek suretiyle takip aşamalarına en başından başlanması gerektiğini belirtmektedir. Çok az olsa da bazı bölge idare mahkemeleri ise vergi idareleri ile aynı görüşe sahip olup, iptal edilen yapılandırma söz konusu olduğunda takibe kalındığı yerden devam edilebileceği yönünde kararlar almaktadır (Balcı, 2020: 2).

Bu durum yapılandırmaların zaman aşımını kesme yönünden vergi idarelerinin elini güçlendirmesi gerekirken, uygulamada aksaklıklara yol açan ve açılan davaların idare aleyhine karara bağlanmasına yol açan bir hal almasına neden olmaktadır. Cumhuriyet tarihinde çıkarılan 36 yapılandırmanın 19'unun son 10 yılda yapıldığı düşünüldüğünde kamu alacaklarının tahsilinde yapılandırmaların önemli bir rol oynadığı açıktır (www.bbc.com, E.:10.03.2024). Bu nedenle yapılacak bir kanuni düzenleme ile idarenin uygulamalarının kanunla güvence altına alınması ya da Danıştay'ın bu konuda alacağı bir içtihadı birleştirme kararıyla uygulamada birliğin sağlanması gerekmektedir.

4.11.4 Takip Aşamasında Ortaya Çıkan Aksaklıklar

Takip aşamasının en önemli unsuru Ödeme Emri tebliğidir. Anonim ve limited şirketlerde ikincil sorumluluğa başvurulması da ilk aşamada ödeme emrinin asıl borçlu tüzel kişiye tebliğinin sağlanması ve sonrasında izlenecek cebri tahsilat yollarının tüketilmesi sonucu kanuni temsilci veya ortakların takibine başlanması suretiyle gerçekleşir. Sonraki aşama ikincil sorumluluk takibi de ödeme emrinin ilgililere tebliği ile başlamaktadır. Bu aşamaların en başında asıl borçlu şirkete hiç tebliğ yapılmaması veya usulüne aykırı bir tebliğin yapılması ya da ikincil sorumluluğa başvurulduktan sonra hatalı yapılan tebliğler söz konusu olduğunda yapılan işlemlerin bir bütün olarak sakat doğması ve iptal edilmesi durumu ile karşı karşıya kalınmaktadır. Üstelik tüm bu aşamaların zaman alan uygulamalar olduğu düşünüldüğünde kamu borcunun zamanaşımına uğraması da söz konusu olabilmektedir.

Bu itibarla VUK 'da 2015 yılı itibari ile önemli bir düzenleme yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen E-tebligat uygulaması ile basit usul dışında kalan mükellefler için tebliğlerin elektronik ortamda yapılması amacıyla E-Tebligata sahip olma zorunluluğu getirilmiş ve böylelikle Vergi İdaresi'nin yapacağı bütün tebliğlerin elektronik ortamda yapılması amaçlanmıştır. Mükellef olmayanların da gönüllü olarak başvurabileceği E-tebligat uygulaması usulsüz tebliğ olasılığını ortadan kaldırmıştır (VUK G.T Sıra No :456 R.G 26.08.2015).

Diğer taraftan mükelleflerin vergi uygulamaları bakımından daha çabuk bilgi sahibi olmaları ve haklarını kaybetmemeleri yönünden de önemli bir uygulama olan e tebligat uygulaması ile 2022 yılı itibari ile 105 milyon belgenin tebliği sağlanırken Bakanlığın tasarruf miktarı ise 1.8 Milyar TL olmuştur (Nebati, 2022, MB).

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tebliğ usulüne yönelik yaptığı bir başka değişiklik ise 2017 yılının sonunda VUK 101,102,103 ve 157. Maddelerinde yaptığı düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler ile bilinen adres tanımları net bir şekilde yapılmış ve mükellefin ikamet adresine ikinci defa gidilmesine rağmen adreste bulunamaması sonucu tebligat pusulası yapıştırmak suretiyle tebliğ sağlanmasına yönelik bir yenilik getirilmiştir (VUK G.T Sıra No:485, R.G 17.12.2017).

Böylelikle ödeme emri tebliğindeki karmaşık süreçler belirli hale getirilmiştir. Ancak uygulamada PTT görevlisi olan posta memurlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine hâkim olamadıklarından bazı aksaklıklar hala yaşanmaktadır. Bu konuda yapılan tebligatların usulüne uygunluğunun denetimini yapmak ise vergi idaresinin sorumluluğunda bulunmaktadır.

4.11.5 Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan Aksaklıklar

Limited ve Anonim şirketlerde kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak yapılan ikincil sorumluluk takibatlarında önemli aksaklıklardan biri de tahsilat aşamasında ortaya çıkmaktadır.

Kanuni temsilci veya ortakların takibine gidildiğinde vergi idaresi sistemlerinde ilgili kişiler adına takip numaraları oluşmaktadır. Borç vadesine göre oluşan takip numaralarının yer aldığı ödeme emirleri ise ilgililere tebliğ edilmek suretiyle takibata

başlanmaktadır. Bu aşamada artık asıl borçlu mükelleften alınamayan borç şahsileşmiş olmaktadır. Yani adına ödeme emri düzenlenen şahısların yapacakları tahsilatı kendilerine ödeme emirleri ile tebliğ edilen takip numaralarına yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde şirket vergi numarası ile şirket adına yapılan ödeme, ikincil sorumluluk kapsamında takip edilen ortak veya kanuni temsilci adına değil şirket adına yapılmış olacak ve adına takip yapanların kalan şirket borçlarından sorumluluğu devam edecektir.

Mükelleflerden cebri icra yolu ile alınan tahsilatlarında ilgili idare açısından bu anlamda hangi şahıstan alındı ise o şahsa ait takiplere mahsubu önem arz etmektedir. Örneğin %50 ortaklığı bulunan bir limited şirket ortağından tahsil edilen bir kamu alacağı mükellefe takip numaralarına değil de şirket hesabına mahsup yapılırsa, teknik olarak bahse konu ortak, kalan borcun %50 sinden sorumludur. Bu durumun farkına varılması halinde düzeltme yolu ile hatanın telafisi mümkün olmaktadır. Ancak farkına varılmadığı takdirde ilgili ortaktan daha sonra tekrar yersiz olarak tahsilat yapılması durumu ile karşı karşıya kalınacaktır.

Diğer taraftan ikincil sorumluluktan adına takibat yapılanların yapılandırma kanunlarına başvurması halinde de birtakım aksaklıklar yaşanabilmektedir. Öncelikle asıl borçlu şirket borçlarından dolayı ortak veya kanuni temsilcilerin sorumlu buldukları dönem ve borç için şahsi T.C. kimlik numaralarını da ilgili evrağa yazarak başvurmaları çok önemlidir. Aksi durumda tıpkı tahsilatta olduğu gibi şirket adına bir yapılandırma yapılacak ve şirket hesabına ödemeler yapılacaktır.

Öte yandan tarafların ayrı ayrı yapılandırmaya başvurmaları halinde vergi idaresi sistemleri yapılandırılan borçları ana tahakkuktan çekmektedir. Bu da mükerrer ödemelere neden olabilmektedir. Örneğin; limited şirkette toplam 100 bin TL tutarında bir borca kanuni temsilci ve %50 ortak olan şahıs başvuru yaptığında kanuni temsilci adına 100 bin TL ortak adına ise 50 bin TL bir ödeme planı oluşmaktadır. Her iki tarafında tam ödeme yapmak sureti ile borcu ödediği varsayıldığında 100 bin TL tutarındaki borca, 150 bin TL tutarında bir ödeme gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısı ile fazladan 50 bin TL tutarında bir ödeme ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellefler fazladan ödediği bu tutarı iade alabilmektedir. Ancak iadenin kanuni temsilciye mi ortağa mı yapılacağı itilafli bir konudur.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Devlet geleneğinde, süreklilik en temel ilkelerden birisidir. Bu sürekliliğin sağlanabilmesi ise halkın desteğine; halkın desteği, devletin gücüne; bu güç ise halkın ihtiyaçlarının karşılanmasına bağlıdır. Birbirine hem ihtiyaç duyan hem de birbirini besleyen bu sistematik yapının iki temel unsuru vardır. Bunlardan ilki halkın ihtiyaçlarının devlet tarafından karşılanmasıdır. Devlet halkın ihtiyaçlarını karşılayabildiği müddetçe meşruiyetini sürdürebilecektir. Ancak halkın ihtiyaçlarının karşılanması noktasında devletin bir finansman ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. İşte bu ihtiyaç da ikinci temel unsur olan kamu alacağı kavramını karşımıza çıkarır.

Devletin halka olan borcu kamusal hizmetler sağlamak sureti ile toplumun gelişmesini sağlamak, ihtiyaçlarını karşılamak ve refahını artırmakken, halkın devlete olan borcu ise devletin bütün bunları yaparken ihtiyaç duyduğu finansmanı sağlamaktır. Halkın ihtiyaçlarının karşılanması ne kadar elzem ise bu ihtiyaçların finansmanı olan kamu alacaklarının da etkin ve verimli bir şekilde toplanması o kadar elzemdir.

Bu durum kamu alacaklarına imtiyazlı bir statü kazandırmıştır. Alacaklı kamu idaresine tanınan bu imtiyaz ilk olarak 1953 tarihli AATUHK ile düzenlenmiş daha sonra ise 1961 yılında yayımlanan VUK ile devam etmiştir. VUK genel itibari ile kamu alacakları arasında büyük bir öneme sahip olan vergi gelirleri ile ilgili, daha özel düzenlemelere yer verirken, AATUHK ise vergi alacaklarıyla birlikte bütün kamu alacaklarını kapsayan, uygulama itibari ile cebri tahsil usullerini içinde barındırması bakımından da ağır hükümlere sahip bir kanun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kamu alacağının tahsilini düzenleyen AATUHK ve VUK kabul edildikleri yıldan itibaren günümüze ulaşırken birçok değişikliğe uğramıştır. Uygulamadaki aksaklıklar görüldükçe yapılan bu değişiklikler bazen Anayasa hükümlerine aykırı bulunarak iptal edilmiş, bazen de net ifadeler barındırmadığı için Danıştay tarafından alınan içtihadı birleştirme kararları ile uygulama birliği sağlanmaya çalışılmıştır. Halen uygulayıcı vergi idareleri ile mahkemelerin itilafta olduğu birçok konu bulunmaktadır.

Çalışmada da bu konuların en çok yoğunlaştığı alan olan limited ve anonim şirketlerde asıl borçlu şirketten alınamayan kamu alacaklarının tahsili noktasında yapılan düzenlemeler, olumlu taraflar ve yaşanan aksaklıklar ele alınmış ve bazı noktalarda çözüm yolları aranmaya çalışılmıştır.

Kamu alacaklarına yönelik olarak açılan davaların 2021 yılı itibari ile %73.82'sinin alacaklı vergi idaresi tarafından kaybedilmesi, bu konuda yaşanan sıkıntının en çarpıcı örneği olarak dikkat çekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın son yıllarda yaptığı teknolojik atılım ve uzman personel istihdamı değerlendirildiğinde dava kaybetme oranlarının azalması gerekirken artması ise başka bir ilginç durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uygulamadaki etkinliğin artırılmasına karşılık itilafların vergi idaresinin aleyhine sonuç getirmesi, kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak esas alınan ilgili kanunların artık bu anlamda yeterli olmadığına açık bir göstergesidir. Kaldı ki yetmiş yıl önceki şartlara göre düzenlenen yasaların günümüzde tam olarak karşılığının olmaması olağan bir durumdur.

Kaybedilen davalarda; eksikliklerin giderilmesi için getirilen özel hükümlerin diğer hükümlerin geçerliliğini ortadan kaldırması, çelişki yaratması, aksaklıkların giderilmesi için eklenen madde hükümlerinin sonradan Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi önemli rol oynamaktadır. Belirlilik olması açısından yapılan düzenlemeler belirsizliği artırmaktadır. Bu sebeple değişikliklerin bütüncül bir anlayışla yapılması ve kapsamlı olması gerekir.

Anonim ve limited şirketlerde kamu alacaklarının tahsili için başvurulmuş ikincil sorumluluk kavramı VUK ve AATUHK ile düzenlenmiştir. Burada VUK'un kapsamı vergi alacakları ile sınırlı ve kusurlu sorumluluk esasına dayanırken, AATUHK da vergi alacakları dışındaki kamu alacaklarını kapsayan ve kusursuz sorumluluk esasını dayanan bir anlayış benimsenmiştir. Esas itibari ile ele alınan mevzuu ikincil sorumluluk kapsamında kamu alacaklarının tahsili olması nedeniyle ilgili kanun maddelerinin tek bir kanunda birleştirilmesi ve kusur ya da kusursuzluk ilkelerinden sadece birinin benimsenmesinin bu anlamda yaşanan belirsizlikleri ortadan kaldıracığı düşünülmektedir.

Diğer taraftan AATUHK Mük. 35. Maddesine 2008 yılında eklenen ve eski ile yeni kanuni temsilcilere devir öncesine ait kamu borçları ile ilgili olarak müteselsil sorumluluk yükleyen hüküm 2015 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Ancak limited şirketler için yine 2008 yılında benzer bir hüküm olan devreden ve devralan ortakların hisseleri oranında devir öncesindeki kamu borçlarından müteselsil sorumlu olması durumu halen yürürlüktedir.

Kanuni temsilciler açısından hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilen hükmün benzerinin limited şirket ortakları açısından hala aynı madde hükmünde yer almasının bir çelişki olduğu açıktır. Öte yandan ileriki süreçte bu hükmün de iptal edilmesi, iptal edilene kadar ki uygulamaları geçersiz kılarak belirsizliğin daha da derinleşmesine yol açacaktır. Bu sebeple bu konuda limited şirket ortakları ile kanuni temsilcilere yönelik devir öncesine ait borçlar açısından müteselsil sorumluluk kavramının tekrar ele alınarak kapsamlı bir kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

Kamu alacaklarında ikincil sorumluluk kapsamında limited şirketlerde kanuni temsilci ve ortağa başvuru açısından bir sıralamanın bulunmaması da birtakım sorunlara yol açmaktadır. Bu konuda da önceki uygulamalarda asıl borçludan alınamayan kamu alacağının tahsilinde ilk olarak kanuni temsilciye gidilmekteydi. Ancak Danıştay 2019 yılında aldığı bir içtihadı birleştirme kararı ile ikincil sorumluluğa başlama konusunda bir sıralamanın olmadığı ve kanuni temsilci ile ortaklara aynı anda kamu borçlarının tahsili için başvurulabileceği yönünde düzenleme yaptı. Bu durumda vergi borçları açısından kusur sorumluluğu bulunan kanuni temsilci ve kusursuz sorumluluğu bulunan ortaklara ikincil sorumluluk kapsamında asıl şirket borçları için sıralama olmaksızın takip yapılabilmesinin önü açıldı.

Burada da aynı borçtan kanuni temsilcide kusur aranırken, ortağa kusuru olmasa da takip yapılabilmesinin hakkaniyete pek uygun olmadığı düşünülmektedir. Diğer taraftan tüm kanuni temsilcilere ve ortaklara aynı anda takip yapılması mükerrer tahsilatlara yol açmakta ve bazı durumlarda asıl borçtan fazla tahsilat yapılmasına neden olmaktadır. Bu konuda da getirilecek kapsamlı bir düzenlemenin belirliliği artırması yönünden faydalı olacağı açıktır.

Kamu alacaklarının tahsili konusunda kanun koyucunun kapsamlı bir kanuni düzenleme yapması gerektiği açıktır. Ancak bu düzenleme yapılırken ilgili maddelere farklı hükümler eklenerek değil günümüz şartlarına uygun olarak köklü bir değişikliğin yapılması şarttır.

Diğer taraftan vergi idaresi uygulamalarında da kullanılan programların kanuni düzenlemelere uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu konuda günümüzde her alanda başvuru yapılabilmektedir. Vergi idaresi sistemlerinin anonim şirket ve limited şirketlerde ikincil sorumluluk kapsamında yapacağı takiplerin mükelleflerin şirketteki hukuki durumuna göre otomatik şekilde yapılmasının sağlanması, sorumluluk dönemleri ve oranlarının belirlenmesinin ilgili kanun hükümleri çerçevesinde hazırlanacak programlar marifeti ile yapılması, yine yapılacak bir program ile zamanaşım borçların takibine izin verilmemesi gibi yeniliklerin getirilmesinin birçok aksaklığı ortadan kaldıracaktır. Öte yandan e-tebligat uygulamasının anonim ve limited şirket kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarına da zorunlu hale getirilmesinin de düşünülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdağ Güney, N (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu, Genişletilip Güncelleştirilmiş 2. Baskı
- Akdoğan, A (1998). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi.
- Akıntürk, T (2004). Borçlar Hukuku, (11.Basım), Beta Basım.
- Akmansu, M., (1954). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahatları, Örnek Matbaası.
- Akyürek, Ö., (2015). “Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:1
- Alışkan, M., (2013). Limited Şirket Tarihçe Niteliği, Legal Yayıncılık,
- Altaş, S., (2019). Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık,
- Ansay, S.Ş., (1960). Hukuk Yargılama Usulleri, (7. Baskı)., Ankara: Güzel Sanatlar Matbaası.
- Arkan, S (2013). Ticari İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş On Sekizinci Baskı, Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Atalı M. & Ermenek İ.& Erdoğan E., (2020). İcra ve İflas Hukuku, (3. Baskı)., Filiz Kitabevi.
- Ayaz, E., (2014). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci Ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, (2.Baskı)., Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aydın A. N. & Yıldırım S., (2015). “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarından Sorumluluğu”, Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 2. S.4
- Ayhan R. Çağlar H. & Özdamar M., (2019). Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları.
- Bahtiyar, M (2017). Ortaklıklar Hukuku, İstanbul: Beta Basım.
- Barlas, İ., (2006). Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

- Bayraklı, H. H (2009). Vergi İcra Hukuku, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları
- Bilge, N. & Ergun Ö., (1978). Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, (3. Baskı)., Ankara: Sevinç Matbaası.
- Bilici N., (2021). Vergi Hukuku, (51. Baskı). Savaş Yayınları,
- Bozkurt T., (2021). Ticari İşletme Hukuku, (4. Baskı)., Yetkin Yayınevi,
- Candan, T (2018). Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (5.Baskı). Yetkin Yayınları.
- Candan, T., (2006). Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, (3.Baskı). Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- Ceylan N., (2014). “Limited Şirketin Temsili”, Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi, S. 2.
- Conker A., (2015). Türk Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)., Dokuz Eylül Üniversitesi Sbe, İzmir.
- Coşkun, M (2011). Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık.
- Çamoğlu E., (2007). Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, (2. Baskı)., Vedat Kitapçılık.
- Çamoğlu E., (2018). Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri, (1. Bası). Vedat Kitapçılık.
- Çelik, B., (2018). Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku, (3. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Çölgezen B., (2013). Övül Vergi Hukukunda Süreler Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Seçkin Yayıncılık
- Deniz M., (2019). Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Yetkin Yayınevi.
- Dinç S., (2018). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, (2. Baskı)., Seçkin Yayınları.

- Dursun, H., (2011). Yeni Ticaret Kanununun Vergi Hukukuna Etkileri, (1. Baskı). On İki Levha Yayıncılık.
- Ekşi D., (2019). Limited Şirketlerde Yönetim Organı: Müdür, Yetkin Yayınları.
- Eren, F., (2018). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (23.Baskı)., Yetkin Yayınları.
- Erginay A., (1988). Vergi Hukuku (İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi)., (13. Baskı)., Turhan Kitapevi.
- Geçer A. E., (2017). “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk”, Tbb Dergisi, S. 129.
- Gerçek A., (2017). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, (5. Baskı). Ekin Yayınevi,
- Gerçek A., (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54 S. 3 s.157-193
- Giritli, İ., Pertev B., Tayfun A. & Kahraman B., (2011). İdare Hukuku, İstanbul: Der Yayınları.
- Gözler, K., (2022). İdare Hukuku Dersleri Ekin Yayın Evi.
- Günay Y. S., (2018). Anonim Şirketlerin Temsili, On İki Levha Yayıncılık.
- Günday M., (2017). İdare Hukuku, (11. Baskı)., İmaj Yayınevi.
- İmregün, O., (1989). Anonim Ortaklıklar, (4. Baskı)., Yasa Yayınları.
- Kaneti S., Ekmekci E. Güneş G. & Kaşıkçı M., (2019). Vergi Hukuku, Filiz Kitapevi.
- Karaca, B., (2005). Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları, İstanbul Vedat Kitapçılık.
- Karakoç Y., (2019). Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş (2. Baskı). Yetkin Yayınları.
- Kayıhan, Ş., (2015). Şirketler Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kılıçoğlu M. A., (2019). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (23. Baskı). Turhan Kitapevi.

- Kırbaş, S., (2015). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, Ülkeler Ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş., (1998). Danıştay Kararları Ve Özelgeler, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Nomer, H. N, (2018). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (16.Baskı)., Beta Kitabevi.
- Muşul, T., (2013). İcra Ve İflas Hukuku, (6. Baskı)., Ankara: Adalet Yayınevi.
- Mutluer M. K. & Kuzeyli Dayanç N., (2019). Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş. Yetkin Yayınları.
- Oğuzman, M. K. & Turgut, Ö., (2012). Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, (8. Baskı).
- Oktar, S. A., (2016). Vergi Hukuku, (11.Baskı)., Türkmen Yayınevi.
- Onar, S.S., (1966). İdare Hukukunun Umumi Esasları, (3. Baskı)., Hak Matbaası.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. & Göker C., (2020). Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş (29. Baskı)., Turhan Kitabevi,
- Öner, E., (2016). Vergi Hukuku, (7.Baskı)., Seçkin Yayıncılık.
- Özbalcı, Y., (2012). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları (2.Baskı). Oluş Yayıncılık.
- Özbudun, E., (2014). Türk Anayasa Hukuku, 15 (Baskı). Yetkin Yayınları.
- Özkan G., (2019). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sbe,
- Pınar A., Köse H.İ. & Falay N., (2011). Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme.
- Pehlivan O., (2021). Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık.
- Pulaşlı H., (2012). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Ankara: Adalet Yayınları.

- Pulaşlı H., (2017). Şirketler Hukuku Genel Esaslar, (Gözden Geçirilmiş, 6728 Sayılı Kanun’la Getirilen Yenilikler ve Yapılan Değişikler İşlenmiş Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı)., Adalet Yayınevi.
- Reisoğlu, S., (2012). Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (25. Baskı). Beta Basım Yayın.
- Saban N., (2016). Vergi Hukuku, (12. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Sarılı, M.A., (2022). Türk Vergi Hukuku, (3. Baskı)., Yazarın Kendi Yayını.
- Sağır, A., (2011). Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)., Celal Bayar Üniversitesi Sbe,
- Sayın Önal, B (2009). Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Adalet Yayınevi.
- Şamlıoğlu S. & Özbacı Y., (1984). AATUHK Yorum Ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık.
- Silahşör M., (2016). “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, c.2 s. 1.
- Şener, O. H., (2017). Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku (1.Baskı). Seçkin Yayınları.
- Şenyüz D., Yüce M., & Gerçek A, (2019). Vergi Hukuku Genel Hükümler (15. Baskı)., Ekin Kitapevi.
- Şimşek, E., (1996). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, (2. Baskı). Alfa Yayınları.
- Tekinalp, Ü., (2015). Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, (4. Baskı)., Vedat Kitapçılık.
- Tombuloğlu M. L., (2011). Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, (1. Baskı). Seçkin Yayınları.
- Üstün, Ü.S. & Deniz, M., (2018). “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları ve İtiraz Hakları”, Mali Hukuk Dergisi, C. 14, s. 161.

Yaralı L., (2011). Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, (2.Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yılmaz Kazım., (2015). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması (2. Baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları

Diğer Yayınlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10/1/1961 tarih ve Sayılı 10703 Resmi Gazete <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 25.05.2024).

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazete <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> (Erişim Tarihi: 25.04.2024).

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09.11.1982 Tarih ve 17863(mükerrer). Sayılı Resmî Gazete <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2024).

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6098.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2024).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 Tarih ve 8469 Sayılı R.G <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2024).

Gelir İdaresi Başkanlığı <https://www.gib.gov.tr/baskanligimizin-2024-2028-donemi-stratejik-plani> (Erişim Tarihi: 25.07.2024).

Gerçek, Adnan. Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 54 Sayı: 3, (2005). <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/272/2465.pdf> (Erişim Tarihi: 25.04.2024).

İçişleri Bakanlığı <https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/ozel-idare>
(Erişim Tarihi: 25.03.2024).

Son On yılda Yapılan Yapılandırmalar
[https://www.bbc.com/turkce/haberler -turkiye-57342408](https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-57342408) (Erişim Tarihi:
05.02.2024).

Şirketlerin Temel Unsurları <https://www.kurthukukdanismanlik.com/>
(Erişim Tarihi: 07.05.2024).

TDK, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.01.2024).

TOBB, Kurulan Kapanan Şirket İstatistikleri
[https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapanan
nSirketistatistikleri.php](https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php) (Erişim Tarihi: 12.01.2024).

Vergi Mahkemelerinde Karara Bağlanan Kamu Alacaklarının Tahsiline
Yönelik Davalar [https://www.alomaliye.com/2023/02/06/yillar-itibariyle-
vergi-davalarinda mukelleflerin -kazanma-orani/](https://www.alomaliye.com/2023/02/06/yillar-itibariyle-vergi-davalarinda-mukelleflerin-kazanma-orani/) (Erişim Tarihi:
26.06.2024).