



ÖZEL HUKUK SÖZLEŞMELERİNİN ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNA ETKİSİ*

The Effect of Private Law Contracts on Legal Representative Tax Liability in Joint
Stock Companies

Görkem Ali ÖZVEREN*

ÖZ

Bir anonim şirketin vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk bilindiği üzere kanuni temsilci olarak kabul edilen yönetim kurulu üyelerine aittir. Bu çalışmada; bu sorumluluğun özel hukuk sözleşmeleri ve işlemleri ile değiştirilmesinin mümkün olabileceği istisnai durumlara değinilmiştir. Kanuni temsilcilik ile ilgili özel sözleşmelerin vergi idaresi karşısında hüküm ifade etmesine ilişkin genel bir değerlendirme yapılmış ve ilgili mevzuat hükümleri de değerlendirildikten sonra konuya yargı kararları ışığında bakılmış, içtihatçı çıkan farklı kararlar irdelenmiştir. Bununla birlikte son olarak yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilcilik görevlerinden ayrılmalarının hangi andan itibaren hüküm ifade edeceğine ilişkin görüşler aktarılmıştır. İdarenin konuya bakışı ve içtihatçı ortaya çıkan farklı kararlar ile konunun değerlendirmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Özel Hukuk Sözleşmeleri, Kanuni Temsilci, Anonim Şirket, Ticaret Sicili.

* **Gönderi:** 26.08.2022 - **Kabul:** 15.03.2023 | **Received:** 26.08.2022 - **Accepted:** 15.03.2023.

* Vergi Müfettişi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, İstanbul, Türkiye ✉ gorkemozveren@hotmail.com • ORCID 0000-0002-2954-0823.

Atıf Şekli / Cite As: ÖZVEREN, Görkem Ali (2023). Özel Hukuk Sözleşmelerinin Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğuna Etkisi. ÇÜHAD, (3), 33-51.

İntihal / Plagiarism: Bu makale bir intihal engelleme yazılımı aracılığıyla denetlenmiş ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. / This article has been checked via a plagiarism prevention software and reviewed by at least two referees.



Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır. This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

ABSTRACT

The responsibility arising from the failure to fulfill the tax duties of a incorporated company belongs to the members of the board of directors who are considered legal representatives. In this study; exceptional circumstances in which it may be possible to replace this responsibility with special legal conventions and procedures have been addressed. A general assessment has been made regarding the special agreements regarding legal representation to the tax administration, and after the relevant legislation provisions have been evaluated, the issue has been examined in the light of judicial decisions, and different decisions in the case-law have been examined. Finally, opinions on the moment when the members of the board of directors resign from their duties as legal representatives will take effect. The evaluation of the subject was made with the view of the administration on the subject and the different decisions that emerged in the jurisprudence.

Keywords: Private Law Contracts, Legal Representative, Joint Stock Company, Trade Register.

GİRİŞ

Anonim şirketlerin idaresi ve yönetimi bilindiği üzere yönetim kurulu isimli organa bırakılmıştır. Bu durumun sonucunda, şirketin üst düzey yönetimi ve işlevinden sorumlu bu organı vergi kanunları da kanuni temsilci olarak adlandırmaktadır.

Kanuni temsilcilerin, vergi mükellefi olan anonim şirketin vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri halinde ödenmeyen kamu alacakları açısından sorumlulukları gündeme gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz hükmüne yer verilmiş olsa da bu durumun bazı hallerde istisnaları gündeme gelmektedir.

Çalışmamızda detaylı bir şekilde yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerinin hangi hallerde mümkün olamayacağı, mevzuat hükümleri ve yargı kararları ile açıklanmaya çalışılmıştır. Kanuni temsilci sıfatı ile takip edilemeyecek yönetim kurulu üyelerinin bahsi geçen bu istisnai durumlarının hangi andan itibaren hüküm ifade edeceği yine çalışmamızda yer almaktadır.

I. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU VE TEMSİL YETKİSİNİN DEVRİ

A. Kanuni Temsilcilik Sorumluluğu İle İlgili Özel Sözleşmeler

Kişiler ve kurumlar sözleşme serbestliği ilkesi çerçevesinde, vergi sorumluluğuna ilişkin, vergi kanunları uyarınca kendilerine düşen ödevlerin üçüncü kişilerce üstlenilmesini sağlamaya yönelik sözleşmeler yapabilirler. Ancak yapılacak bu sözleşmelerin özel hukuk kişileri için doğurduğu sonuçlar ile bu kişilerin vergi idaresi ile olan ilişkisi bakımından ortaya çıkacak sonuçlar birbirinden farklı olmaktadır¹.

VUK m. 8/3'te "*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm ile amaçlanan, kamu alacağını güvence altına almaktır. Böylece mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili olarak yapılan sözleşmeler ile vergi borcunun mali gücü olmayanlara geçmesi de bir bakıma önlenmektedir².

VUK 8/3'te yer alan bu hüküm olmasaydı da vergi sorumlusu ile 3.kişiler arasında yapılan sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağıın kanunilik ilkesinin gereği olduğunu savunan görüşe göre; verginin yasallığı ilkesi sonucu, vergilerin yasada açıkça belirlenmiş bulunan yükümlü ya da sorumludan tahsil edilmesi gerekmektedir birlikte bireyler de yasaya baktıkları zaman kimlerin yükümlü ya da sorumlu olabileceklerini açıkça öngörebilmelilerdir³.

Vergi ödevlisi ile 3. kişi arasında yapılan sözleşme vergiyi doğuran olayı etkilemeden yükümlüyü değiştirmeyi amaçlayan peçeleme işlemi ise, VUK m. 8/3' göre kanun bu sözleşmeyi geçersiz saymaktadır. Ancak vergi ödevlisi ile 3. kişi arasında yapılan sözleşme vergiyi doğuran olayı etkilemek suretiyle yükümlüyü değiştiriyorsa ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda bu sözleşmeye itibar edilmelidir⁴.

Vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin, taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olup olmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur.

Vergi sorumluluğunun yasadan kaynaklandığını ve Borçlar Kanunu'nun 19. maddesine göre de yasaya aykırı sözleşme yapılamayacağını dayanak alan görüşe göre, vergi sorumluluğuna ilişkin bir sözleşmenin vergi idaresini bağlamayacağı gibi taraflar arasındaki iç

¹ OKTAR, s. 84.

² SABAN, s. 79.

³ GÜNEŞ, s. 168.

⁴ GÜNEŞ, s. 169.

ilişkiyi düzenleme noktasında da adliye mahkemelerince hükümsüz sayılacağı belirtilmektedir⁵.

Vergi sorumluluğunun özel hukuk sözleşmesiyle devredilmesinin iç ilişki açısından kanuna aykırılık yaratacağı sonucuna varılmasının tartışmalı olacağını belirten görüşe göre, vergi borcunun doğuşu ile vergilendirme iki farklı süreç olup, vergi borcu özel hukuk alanında, vergilendirme ise kamu hukuku alanında gerçekleşir. Vergi normlarının emredici niteliği, sorumluların vergi idaresine karşı konumlarının değiştirilememesi biçiminde anlaşılmalıdır. Sorumluluğa bağlanan ekonomik sonuçların devredilebilirliğini yasaklayan bir hüküm olmadığı gibi, VUK 8/3. maddenin formüle edilmişindeki ihtiyatlı lafız da sözleşmelerin özel hukuk bakımından hükümsüzlüğü anlamını doğurabilecek çıkarımları önlemektedir⁶.

Bu konuda bir diğer görüş ise, vergi sorumlusunun vergi idaresi ile olan ilişkisinde kanunilik ilkesinin belirleyici olacağıdır. Buna göre, kişi veya kurumların yapacağı, mükellefiyet ve vergi sorumluluğunun yer değiştirmesi sonucunu doğuran sözleşmeler vergi hukukunda geçerli olmayacaktır. Bu tarz bir sözleşme, VUK m. 8/3 uyarınca vergi idaresi tarafından dikkate alınmaz. Ancak belirtmek gerekir ki mükellef veya vergi sorumlusu kanun ile kendilerine yüklenen vergi ödevlerini yerine getirdikten sonra iç ilişkilerini düzenleyen sözleşme kapsamında ödediklerini birbirlerine rücu edebilirler⁷.

Konu ile ilgili yargı karar özetlerine kısaca baktığımızda yargının görüşünün bir derlemesini aşağıdaki gibi görmekteyiz:

Danıştay 3. D, T. 11.11.2003, E. 2001/4624, K. 2003/4931: “...*uyuşmazlığın, yukarıda değinilen gerçeklik kuralı doğrultusunda ve Vergi Usul Kanununun, vergi yasalarıyla kabul edilen durumlar ayrık tutularak, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı yolundaki kuralı da göz önüne alınarak çözümlenmesi gerekmektedir.*”⁸

Danıştay VDDK, T. 30.04.2013, E. 2011/513, K. 2013/189 : “...*vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. Limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk*

⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 75-76.

⁶ AKKAYA, M. (2000). Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu. Yaklaşım Dergisi, S. 95, s. 145 vd.

⁷ KANETİ, s. 98, 99.

⁸ Danıştay 3. D, T. 11.11.2003, E.2001/4624, K.2003/4931 (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

sözleşmesidir. Kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, pay devri sözleşmesiyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır.”⁹

Danıştay 3. D, T. 29.09.2021, E. 2018/6865, K. 2021/4112: “...anonim şirketlerde temsil yetkisinin murahhas üye/üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmadığı durumlarda kamu borçlarından dolayı yönetim kurulu üyelerinin her birisinin sorumlu olacağı...” şeklindedir¹⁰.

B. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Sorumluluğu

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin vergisel sorumluluğu, eski Türk Ticaret Kanunu yürürlükteyken açılan davaların halen görülüyor olması ya da bir kısmının yeni sonuçlanıyor olması nedeniyle hem 6762 sayılı Kanun, hem de güncel konuları değerlendirebilmek için 6102 sayılı Kanun hükümleri ile değerlendirilecektir.

1. Eski Türk Ticaret Kanununda Vergi Sorumluluğuna İlişkin Yer Alan Hükümler

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu 66. maddesinde tutulacak defterler ve 67. maddesinde defter tutma sorumluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

67. madde, sorumluluk ve bu sorumluluğun devri açısından özellikle irdelenmesi gereken bir maddedir. Bu maddede, idare organının azalarına veya idare işine yetkili olanlara defter tutma yükümlülüğü verilmiş, bu sorumluluklarını memur ve müstahdemlerine devredemeyeceğini belirtmiştir.

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nun 319/2. maddesinde esas sözleşmede hüküm olması şartı ile idare ve temsile ilişkin görevlerinin bir kısmını ya da tamamını yönetim kurulu üyesi olmayan müdürlere bırakmasına olanak tanımışsa da yönetim kurulunun murahhas olarak adlandırılan bu kişilerin yönetim kurulu emirlerine, iç yönergelere ve kanunlara uygun davranışlarını denetim görev ve sorumluluğunu devam ettiği belirtilmektedir¹¹.

Mezkûr kanuna göre yönetim kurulunun şirketin üst idaresini elinden bırakacak bir tasarrufta bulunamayacağı kabul edilmektedir. Bu şekilde bir tasarrufta bulunmak, kanunun kurmak isteyeceği teminatı zedeleyeceğinden kanuna aykırı olacaktır. Örneğin şirketin defter ve belgelerinin ibrazına karar vermek her zaman yönetim kurulunun yetkisi dâhilindedir.

⁹ Danıştay VDDK, T. 30.04.2013, E.2011/513, K.2013/189 (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

¹⁰ Danıştay 3. D, T. 29.09.2021, E. 2018/6865, K. 2021/4112 <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

¹¹ MİMAROĞLU, s. 83; ÇAMOĞLU, POROY, TEKİNALP, s. 346-347, N. 536.

Yönetim kurulunun nezaret görevinin ihmal edilmemesi gerekmektedir. Üst gözetim dışında kalan durumlarda, üyeler veya murahhas müdürler arasındaki görev dağılımında ise mesuliyet bu sorumluluğun verildiği kişide olacaktır¹².

Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 336/1-3. maddesine göre, kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya nizamsız tutulmasında da yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumlu olacaktır. Yine aynı maddenin 5. bendinde belirtildiği gibi kanunun yüklediği görevlerin yapılmamasından ötürü yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumludur.

336/2. maddeye göre, 336/1-5. bendi uyarınca yönetim kurulu üyelerinin, yönetim kurulu üyelerine yüklenen sorumluluktan kurtulabilmesi murahhas üye atanmış olmasına bağlı olup, bu halde müteselsil sorumluluktan bahsedilemeyecektir. Murahhas müdür atanması halinde ise yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun olmayacağını belirten bir hükmün madde metninde yer almadığını özellikle belirtmek gerekmektedir¹³.

6762 sayılı Kanun'un 338. maddesine göre, düzenlenen sorumluluktan kurtulma durumları da mevcut olup, yönetim kurulu üyesinin sorumluluk doğuran muameleden ötürü, hiçbir kusuru olmadığını kanıtlaması, mazereti nedeniyle yönetim kurulu toplantısına katılmamış olması veya alınan karara karşı olup bunu da şirket denetçilerine bildirmiş olması hallerinde sorumluluğu gündeme gelmeyecektir.

Yönetim kurulu üyeleri, defterleri usulüne uygun ve doğru tutmakla yükümlüdür. Bu yükümlülük onlara, 6762 sayılı Kanun m. 336/1.3, 67/1-2 ile yüklenmiş olup, bu Kanun'un 319/2. maddesine dayanarak bu sorumluluk murahhaslara devredilebilir. Her ne kadar, 6762 sayılı Kanun m. 319/2'ye dayanarak, vergiye ilişkin görevlerini murahhaslara bırakmış olsalar bile, vergiden kaynaklı sorumluluklarını devredemeyecekleri, ayrıca özen yükümlülüğünden kaynaklanan bir vergisel sorumluluklarının da olabileceği 6762 sayılı Kanun hükümlerinden anlaşılabilir¹⁴.

2. Yeni Türk Ticaret Kanununda Vergi Sorumluluğuna İlişkin Yer Alan Hükümler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda her tacirin defter tutma sorumluluğu 64. maddede belirtildikten sonra işletmenin mali durumunun defterlerden izlenebilmesinin gerektiği açıklanmıştır. Madde gerekçesine baktığımız zaman kanun koyucu madde başlığında ticari

¹² MİMAROĞLU, s. 82, 83.

¹³ GÖÇMEN, DEDEAĞAÇ, s. 71.

¹⁴ GÖÇMEN, DEDEAĞAÇ, s. 71.

defter ibaresini kullansa da asıl amacının bir muhasebe sistemi kurulması istediğini görmekteyiz. Yine madde gerekçesinden, konumuz özelinde, defter tutma sorumluluğun yönetim kurulunda olduğu ancak sorumluluğun defterin bizzat tutulması olarak değil, kanunun 375. maddesi ile birlikte değerlendirilerek muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve defterleri tutacak kişilerin yeterliğe haiz uzmanlardan seçilmesi olarak anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

Yönetim kurulu, sadece kanun kapsamında belirtilmiş devredilemez yetki ve görevlerini devredemez. Bunlardan biri de üst gözetimdir. Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimini yapma sorumlulukları bulunmaktadır¹⁵.

TTK m. 557'e göre, yönetim kurulu devrettiği görev ve yetkilerden ötürü ancak devrettiği kişinin seçiminde makul özeni göstermezse sorumlu olabilecektir. TTK'da kabul edilmiş farklılaştırılmış teselsül kavramından dolayı da, yönetim kurulunun müteselsilen sorumlu tutulması için birlikte bu kusuru işlediklerinin ortaya konulması gerektiği düşünülebilir.

VUK m. 10'a göre, tüzel kişilerin vergisel ödevleri kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilir. Kamu alacaklarına ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinden, bu ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilciler, yani temsil ve imza yetkisini haiz yönetim kurulu üyeleri ile temsil ve imza yetkisine sahip müdürler, kanuni temsilci sıfatıyla VUK'un 10 ve AATUHK'nın mük. 35'inci maddeleri uyarınca sorumludurlar. Kanuni temsilcinin, VUK'un 10, 333 ve AATUHK'nın mük. 35'inci maddesi gereğince kamu borçlarının tamamından ikinci derecede ve sınırsız sorumluluğu söz konusu olacaktır¹⁶.

Tüzel kişiliğin vergiye ilişkin görevlerinin yerine getirilmesi ve hatta vergi daireleri karşısında temsili, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında yer almadığına göre, görev ve yetki devri yolu ile kanuni temsilci belirlenmiş hale gelir.

TTK'nın 553. maddesinde yetki devrinde makul özeni gösteren üyelerin, yetkiyi devralan kişinin fiillerinden sorumlu olmayacağı, bunun aksinin ise ispatlanabileceği hükmü yer almaktadır. Bu halde, konu vergi alacağı olduğu takdirde, yetkiyi devreden üyelerin makul özen göstermediğini ispat yükümlülüğü vergi idaresinde mi yoksa yetkisini devreden yönetim

¹⁵ ÜNLÜ, s. 138.

¹⁶ KİRAZ, ÖZDEMİR, s. 85.

kurulu üyelerinde mi olacaktır? Kanunun yazım dilinden ispat külfetinin vergi idaresinde olacağı anlaşılmaktadır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 367. maddesinde yönetim kurulunun yönetimi devrine ilişkin şartlar açıklanmıştır. Bu şartlardan ilki, esas sözleşmeye bu yönde hüküm konulmasıdır. İkinci olarak, yetki devrini konu alan ve mutlaka yönetim kurulu tarafından yazılı olarak düzenlenen, şirketin görev dağılımını düzenleyen bir iç yönerge hazırlanmasıdır¹⁷.

Murahhas üye seçimi ve yönetim devri mümkün olsa da TTK'nin 375. maddesinde; yönetim kurulunun ve yönetim kurulu üyelerinin mutlaka yerine getirmesi gereken görevleri olduğunu ve bunları devredemeyeceğini de unutmamak gerekmektedir. Temsil yetkisinin tümü murahhaslara bırakılsa bile yönetim kuruluna özgü görevler saklıdır.

TTK'nin 370. maddesinde, temsil yetkisinin yönetim yetkisinde olduğu gibi birden çok murahhasa bırakılması mümkün görülmüştür.

3. Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Sorumluluklarının Tespiti

Anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluklarına ilişkin hükümler iki farklı kanunda düzenlenmiştir. Bunlardan biri 213 sayılı kanunun 10.maddesi diğeri ise 6183 sayılı kanunun mük. 35. maddesidir. Hangi durumlarda hangi kanun hükmünün uygulanması gerektiği uygulamada duraksamalara yol açabilmektedir.

213 sayılı kanunun 10. maddesi vergisel sorumlulukları düzenleyen özel nitelikte bir kanunken, 6183 sayılı kanunun mük. 35. maddesi tüm kamu alacaklarından sorumluluğu düzenleyen genel nitelikte bir kanundur. O halde anonim şirketlerin kanuni temsilcilerine vergisel sorumluluk açısından uygulanacak hükmün hangisi olacağı önceki-sonraki kanun ile genel-özel kanun çatışmalarını çözümleyen ilkelere bakılarak açıklığa kavuşturulmalıdır.

Temel olarak, önceki kanun özel, sonraki kanun genel nitelikte ise çatışmanın genel kanun hükümlerinin önceki özel kanun hükümleri ile düzenlenmiş kuralları sona erdirmeyeceği görüşü hâkimdir¹⁸.

10.01.1961 tarihinden itibaren yürürlükte olan VUK 10. maddesi, 02.06.1995 tarihinde yürürlüğe alınan AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine göre önceki özel kanun normudur.

¹⁷ DOĞAN, s. 625.

¹⁸ RENÇBER, s.73.

Burada eski özel kanun normunun, yeni genel kanun normu ile çatışmasında dikkate alınması gereken bir başka konu da kanun koyucunun amacı ve menfaatidir¹⁹.

Kanun koyucunun vergi ve vergiye bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğunu özel olarak VUK'un 10. maddesi ile düzenlemiştir. Buna paralel olarak da 6183 sayılı kanunun mük. 35. maddesi ile vergi ve vergiye bağlı alacaklardan sorumlu olan kişilerin diğer tüm kamu alacaklarından sorumlu olmaları sağlanmıştır. Örnek olarak, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir. Anonim şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan bu vergi ve resimler için kanuni temsilciler açısından VUK 10. maddesi değil AATUHK mük. 35. maddesi uygulama alanı bulacaktır²⁰.

Vergi ve vergiye bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğuna VUK 10. maddesi dolayısı ile başvurulması gerektiği belirlendikten sonra bu sorumluluğun koşulları da tespit edilmeli ve gerçekleşmesi beklenmelidir.

Bu koşullardan ilki vergi ve vergiye bağlı alacağın temsil edilenden kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olmasıdır. Burada bahsedilen tahsil edilememe hukuki değil, maddi anlamda bir tahsil imkânsızlığıdır. Örneğin zamanaşımına uğramış bir vergi veya vergiye bağlı alacak için temsil edilene gidilemeyeceği gibi kanuni temsilciye de gidilemeyecektir. Maddi imkânsızlık ise vergi idaresi tarafından asıl borçluya 6183 sayılı kanunun 54. maddesinde yer alan cebren tahsil şekillerinden gerekiyorsa tümü uygulandıktan sonra sonuç alınmadığı durumlarda ortaya konulabilecektir²¹.

VUK 10. maddesine göre kanuni temsilciye başvurulabilmesi için aranan diğer koşul ise şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesidir.

Vergi ödevi kavramının kapsamı içine vergi borcunun ödenmesi de alan ve bunu bir maddi ödev olarak addeden görüşler olduğu gibi²² sistematik yorum yaparak, ödemenin VUK 2. kitaptaki ödevler arasında değil VUK 1. kitabın 6. kısmının 1. bölümünde düzenlediği ve bu yüzden bir ödev sayılamayacağını belirten görüşler de mevcuttur²³.

Kanaatimizce vergi ödevini en üst norm olan Anayasa bütünü içinde okuyunca ulaşılabilecek sonuç; vergi borcunun ödenmesinin de bir vergi ödevi olduğudur. Bu açıdan, ödev

¹⁹ BİLGE, s.192.

²⁰ BARLASS, s.67-68.

²¹ CANDAN, s. 94.

²² KARAKOÇ, s.202; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 73; AYZAZ, s. 71.

²³ BARLASS, s. 48.

kavramının VUK 157 ila 257. maddeler arasında düzenlenen şekli ödevler ile vergi borcunu ödemek olarak düzenlenen maddi ödevi kapsadığını söylemek mümkündür.

4. Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'in Değerlendirilmesi

Gerek 6762 sayılı mülga Kanun'un 317. maddesinde gerekse 6102 sayılı TTK'nin 365. maddesinde anonim şirketlerde temsil ve yönetim yetkisinin yönetim kurulunda olduğu ve kanuni temsilci sıfatının da yönetim kuruluna ait olduğu belirtilmiştir.

Hem eski TTK'da hem de yenisinde yönetim yetkisinin devrine ilişkin düzenlemelerin yapılabileceğini hatırlatan tebliğ²⁴ şu açıklamayı yapmıştır: “6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında kanuni temsilcileri Mülga 6762 sayılı Kanuna göre şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile idare meclisi ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişiler, 6102 sayılı Kanuna göre şirket esas sözleşmesi ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş yönetim kurulu üyeleri veya yönetim kurulu üyelerinden en az birinin bulunması koşuluyla yönetim kurulu tarafından müdür olarak atanmış üçüncü kişilerdir”.

Tebliğ, “anonim şirketlerde, tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin ve ticaret sicili kayıtlarının tetkik olunması, temsil salahiyetinin aynı zamanda yönetim kurul üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir” demek suretiyle idareye bir araştırma külfeti de yüklemiştir.

Yönetim ve idare yetkisinin, belirli kişi ya da kişilere bırakılması halinde diğer üyeler, şirket borçlarından dolayı kanuni temsilci sıfatı ile sorumlu olmayacaklardır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; tebliğ, temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan tüm işlemlerde tam yetkili olmaları gerektiğini belirtmektedir.

Son olarak temsil yetkisinin devrinde önemli bir konu da tebliğin, temsil yetkisinin devredilip devredilmediği konusunun idarece araştırılma yöntemini göstermesidir. Tebliğ'de bu hususların araştırılmasının, ticaret sicili kayıtlarına ve ilanının yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne bakılarak tayin olunacağı hüküm altına alınmıştır.

²⁴ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

II. YARGI KARARLARI IŞIĞINDA KONUNUN İRDELENMESİ

A. Temsil ve İlzama Yetkili Kılınmamış Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu

Kamu alacaklarının takibinde asıl mükelleften alınamayan vergilerin, kusurlu olan ve kanuni temsilci olarak kabul edilenlerden isteneceği VUK'un 10 ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddelerinde açıklanmaktadır.

Anonim şirketlerde, kanuni temsilci olarak şirketi idare ve temsil eden yönetim kurulu üyelerinin her koşulda sorumlu tutulamayacaklarını açıklayan güncel yargı kararlarının incelenmesi bu bölümde yapılacaktır.

İstinaf aşamasına gelen bir davada, davacının itiraz ve istemleri arasında, şirketin yalnızca yönetim kurulu üyesi olduğu, şirketi temsile yetkili olmadığı, dolayısıyla sorumluluğuna gidilmesinin mümkün olmadığı iddiaları yer almaktadır. Olayda, şirketten tahsil edilemeyen vergi alacağı için kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Mahkeme ise davacının bu dönemde kanuni temsilci olup olmadığının, bir başka deyişle şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınıp kılınmadığının tespitinin uyuşmazlığın çözümü için önem arz ettiğini, Ticaret Sicili Gazetelerinde yayımlanan ilanlar ve yönetim kurulu kararları incelendiğinde, davacının mezkûr şirketin yönetim kurulu üyesi olduğunu, ancak davacının dava konusu dönemde şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı gibi, bu dönemde kendisine hiçbir konuda şirket adına işlem yapma yetkisi verilmediği, öte yandan, davalı idarece gönderilen bilgi ve belgelerde davacının dava konusu dönemde şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğu yönünde herhangi bir bilgi de bulunmadığı hususlarını değerlendirerek davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulmamıştır²⁵.

Temyiz merci vermiş olduğu bir kararda, vergi mahkemesinin, kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrini, davacının kanuni temsilci sıfatına haiz olduğu sabit olsa da, anonim şirket temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde, kamu alacağının bunlardan tahsili yoluna gidilmesi, diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerektiği kararını onamıştır. Üst mahkeme karar gerekçesinde, Ticaret Sicili Gazeteleri incelendiğinde; davacının temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı, sadece şirket yönetim kurulu başkan yardımcısı ve yönetim kurulu üyesi olduğu,

²⁵ İstanbul BİM 2. VDD, T. 13.10.2020, E. 2020/633, K. 2020/1649, <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

bu nedenle borçlu şirketin dava konusu dönemlere ilişkin olarak doğan borçlardan sorumluluğunun bulunmadığı sonucuna varılması gerektiğini değerlendirmiştir²⁶.

Son olarak inceleyeceğimiz kararda; davacı, Özel ... Dershanesi İşletmeciliği Anonim Şirketi'nin 20.06.2008 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında üç yıllığına yönetim kurulu üyeliğine seçilmiş, yapılan iş bölümüyle davacıya mali konularda sorumluluk ve yetki verilmemiştir. Ancak ilk derece mahkemesi, davacının dava konusu dönemde şirkette yönetim kurulu üyeliğinin devam etmesi nedeniyle davacının söz konusu vergi borçlarından sorumlu olduğu sonucuna varmıştır. Danıştay Vergi Dava Dairesi ise, yönetim kuruluna seçilen davacıya hiçbir mali sorumluluk ve yetki verilmediği, temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı, kararlaştırılan iş bölümüyle şirketin vergi borçlarının ödenmesinden ve diğer mali işlerin yürütülmesinden yönetim kurulu başkanının tam sorumlu ve yetkili olacağını belirlediğini gerekçe göstererek kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinde kanuna uygunluk görmemiş ve ilk derece mahkemesinin bu kararını bozmuştur²⁷.

Danıştay VDDK, T. , E. 2020/615, K. 2022/26 sayılı kararında karşı oy da yer almaktadır. Karşı oyda Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlerle ilgili bölümünde, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından yönetileceği ve temsil olunacağı, iç yönerge ile yönetim devrinin şirket iç düzenine ilişkin olduğu, şirketin dışa karşı temsilinde kanuni organının yönetim kurulu olduğunun ise açık olduğu ifade edilmiştir. Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kendi aralarında yapacakları görev dağılımının bir iç işlem niteliğinde olduğu, üçüncü kişiler açısından bağlayıcı bir yönü bulunmamasının sonucu olarak yönetim kurulu içinde yapılan görev dağılımı uyarınca bazı üyelere şirketi idari makamlar önünde temsil yetkisi verilmiş olması, temsil yetkisi verilmemiş olan yönetim kurulu üyelerinin belirtilen sorumluluğunun ortadan kalkması sonucunu doğurmayacağını açık olduğu, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebileceği belirtilmiştir.

B. Ticaret Sicil Gazetesindeki İlanın Kanuni Temsilcilik Sorumluluğuna Etkisi

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalarda, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmeden önce temsil ve ilzam yetkisinin devredilip devredilmediğinin araştırılmasının gerektiği hem son dönem yargı kararlarından hem de Bakanlık iç mevzuatından

²⁶ Danıştay 4. D, T. 22.06.2021, E. 2016/20561, K. 2021/3445, <https://karararama.danistay.gov.tr/> , Erişim Tarihi: 11.04.2022.

²⁷ Danıştay VDDK, T. 09.02.2022, E.2020/615, K.2022/26, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

anlaşılmaktadır. Ancak temsil ve ilzam yetkisinin devrinin vergi idaresi için hangi andan itibaren hüküm ve sonuç ifade edeceği tartışmalara yol açmaktadır.

Konuya ilişkin güncel bir karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilmiştir²⁸. Kurul, karar metninde, Türk Ticaret Kanunu'ndaki tescil ve ilâna ilişkin düzenleme ile iyi niyetli üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığını, düzenlemenin vergi sorumluluğu açısından bir sonuç doğurmadığını açıklayarak verilen ilk derece mahkemesi kararını bu yönüyle de hukuka uygun bulmamıştır.

Danıştay 4. D, T. , E. 2017/3687, K. 2021/7429 sayılı kararında; şirketten ayrılmasının hukuken kesinleşmesi halinde ayrılan ortağın, hisse devriyle ortaklıktan ayrılmasının tescil ve ilanının kurucu bir etkiye sahip olmayıp açıklayıcı nitelikte olduğunu, kamu idarelerince yapılan takipler açısından, idarenin tescil ve ilan edilmediği için ortaklıktan ayrılmanın kendisine karşı ileri sürülemeyeceğini iddia etmesinin mümkün olmadığını belirtmektedir²⁹.

Danıştay VDDK, 02.10.1997 tarih ve E. 1995/203, K. 1997/128 sayılı kararında: *“...yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üye, ayrılma durumu ticaret siciline tescil ve ilan edilmemiş olsa bile, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi gereğince şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulamaz...”* şeklinde hüküm kurmuştur.

Belirtmek gerekir ki, Danıştay'ın tescil ve ilan tarihinin, temsil yetkisinin sona erdiği tarihin belirlenmesi için yani kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilip gidilememesi açısından önemli olduğunu ileri süren bazı kararları da mevcuttur.

Bunlara örnek olarak Danıştay 4. Dairesi bir kararında, şirketteki hisselerini devreden kanuni temsilcinin, devri tescil ve ilan ettirmemesi durumunda şirket vergi borcundan sorumlu tutulacağını belirtmiştir³⁰.

²⁸ Danıştay VDDK, T. 09.02.2022, E. 2020/615, K. 2022/26. (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

²⁹ Danıştay 4. D, T. 25.11.2021, E. 2017/3687, K. 2021/7429, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.04.2022.

³⁰ Danıştay 4. D, T. 12.01.2021, E. 2016/13717, K. 2021/69, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 31.01.2022.

Temsil yetkisinin, dolayısı ile sorumluluğun tescil ve ilana bağlı olup olmaması vergi dairesinin iyi niyetli 3. kişi olarak kabul edilip edilmeyeceği ile bağlantılıdır. Bazı görüşler³¹, vergi dairesi açısından ticaret sicilinin olumsuz etkisinin dolaylı etkisine dikkat çekmektedir.

Bu görüşler, vergiyi doğuran olayın temelinde ticari nitelikte bir hukuki ilişki olduğunu, buna göre bu ilişkiden dolaylı olarak etkilenen vergi dairesinin de bu sebeple üçüncü kişi konumunda olduğunu savunmaktadır. Vergi dairesinin iyi niyetli üçüncü kişi olarak ticaret sicili kayıtlarındaki bilgiler ile hareket etmesini soyut güvenin korunmasının gereği olduğunu belirtmektedirler³².

Danıştay 3. Dairesi bir kararında vergi idaresini iyi niyetli 3. kişi olarak kabul ederek şöyle bir değerlendirmede bulunmuştur³³: “*yönetim kurulu üyesi olarak seçilen ve bu durumu tescil ve ilan edilen kişinin herhangi bir sebeple kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesi halinde bu hususun tescil edilip, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı, ancak yönetim kurulu üyesi seçilme ve sona erme durumları sicilde tescil ve ilan edilmeyen kişinin ancak bu görevinin sona erdiğinin bilinmesi halinde tescil ve ilan gerekli olmaksızın üçüncü kişilere karşı ileri sürülebileceği ve davalı idarenin de yasada belirtilen üçüncü kişilerden sayılacağı anlaşılmaktadır*”.

Görünen o ki, yargıda henüz görüş birliğine varılmış bir durum yoktur. Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun ticaret siciline tescil ve ilanı kurucu değil, açıklayıcı bulduğu başka bir kararı buna güzel bir örnektir. Bu kararın karşı oy kısmında ise, Danıştay 3. Dairesi’nin vergi idaresini iyi niyetli üçüncü kişi kabul eden ve bu bakımdan ticaret siciline tescil ve ilanı kurucu nitelikte değerlendiren görüşünün savunulduğu görülmektedir³⁴.

Bir anonim şirkette, tüzel kişilik ile kanuni temsilci arasındaki ilişkinin özel hukuk ilişkisi olduğu kabul edilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki, bu ilişkiyi aksi anlaşılmadığı takdirde vekâlet ilişki olarak kabul eden görüşler olduğu gibi³⁵ bu ilişkiyi vekâlet sözleşmesinin yanı sıra kendine has bir nitelik taşıyan sui generis bir sözleşme kabul eden görüşler de

³¹ Örnek görüş için VOGT, 2. KAPİTEL 4, N. 162-163, s. 342-343 akt. KARAMEHMETOĞLU, İ. (2021). Vergi Dairesi Özelinde Ticaret Sicili Kayıtlarında “Üçüncü Kişi”. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12 (2), s. 463.

³² KARAAHMETOĞLU, s. 463.

³³ Danıştay 3. D, T. 08.11.2012, E. 2010/2335 K. 2012/3569, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 31.01.2022.

³⁴ Danıştay VDDK, T. 03.11.2021, E. 2020/400, K. 2021/1470 K., (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 29.04.2022.

³⁵ HİRŞ, s. 311-312. ANSAY, 103-104; İMREGÜN, s. 202; ÇAMOĞLU (POROY, YASAMAN), s. 352, N. 543; KARAEĞE, s. 106.

mevcuttur³⁶. Ayrıca bazı yazarlarca kararlaştırılması ve olayda şartlarının bulunması hâlinde tüzel kişilik ile kanuni temsilci arasındaki ilişkinin iş (hizmet) sözleşmesi olabileceği kabul edilmektedir³⁷. Dolayısı ile kanuni temsilciliğin ortadan kaldırılışı da özel hukuk kuralları ile gerçekleşir. Şirket ile kanuni temsilci arasındaki ilişkinin istifa veya azil ile sona ermesi gerektiğinin kabulü ve ticaret siciline ve gazeteye ilanın muteberlik şartı olmadığı, sadece bildirici nitelikte olduğunun kabulü Türk Ticaret Kanunu'nun ticaret sicili ile ilgili düzenlemelerine uygundur³⁸.

Ticaret siciline bildirim amacını ortalık iç bünyesinde gerçekleşen işleme açıklık kazandırmaktadır. Bu şekilde, iyiniyetli üçüncü kişilerin zarar görmesi engellenir. VUK'un 10. maddesinde ise kanuni temsilci için getirilen sorumluluğun amacı ne iyi niyetli kişileri korumak ne de vergi idaresini korumaktır. Vergi idaresinin, sorumluluğunu yerine getirmeyen temsilciye başvurabilmesi için ortaklığın mal varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve bu vergiye bağlı borçların bulunması yeterli olup, ayrıca iyiniyet iddiasında bulunmaya ihtiyacı yoktur³⁹.

Tescil ve ilan, borcun ortaya çıkışında alacaklının iradesinin olduğu durumlarda işlevseldir. Yönetim ve temsil yetkisinin özel hukuk kişileri üzerinde etkili olabilmesi, ticaret siciline tescil ve ilanına bağlı olsa da vergi, yasadan doğan bir borç olduğundan tescilin ve ilanın bu noktada kurucu bir etkisi olmadığı söylenebilir⁴⁰.

Danıştay'ın ve genel olarak yargının konuya yukarıdaki örneklerde gösterildiği gibi farklı yaklaşımları mevcuttur. Tahsilat Genel Tebliği ise vergi idaresinin araştırmasını ticaret sicil ilanlarından yapması gerektiğini açıklamıştır.

Vergiye ilişkin olayların gerçek mahiyetini esas alan ekonomik yaklaşım ilkesini konuya uyarladığımızda sorumluluk tespiti için vergi ödevinin hangi temsilci tarafından yerine getirilmediğinin araştırması yapılmalıdır⁴¹.

Tescil ve ilandan maksat, esas olarak iyi niyetli üçüncü kişileri korumak olduğuna göre vergi dairesinin iyi niyetli üçüncü kişi olarak değerlendirilmesi de mümkün görünmemektedir. Bu durumda, temsil ve ilzam yetkisi olmayan yönetim kurulu üyesini, bu durum şirketçe ilan

³⁶ YENİSEY s. 317,

³⁷ ARSLAN, s. 416; ÇAMOĞLU (POROY, YASAMAN), s. 352, N. 543; HİRŞ, s. 311; İMREGÜN, s. 202.

³⁸ CANDAN, s. 130-131.

³⁹ YANLI akt. BARLASS, s. 116.

⁴⁰ ÇAMOĞLU, s. 144.

⁴¹ SİLAHŞÖR, s. 75.

edilmemiş olsa da ödenmemiş şirket alacaklarından sorumlu tutmak hukuka uygun olmayacaktır.

Yine Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen güncel bir karar örneğini bu noktada paylaşmak isabetli olacaktır. Davacının, hisse devir sözleşmesiyle ortaklık sıfatının sona erdiğini, dolayısı ile bu kararın tescil ve ilan edilene kadar gerçekleşen işlemlerden de davacının sorumlu tutulamayacağını belirten Vergi Mahkemesi kararını Danıştay Üçüncü Dairesi, devrin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacak olması gerekçesiyle hukuka uygun görmemiştir. Danıştay Dava Daireleri Kurulu ise ilk derece mahkemesinin ısrar kararını uygun bulmuştur⁴².

Danıştay 4. Dairesi, başka bir bakış açısıyla, yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan bir kişinin bu durum ilan edilmese dahi sorumlu tutulmaması gerektiğini, bu kişinin ticaret sicil memurluğunda ilanı bildirim yükümlüğü ve yetkisi olamayacağını belirterek açıklamıştır⁴³.

Yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan bir kişinin, kararda da belirtildiği gibi ticaret siciline tescil ve ilanında şirket adına değişiklik yapma yetkisi yoktur. O halde bu kişiyi durum ilan edilene kadar elinde olmayan bir sebep ile sorumlu tutmak, kişi açısından hakkaniyetli olmayacaktır.

Son olarak, yönetim kurulunun kendi arasındaki görev dağılımının ticaret siciline tescili zorunlu değildir. Bununla beraber, internet sitesi kurmakla yükümlü olan anonim şirketlerin internet sitelerinde, diğer bilgilerin yanında yönetim kurulu başkanının ad ve soyadının / unvanının sürekli olarak yayımlanması zorunludur⁴⁴. Konu bu kapsamda ele alınacak olursa, vergi idaresinin sorumlu kanuni temsilci araştırmasını ticaret sicil gazetesi ilanıyla kısıtlamamak gerekmektedir.

SONUÇ

Anonim şirket tüzel kişiliğinin yönetim ve idaresinden sorumlu organı yönetim kurulu olup, vergi güvenlik önlemi olan kanuni temsilcilik müessesesi açısından da vergi idaresine karşı tüzel kişiliğin ödevlerini yerine getirmek bakımından sorumludur.

⁴² Danıştay VDDK, T. 13.10.2021, E. 2020/1571, K. 2021/1282 <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 08.08.2022.

⁴³ Danıştay 4. D, T. 12.01.2022, E. 2021/1567, K. 2022/93, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 20.08.2022.

⁴⁴ YAVUZ, s. 141.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise sınırsız ve ikinci dereceden bir sorumluluk olup, AYM'nin 19.03.2015 tarih, 2014/144 esas, 2015/29 sayılı Kararı'nda da işaret ettiği üzere kusura dayalı bir sorumluluktur. Yönetim kurulu bir temsil ve idare organı olsa da bu sorumluluklarını özel hukuk anlaşmaları kapsamında murahhas üye veya yönetim kurulu üyesi ile birlikte murahhas bir müdüre bırakmış olabilirler. Böyle bir durumda, şirketi temsil ve ilzam yetkisinin kimde ya da kimlerde bulunduğu araştırılmadan, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz hükmüne dayanarak temsil ve ilzam yetkisi olmayan kusursuz yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmemelidir. Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 tebliğinde de benzer açıklamalar yapılmakla birlikte, son dönem yargı kararlarının da bu yönde olduğu görülmektedir.

Temsil ve ilzam yetkisinin devrinin veya en başından bu yetkinin belirli kişilere bırakılmasının ise Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ile mi geçerlilik kazanacağı hala tartışmalıdır. Yargı kararlarına baktığımızda son dönem kararlarda bile bu konuda bir birlik sağlanamadığı dikkat çekmektedir. Kanaatimizce şirketi temsil ve ilzama yetkili olmayan bir kişinin, şirketin yerine getirilmeyen vergisel ödevlerinden sorumlu olmaması, Ticaret Sicil Gazetesi'ndeki ilanın ise vergi idaresi açısından kurucu bir etki yaratmaması gerektiği yönündedir. İlan edilmeden maksat iyi niyetli üçüncü kişileri korumak olduğu düşünüldüğünde vergi idaresini bu kapsamda değerlendirmek uygun olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- AKKAYA, M. (2000). Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu. *Yaklaşım Dergisi*, S.95, 145-151.
- ANSAY, T. (1982). *Anonim Şirketler Hukuku* (6. b.). Ankara.
- ARSLAN, İ. (2013). *Şirketler Hukuku* (2. b.). (S. Karahan, Editör). Konya.
- AYAZ, E. (2015) *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları: Danıştay Kararları Işığında* (3.bs.) Ankara
- BARLASS T. İ. (2006) *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu* (1.bs.) İstanbul
- CANDAN, T. (2006) *Kanuni Temsilcisinin Vergi ve Diğer Alacaklardan Sorumluluğu*, (3.bs) Ankara
- ÇAMOĞLU, E. (2003). Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 23 (1-2), s. 139 - 146.
- DOĞAN, F. (2012). Yönetim Kurulunun Devredilemez Yetkileri ve Yönetim Yetkisinin Devri. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 18 (2), s. 609 – 640.
- GÜNEŞ, G. (2011) *Verginin Yasallığı İlkesi*, 12 Levha (3. b.) İstanbul s.168
- HİRŞ, E. (1948). *Ticaret Hukuku Dersleri* (3. b.). İstanbul.
- İMREGÜN, O. (1989). *Anonim Ortaklıklar* (4. b.). İstanbul.
- KANETİ, S. (1989). *Vergi Hukuku*. (2. b.). İstanbul.
- KARAEĞE, Ö (2014). Anonim Şirketlerde Genel Kurulun Yönetim Kurulu Üyelerini Görevden Alma (Azil) Yetkisi (TTK m. 364). *Ankara Baro Dergisi*, (1), s. 69-110.
- KARAKOÇ, 7. (2014) *Genel Vergi Hukuku* (7 b.) Ankara
- KARAMEHMETOĞLU, İ. (2021). Vergi Dairesi Özelinde Ticaret Sicili Kayıtlarında “Üçüncü Kişi”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (2), s. 450-465.
- KAYA GÖÇMEN, Ö., DEDEAĞAÇ, E. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu. *TBB Dergisi*, (129), s. 63-106.

- KİRAZ, A., ÖZDEMİR, İ. (2004). V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları, Vergi Sorunları Dergisi, (184), s. 79-85.
- MİMAROĞLU, S. K. (1967). Anonim Şirketlerde İdare Meclisi Azalarının Hukukî Mes'uliyeti. Ankara.
- BİLGE, N. (2000) Hukuk Başlangıcı, (14.bs) Ankara
- OKTAR, A (2010). Vergi Hukuku (10. b.). İstanbul.
- ÖNCEL, M. KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2018) Vergi Hukuku (27. b.) Ankara
- POROY, R., TEKİNALP, Ü., ÇAMOĞLU, E. (2014). Ortaklıklar Hukuku (13. b., C. I). İstanbul.
- RENÇBER, A., (2017) Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri (1.bs) İstanbul
- SABAN, N. (2016). Vergi Hukuku (8. b.). İstanbul.
- SİLAHŞÖR, M. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu. Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2 (1), s. 67-80.
- ÜNLÜ, U. (2016). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurullarının Üst Gözetim Sorumluluğu. Vergi Sorunları Dergisi, (337), s. 135-138.
- YENİSEY DOĞAN, K. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği ve İş Sözleşmesi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 74 (Özel), Prof. Dr. Fevzi Şahlanan'a Armağan, s. 313-336.
- YAVUZ, M. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Başkanının Seçimine İlişkin Esaslar ile Görev ve Yetkileri. Vergi Sorunları Dergisi, (351), s. 140-145.

Yararlanılan İnternet Siteleri:

<https://www.lexpera.com.tr>

<https://karararama.danistay.gov.tr/>

<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

<https://portal.yaklasim.com/makale/2000-11/ozel-hukuk-sozlesmelerinde-yer-alan-vergisel-hukumlerin-gecerliliği-ve-baglayıcılığı-sorunu?term=>