

# ANONİM ORTAKLIKTA YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN ORTAKLIĞIN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUĞU VE YURT DIŞINA ÇIKIŞ YASAĞI

Yrd. Doç. Dr. Nihat TAŞDELEN<sup>1</sup>

## I- GİRİŞ

TTK.'nın 269 maddesinin 1. fıkrasında “Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir” şeklinde düzenlenen ve ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan anonim ortaklık, Ticaret Kanunumuzda yer alan önemli ortaklıklardan biridir. Kişilerdeki tasarrufların bir araya getirilmesiyle kurulması hedeflenen önemli bir sermaye şirkettir<sup>2</sup>.

Anonim ortaklık, “Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur” hükmünü ihtiva eden TTK.'nın 137 maddesi gereği tüzel kişiliğe sahiptir. Tüzel kişilik sıfatını, yine aynı kanunun 301/1. fıkrası gereği; ortaklığın (ortaklık ana sözleşmesinin)<sup>3</sup> ticaret siciline tescili ile kazanmaktadır. Anonim ortaklık tüzel kişilik kazanmakla, ortaklığı bir araya getiren kişilerden

---

<sup>1</sup> Dicle Üniv. Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Öğr. Üyesi

<sup>2</sup> Bkz. İMREGÜN, Oğuz, **Anonim Ortaklıklar**, 4. Bası, Yasa Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1989, s.1 vd.

<sup>3</sup> POROY, Reha (TEKİNALP, Ünal/ÇAMOĞLU, Ersin), **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Güncelleştirilmiş 9. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2003, s. 22.

ayrı bir kişiliğe sahip olmakta ve bunun sonucu olarak; ortakların taahhüt ettiği ve yerine getirdiği sermaye, ortaklığa ait hale gelmektedir. Ortaklık malvarlığının sahibi ve idarecisi ortaklığın kendisi olmakta<sup>4</sup>; ortaklık faaliyetlerinden meydana gelen hak ve borçlar da ortaklığı ilgilendirmektedir. Ancak ortaklık işlerinin yönetilmesi ve üçüncü kişilerle yapılan işlemlerde ortaklığın temsili için bir organa ihtiyaç bulunmaktadır<sup>5</sup>.

Anonim ortaklığın, karar organı olan genel kurul, denetleme organı olan denetçiler/ denetleme kurulu ve yönetim kurulu olmak üzere üç yasal ve zorunlu organı bulunmaktadır. İşaret ettiğimiz bu üç organ içerisinde, anonim ortaklığın yönetimi ve temsili görevi ve yetkisi yönetim kuruluna aittir.

Ticaret Kanununun, yönetim kuruluna yüklediği görevlerin içinde en önemlisi, yönetim ile temsil görev ve yetkisidir. Bu husus, TTK. m.317 vd.'da düzenlenmiştir. 317. maddeye göre, “Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur”.

Yönetim kurulu, iç ilişkide ortaklığın ayakta kalması ve amacına yönelik faaliyetlerini sürdürmesi için ortaklığın yönetim görev ve yetkisi ile donatılmıştır. Yönetim kurulu, bu husustaki görev

---

<sup>4</sup> POROY (TEKİNALP/ÇAMOĞLU), **Ortaklıklar**, s.291. Anonim ortaklığın tüzel kişilik kazanmasının önemli sonucu, sadece ayrı bir malvarlığın sahip olması değildir. Bununla birlikte, ticaret unvanı, ikametgahı, tabiiyeti ve ehliyeti hususlarında da Ticaret Kanunu önemli sonuçlar düzenlemiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz. a.e., s.100).

<sup>5</sup> HELVACI, Mehmet, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Sorumluluğu**, 2. Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2001, s.23.

ve yetkisini, bazı konularda bir karar almaksızın; doğrudan doğruya, bazılarında da kurul halinde karar alarak kullanmak durumundadır<sup>6</sup>.

Anonim ortaklığın dış ilişkilere konu işlemleri, temsil ilişkisi çerçevesinde yönetim kurulunun görev ve yetkisi dâhilindedir. Yani üçüncü kişilerle ilişkilerinde ortaklığı temsil etmek, kural olarak yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, anonim ortaklığın kanuni temsilcisi durumundadır.<sup>7</sup> Yönetim kurulunun ortaklık adına ve hesabına yaptığı iş ve işlemlerden doğan sorumluluk, kural olarak ortaklığa aittir. Ancak kanunun aradığı bazı şartların oluşmasıyla yönetim kurulunun sorumluluğuna gitmek mümkündür<sup>8</sup>.

Anonim ortaklığın dış ilişkilerinin önemli sonuçlarından biri de, ortaklık lehine doğan hakların yanında, ortaklığın sorumluluğunu doğuran borçlarıdır. Ortalık temsilcilerinin yaptığı işlemlerden doğan ortaklık borçları, özel hukuk veya kamu hukuku hükümlerine dayanabilir. Bu çalışmada, ortaklık borçları içerisinde önemli bir yere sahip olan vergi borcu açısından, ortaklık temsilcilerinin sorumlu olup olmayacağı; sorumluluk söz konusu ise, hangi mevzuat hükümlerine göre ve hangi şartlarla bu sorumluluğun ortaya çıkacağı; bu tür bir sorumluluğun temsilciler için, yurt dışına çıkış tahdidini gerektirip gerektirmediği incelenmeye çalışılmıştır.

---

<sup>6</sup> Bkz. ERİŞ, Gönen, **Anonim Şirketler Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s.218

<sup>7</sup> Temsil yetkisinin kullanılması konusunda bkz. DOMANIÇ, Hayri, **Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK. Şerhi II**, s.517 vd.; ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP), **Ortaklıklar**, s.305 vd.

<sup>8</sup> Bkz. TTK. m. 336,337, 340'daki atıfla 309.

## II- ANONİM ORTAKLIĞIN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLUĞU

### A- Kural: Anonim Ortaklığın Sorumlu Olması

Mevzuatımızda, anonim ortaklığın vergi borçlarından<sup>9</sup> sorumluluğuyla ilgili düzenleme, TTK.'da, VUK.'da ve AATUHK.'da bulunmaktadır. Aşağıda açıkladığımız bu mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; vergi borçları anonim ortaklığın malvarlığından alınmalıdır.

TTK.' da açıkça vergi borcundan bahsedilmese de 269 maddesinin 1. Fıkrasında yer alan "... borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir" şeklindeki düzenlemenin vergi borçlarını da kapsadığı ve bu borçtan ortaklığın sorumlu olduğu açıktır.

VUK.'nun "Vergi Sorumluluğu" başlığını taşıyan ikinci bölümünde yer alan Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlıklı 8. maddesine göre, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir (1. f.), vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından vergi dairesinin muhatabı olan kişidir (2. f.)<sup>10</sup>. Dolayısıyla anonim ortaklığın vergi borcu terettüp eden bir tüzel kişi olduğu ve vergi borcundan sorumlu olduğu

---

<sup>9</sup> Anonim Ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefidir (KVK. m.1-2). Bunun yanında faaliyeti gereği faaliyet alanına göre, emlak, taşıt alım satım vergisi, motorlu taşıtlar vergisi açısından da bir anonim ortaklığın vergi mükellefi olması mümkündür (bkz. HELVACI, a.g.e., s.101). Ayrıca çevre temizlik vergisini de bu açıdan hatırlatmak gerekir.

<sup>10</sup> Bu iki kavram ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul 2006, s.71 vd.

ortadadır. Keza aynı Kanunun “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10. maddesinde yer alan “Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” (1.f.) şeklindeki düzenleme de tüzel kişi sıfatını haiz anonim ortaklığın vergi mükellefi olduğuna ve vergi borcudan sorumlu olduğuna işaret etmektedir.

AATUHK.’nun “Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar” başlıklı 22. maddesindeki, “Amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakikî ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu Kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmiyen alacak bu hakikî ve hükmi şahıslardan bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunur” hükmü, amme alacağı kapsamında yer alan vergi borcunun birinci derecede tüzel kişi sıfatına sahip anonim ortaklıkça yerine getirilmesi gerektiğini göstermektedir.

## **B- İstisna: Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumlu Olması**

### **1- Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumlu Olması İle İlgili Düzenlemeler**

Anonim ortaklığın vergi borçlarından sorumluluğu, yukarıda açıkladığımız hükümlerde görüldüğü gibi, birinci derecede ortaklığın kendisine aittir. Ancak bazı durumlarda, kanun koyucu bu sorumluluğu, ortaklığı temsil etme görev ve yetkisine sahip kişilere

yüklemiştir. Sözüünü ettiğimiz düzenlemeler, TTK.'da, VUK.'da ve AATUHK.'da yer almaktadır.

TTK. kanuni temsilcilerin, anonim ortaklığın vergi borçlarından dolayı sorumluluğuna açık bir ifade ve özel bir düzenleme ile değinmemiştir. Ancak anonim ortaklıkta yönetim kurulunun sorumluluğunu düzenleyen hükümlere baktığımızda; sorumluluk hallerini kaleme alan 336. maddesinin uygulama alanını bulacağı kesindir. Maddeye göre, “İdare meclisi azaları şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsan mesul olamazlar. Ancak aşağıda yazılı hallerde gerek şirkete gerek münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler.

1. Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vuku bulan ödemelerin doğru olmaması;
2. Dağıtılan ve ödenen kar paylarının hakiki olmaması;
3. Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya bunların intizamsız bir surette tutulması;
4. Umumi heyetten çıkan kararların sebepsiz olarak yerine getirilmemesi;
5. Gerek kanunun gerek esas mukavelelerinin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmal neticesi olarak yapılmaması.

Beş numaralı bentte yazılı vazifelerden birisi 319 uncu madde gereğince idare meclisi azalarından birine bırakılmışsa, mesuliyetin

ancak ilgili azaya yükletilmesi lazım gelip o muameleden dolayı müteselsilen mesuliyet cari olmaz".<sup>11</sup>

Yönetim kurulu, yukarıda belirttiğimiz üzere, ortaklığı dış ilişkilerde temsil eden organdır. Ortaklığın vergi borçlarıyla ilgili işlemleri yapmak ve ödenmesini sağlamak, dış ilişkiler kapsamında yer aldığından; bu görev, işaret ettiğimiz maddenin 1 fıkrasının 5. bendi gereği, kanunun yönetim kuruluna yüklediği bir görevdir.<sup>12</sup>

Yönetim kuruluna verilen görevler ve bu görevlerden doğan sorumluluk, sadece TTK.'da düzenlenenlerden ibaret değildir. Diğer kanunlarda öngörülen ve ortaklığın dış ilişkileri kapsamında değerlendirilebilecek görevler de bu kapsamdadır.<sup>13</sup> Bu bağlamda ele aldığımız VUK. ve AATUHK. hükümlerinin birbirine paralel ve TTK.'a nazaran daha açık bir şekilde, işaret ettiği şartların gerçekleşmesi halinde; yönetim kurulunun, anonim ortaklığın vergi borcundan sorumluluğunu düzenlediğini görmekteyiz.

---

<sup>11</sup> Bu maddede öngörülen sorumluluk sebepleriyle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz.ÇAMOĞLU, Ersin, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, İkinci Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul-2007, s. 44 vd.; HELVACI, s. 50 vd.

<sup>12</sup> TTK.'nın 336/1-5 hükmü, sadece TTK.'daki görevleri değil; diğer kanunlardaki yönetim kurulu üyelerinin görevlerini de kapsamaktadır (bkz. HELVACI, **a.g.e.**, s.67; YILDIZ, Şükrü, "Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu", **Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU'na 65. Yaş Günü Armağanı**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1999, s.774); Y. 11. HD.'nin 6.6.1994 tarih, E. 6298, K. 4723 sayılı kararından "Mürahasas müdür olarak görev yapan ortak, anonim ortaklığın işlemlerinde vergi yasalarına aykırılığı nedeniyle ortaklığı zarara sokmuş ise, bu zarardan ortaklığa karşı TTK. Nun 336/5 maddesi uyarınca sorumlu olur" (ERİŞ, Anonim, s.311)

<sup>13</sup> ÇAMOĞLU Ersin "Anonim Şirket İdare Meclisi Üyelerinin Umumi Heyet Kararlarının İcrasından Doğan Mesuliyeti", **Batıder**, C.III, Sy. 5, s. 527.

VUK.'da 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunla değiştirilen 10. maddenin ikinci fıkrası, vergi sorumlusu olan tüzel kişinin bu borcunu yerine getirmesi gereken kanuni temsilcilerin, "... bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır" düzenlemesi ile kendi malvarlığıyla ortaklığın vergi borçlarından sorumlu olacağını düzenlemiştir.

AATUHK.'nun mükerrer 35. maddesi, "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlığı altında VUK.'taki düzenlemeye paralel bir düzenleme öngörmektedir. 25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunla eklenen bu hükme göre, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan<sup>14</sup> amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şâhsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

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

---

<sup>14</sup> Daha önce maddede yer alan "şirketten tahsil imkanı bulunmayan" ibaresi, 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" unun 3. maddesiyle "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklide değiştirilmiştir (bkz. 6 Haziran 2008 tarih ve 26898 Sayılı (1. Mükerrer) R.G.).



Gerek VUK. (m.10/son), gerekse AATUHK.'na (Mükerrer m.35/3) göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Ayrıca temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya mümessillerin, bahsettiğimiz Kanun maddeleri gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilme imkânları mevcuttur (VUK. m.10/3, AATUHK. mükerrer m.35/4)<sup>15</sup>.

## **2- Anonim Ortaklığın Vergi Borçları Açısından Yönetim Kurulu Üyelerinin Hangi Kanuna Tabi Olduğu Sorunu**

VUK. ve AATUHK. hükümlerinin birbirine paralel ve benzer düzenlemeler getirdiğine yukarıda değinmiştik. Ancak bu iki kanunun örtüştüğü noktaların yanında, uygulama alanları itibariyle farklılıklar taşıdığını ve özellikle de kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması açısından aralarında ciddi farklar bulunduğunu da vurgulamak gerekir. Bu nedenlerden dolayı anonim ortaklığın vergi borçlarından dolayı yönetim kurulunun sorumluluğunun tespitinde hangi kanunun uygulanacağı; hangi kanunun getirdiği şartlar kapsamında sorumlu tutulacakları hususu önem kazanmaktadır.

---

<sup>15</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜRGÜR, Şebnem Pınar, YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 132, Aralık 2003, s.125,128 vd.

## **a-. VUK.’nun 10. Maddesi İle AATUHK.’nun Mükerrer 35. Maddesinin Karşılaştırılması**

VUK. ile AATUHK.’nun konumuz itibariyle örtüştüğü en önemli noktası, ikisinin de amme alacağını düzenlemesidir. VUK.’nun 10. maddesinin konusu olan vergi, AATUHK.’nun 1. maddesi kapsamında bir amme alacağıdır. Bunun yanında iki kanundaki düzenleme arasında kapsam, dayanak, nitelik, şartları ve görev süresi bakımından fark bulunmaktadır<sup>16</sup>.

Bu farklara kısaca bakmak gerekirse; kapsam açısından AATUHK. daha geniş bir çerçeveye sahiptir. Mükerrer 35. maddenin kapsamını, aynı kanunun 1.ve 2. maddesinde işaret edilen alacaklar oluşturur. 1. maddeye göre, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur”. Oysa VUK.’nun 10. maddesinin kapsamına vergi alacakları ve bu alacaklara

---

<sup>16</sup> YILMAZ Sezgin, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2006, Sy. 33, s.112. Bu hususlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. CANDAN, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.173 vd.

bağlı gecikme faizi ile vergi cezaları<sup>17</sup> girmektedir; yani daha dar kapsamlıdır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından iki maddenin dayandığı noktalar da farklıdır. VUK.'nun 10. maddesinin dayandığı nokta, 2. fıkranın temsilciye yüklediği bir görevin ihlalidir. Mükerrer 35. maddedeki sorumluluk ise, kanuni temsilci sıfatına dayanmaktadır. Niteliği itibariyle ele aldığımızda VUK. 10. maddesinin öngördüğü sorumluluk, kusur sorumluluğudur. Bu maddenin 3505 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki metninde ödevlerini kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri halinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmişti. Bu ibarelerin kanundan çıkarılması üzerine doktrinde kusursuz sorumluluk halinin benimsendiği ifade edilmiştir<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> VUK.'nun 333. maddesine göre, tüzel kişinin idare edilmesi sürecinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden doğan vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir. Ortaklığa kesilen vergi cezalarından kanuni temsilcilerin sorumluluğu, 10. madde kapsamında kabul edilmiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.202, 203). Vergi borcunun kapsamında yer alan vergi alacağı, vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşur. Vergi alacağına bağlı alacaklardan anlaşılması gereken ise, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan faiz, gecikme zammı ve fon kesintileridir (Bkz. NARTER, Recep, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2, Sy. 17, Mayıs 1994, s.74. Ancak yazar, fonları, vergi alacağına bağlı alacaklar dışında tutmaktadır; YILMAZ, **a.g.m.**, s.113,114,115; YILDIZ, **a.g.m.**, s.779,780; GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 130, Ekim 2003, s.131,132;).

<sup>18</sup> HELVACI, **a.g.e.**, s.102;ÇAMOĞLU, **a.g.e.**, s.260,261 (yazarın bu kanaati, dip not 30’da verdiğimiz ifadesiyle çelişmektedir); KARAKOÇ, kusurun şart olmadığını, vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından alınamaması ile temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirmemesi arasında bağlantı olmasını yeterli görmektedir (KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.202). NARTER, **a.g.m.**, s.78, 82; GÜRGÜR ve YEŞİLYURT da her ne sebeple olursa olsun vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasını, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaları için yeterli olacağını ifade etmektedirler (GÜRGÜR/ YEŞİLYURT, **a.g.m.-I**, s.128; **a.g.m.-III**, s.124); ATEŞLİ Erkan,

Kanaatimce değişikliğe rağmen bu madde, TTK.'nın 336/1-5 hükmüyle değerlendirildiğinde kusur sorumluluğunun devam ettiğini beyan etmek mümkündür; zira unutulmamalıdır ki 10. maddenin getirdiğı sorumluluk kanuni görevlerini getirmeyenler için öngörölmüştür. Kanuni görevlerin yerine getirildiğinin ispatı, temsilciyi tıpkı kusursuz olduğunun ispatı gibi sorumluluktan kurtaracaktır<sup>19</sup>. Dolayısıyla kanunun bu yeni düzenlemesiyle, kusursuz sorumluluğı değil; vergi ödevinin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcilerin kusurlu olduğu varsayımını getirdiğini düşünüyöruz<sup>20</sup>. Mükerrer 35. maddenin uygulanmasında, temsilcinin kusuru aranmaz; sadece alacağın tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğı anlaşılan nitelikte olması aranmaktadır. Şartları itibariyle karşılaştırıldığında, temsilcinin sorumlu olması için, vergi borcunun asıl borçludan tahsil edilememesi yeterli değildir. Bu durum, temsilcinin bu husustaki görevini ihlal etmesinden doğmuşsa temsilcinin malvarlığına gidilebilir. Oysa mükerrer 35. maddenin temsilci hakkında uygulanabilmesi için, amme alacağının, asıl

---

“Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sy. 94, Ekim 2000, s.166. Yazar, makalesinin sonuç kısmında, temsilcinin kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulacağından da bahsederek kendi içinde çelişkiye düşmektedir.

<sup>19</sup> Aynı yönde YILDIZ, **a.g.m.**, s.791 vd.; BAHTİYAR Mehmet, **Ortaklıklar Hukuku**, 3. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2007, s.140; ÖZDEN Bülent, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Şirketin Vergi Borcu Nedeniyle Konulan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına Bir Örnek Ve Bu Uygulamanın Eleştirisi” **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Yıl: 2 Sayı: 8 Nisan 2007, s.94; YILMAZ, **a.g.m.**, s.115. Yazar, kanuni temsilcinin kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı açacağı idari davada, kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulma olanağına sahip olduğuna işaret etmektedir.

<sup>20</sup> Bu düşünce, TTK.'nın 338. maddesine de uygundur.

borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir hal alması yeterlidir<sup>21</sup>.

Ayrıca iki madde, kanuni temsilcilerin görevde kaldığı süre itibariyle de farklılık taşımaktadır. AATUHK.'nun mükerrer 35 maddesine 5 fıkra olarak 5766 sayılı Kanununun 4. Maddesiyle eklenen hükme göre, “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”. Oysa vergi borcunun doğduğu zaman ile bu borcun ödeneceği zamanda farklı kişiler, temsilci sıfatını haiz ise, ödeme zamanındaki temsilcilerin kusurundan kaynaklanan vergi borçları için borcun doğduğu dönemdeki temsilcilerin bir kusuru yoksa malvarlıklarına gitmeye imkân yoktur<sup>22</sup>.

### **b- Anonim Ortaklığın Vergi Borçları Bakımından Yönetim Kuruluna Uygulanacak Maddenin Tespiti**

Yönetim kurulu üyelerinin, ortaklığın vergi borcundan sorumlu tutulabilmesinin şartlarını saptamak, bunlara uygulanacak maddenin tespitine bağlı olacaktır.

Aynı konuda yürürlükte olan VUK.'nun 10. maddesi ile AATUHK.'nun mükerrer 35. maddesinden hangisinin uygulanacağını, hükümleri düzenleyen kanunun özel kanun/özel hüküm- genel kanun/

---

<sup>21</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. CANDAN, **a.g.e.**, s.187,188; GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-IV”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sy. 133, Ocak 2004, s.149).

<sup>22</sup> Bkz. s.17.

genel hüküm vasfını taşımasına bağlı olarak saptamak gerekir. Bunu yaparken de kanunun tarihini de göz ardı etmemek gerekir.

Her iki kanun özel veya genel ise, yeni tarihli; yani sonradan yürürlüğe giren kanun uygulanacaktır. İki kanundan biri özel bir genel kanun niteliğinde ise ikili bir ayırım yapmak gerekir. Eğer eski olan kanun genel, sonraki kanun özel kanun ise özel kanun uygulanacaktır. Ancak eski kanun özel, yeni tarihli kanun genel kanun ise; kanun koyucunun amacı araştırılmalıdır<sup>23</sup>. Kanun koyucunun yeni tarihli genel kanunu getirirken, eski özel nitelikli kanunu yürürlükten kaldırma amacını taşıyıp taşımadığına bakmak gerekir. Amaç, eski özel kanunu fiilen de olsa yürürlükten kaldırmak ise yeni genel kanun uygulanmalıdır. Aksi halde eski özel kanun uygulanacaktır.

Genel kanun, benzer nitelikteki hukuki ilişkileri veya önemli bir kısmını etraflı şekilde düzenleyen kanundur. Bunun yanında genel nitelikte olmayan belli hususları ayrıntılı olarak düzenleyen kanun özel niteliklidir<sup>24</sup>. Bu açıdan VUK. ve AATUHK.'na baktığımızda ikisinin düzenlediği hususlar itibariyle genel kanun olduğu söylenebilir<sup>25</sup>. İki kanunun dolayısıyla iki hükmün konusunu ayrıntılı bir tek husus oluşturmamaktadır. Biri bütün vergi borçlarının tahsili

---

<sup>23</sup> OĞUZMAN Kemal/ BARLAS Nami, **Medeni Hukuk**, 10.Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2003, s.36 ; DİNÇKOL, Abdullah, **Temel Hukuk Bilgisi**, Dördüncü Basım, Der Yayınları, Ankara 2007, s.96.

<sup>24</sup> BİLGE, Necip, **Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel İlkeleri**, 4. Baskı, Ankara 1983, s.48

<sup>25</sup> VUK.'nun konusunu ana hatlarıyla genel bütçeye giren vergi resim ve harçlar ile il özel idarelerin ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar oluşturmaktadır (m.1). Bu aynı zamanda 10. madde kapsamı açısından da bir ölçüttür. AATUHK.' da vergi ile birlikte diğer kamu alacaklarını konu almaktadır.

ile ilgili iken; diğeri vergi dâhil diğerk kamu alacaklarının tahsili ile ilgilidir. Ancak genel ve özel kanun ayrımı, nispi bir özelliktir. İki genel nitelikli kanundan biri, diğesine göre özel nitelik taşıyabilir. Tıpkı incelediğimiz iki kanun gibi. VUK.'nun 10. maddesinin konusu mükellef ve vergi sorumlusunun malvarlığından tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacak ile cezalar için kanuni temsilcilerin malvarlığıyla sorumlu tutulması iken, AATUHK. mükerrer 35. maddenin konusu, vergi ve buna bağlı alacak ile cezalarla birlikte diğerk kamu alacaklarının borçlusundan tahsil edilmemesine bağlı olarak gidilebilen kanuni temsilcilerin sorumluluğudur. Bu nedenle VUK.'daki düzenlemenin AATUHK.'na göre özel nitelikte olduğu aşikârdır<sup>26</sup>. Durum böyle olunca iki kanunun yürürlüğe girdiği tarihe bakmak icap eder. Yukarıda verdiğimiz açıklamalardan anlaşıldığı üzere, Mükerrer 35. madde, 10. maddeye göre daha yeni tarihlidir. O halde burada Mükerrer 35. madde getirilirken kanun koyucunun 10 maddeyi bertaraf etme düşüncesinde olup olmadığına bakarak, yönetim kurulu üyelerinin, ortaklığın vergi borcundan sorumlu tutulup tutulamayacağını saptamak gerekir.

AATUHK mükerrer 35. maddenin gerekçesi, kanun koyucunun bu konudaki amacını ortaya koymaktadır. Gerekçeye göre;

---

<sup>26</sup> Aynı yönde ÇAMOĞLU, a.g.e., s.257; Danıştay 3. Dairesinin 12.10.1999 tarih, E.1999/275, K. 1999/3287 sayılı kararından: “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun mükerrer 35. maddesiyle, vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan amme alacaklarında kanuni temsilcinin takibi amaçlandığından, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10. maddesinin uygulanması gerekmektedir” (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

“... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümden hareketle, tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanun'un cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır.



Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır.

Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci madde eklenmiştir<sup>27</sup>. Kanunun gerekçesinin özellikle son paragrafından anlaşıldığı üzere kanun koyucu, VUK.'nun 10. maddesini yürürlükten kaldırmamıştır<sup>28</sup>. Dolayısıyla anonim ortaklığın vergi borçlarından yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ve şartları, VUK. 10 madde çerçevesinde ele alınmalıdır. Danıştay'ın kararları da bu doğrultudadır. Danıştay 14. Dairesinin 4.11.1997 tarih ve E. 1997/1869, K. 1997/3971 sayılı kararına göre, “6183 sayılı Kanun, 1'inci maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı

---

<sup>27</sup> CANDAN, a.g.e., s.182,183'ten naklen.

<sup>28</sup> Kanaatimce 4.6.2008 tarihli 5766 Sayılı Kanunun 4. maddesi ile AATUHK.'ki kanunun mükerrer 35. maddesine eklenen “Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz” hükmü de bu sonuca etkili değildir.

alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin uygulanma olanağı yoktur. Nitekim kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiğı belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırma gidilmiş olmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağılı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. Dolayısıyla, vergi ve buna bağılı alacaklar için kanuni temsilci olan davacının, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine göre düzenlenen ödeme emri ile takibi mümkün değildir”<sup>29</sup>.

### **3- Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Vergi Borcundan Sorumlu Olması İçin Gerekli Şartlar**

Anonim ortaklığın yönetim kurulu üyeleri, ancak aşağıda değindiğimiz şartlarla, ortaklığın vergi borcundan sorumlu olup; malvarlıklarına gidilebilir:

- Vergi Usul Kanununun dayanak 10. maddesine göre tüzel kişi adına temsilcilerinin vergi borcundan sorumlu olabilmesi, tüzel kişinin takip edilmiş olması ve vergi alacağının tahsil edilmemiş

---

<sup>29</sup> ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti, Ankara 2002, s.372 vd. Aynı yönde Danıştay 3. Dairesinin 12.5.1998 tarih ve E. 1996/6514, K. 1998/1701 sayılı kararı (a.e., s.371,372)

olmasına bağlıdır<sup>30</sup>. Dolayısıyla ortaklık hakkında takip yollarının tüketilmesi gerekir. İcra yoluyla satılan mallardan alacak karşılanmamış veya şirket iflasına karar verilmişse, yöneticilerinden borcun tahsili yoluna gidilebilmesi için öncelikle iflas masasına müracaat edilmesi ve şirket malvarlığından alınmamış olması gerekir. Şirketin malvarlığı paraya çevrilmediği sürece, şirketin vergi borcu için yönetim kurulu üyesine başvurulamaz ve hakkında yurt dışına çıkış yasağı konulamaz. Dolayısıyla temsilciye başvurulabilmesi için anonim ortaklığın ödeme kabiliyetinin olmaması gerekir ve bunun gösteren bir aciz vesikasının düzenlenmiş olması lazımdır (AATUHK. m.75). Danıştay'ın kararlarında da bu husus, açıkça ifade edilmiştir. Danıştay 3. Dairesinin 17.6.2003 tarih ve E. 2002/919, K. 2003/3559 sayılı kararında “İflasına karar verilen şirketin iflas masasına dahil olan malvarlığı henüz satılarak paraya çevrilmediğinden bu aşamada şirket hakkında takibatın tamamlandığından ve şirketin malvarlığının vergi borçlarını karşılamaya yetmediğinden söz edilemeyeceğinden, kamu alacağının şirket malvarlığından tahsil imkanının kalmadığından bahisle yönetim kurulu üyesi olan davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmamaktadır” sonucuna varılmıştır. Aynı yöndeki 4. Dairenin 7.7.2004 tarih ve E. 2003/2107, K. 2004/1692 sayılı kararındaki “Davacının kanuni temsilcisi olduğu Anonim Şirketinin vadesinde ödenmeyen vergi borçları nedeniyle

---

<sup>30</sup> ÇAMOĞLU, **a.g.e.**, s.261; BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 18. Bası, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara, 2008, s.55; YILDIZ, **a.g.m.**, s.780 vd.; YILMAZ, **a.g.m.**, s.114,115; HELVACI, tüzel kişinin takip edilmiş olması ve vergi alacağının tahsil edilmemiş olmasını, VUK.'nun 10. maddesinin tek ön şartı olarak nitelendirmektedir (bkz. **a.g.e.**, s.103); aynı yönde NARTER, **a.g.m.**, s.76.

adına tesis edilen yurtdışına çıkış yasağı işleminin iptali dileğiyle dava açılmıştır. Şirket hakkındaki takip yolları tüketilmeden ve vergi borcunun davacıdan tahsili için yapılan herhangi bir takip ve tebligat bulunmadığından, Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca bir ödeme emri düzenlenmeden sözkonusu şirketin borcundan dolayı davacının verginin asıl borçlusu olduğu kabul edilerek yurt dışına çıkış yasağı konulmasına ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır”<sup>31</sup> ifadesi de bu durumu destekleyici niteliktedir.

---

<sup>31</sup> Danıştay 4. Dairenin 20.6.2002 tarih ve E. 2001/3894, K. 2002/2666, 25.3.2003 tarih ve E. 2002/2824, K. 2003/1790 kararından: “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasında da yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür. Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesinde de anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Belirtilen bu madde hükümleri uyarınca yönetim kurulu üyelerinin şirketin vergi borçlarından sorumlu olabilmesi için vergi ödevlerini yerine getirmeleri konusunda yetkilerinin bulunması ve kamu alacağının mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gerekir.

Dosyanın incelenmesinden ... Anonim Şirketinin yönetim kurulu üyeliğinden 31.12.1999 tarihi itibarıyla istifa eden davacının bu tarihten sonra muhtelif dönemlerde tahakkuk eden muhtelif vergilerin şirketin borcunu karşılayacak miktarda mal varlığı bulunmadığı nedeniyle tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Yönetim kurulu üyeliğinden fiilen ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda belirtilen 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulmasında yasal isabet görülmemektedir”; aynı dairenin 16.2.2006 tarih ve E. 2005/1472, K. 2006/ 187 sayılı kararından: “borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan dava kesinleşmeden ve şirket hakkındaki takip ve temsil yolları tamamlanıp, borcun şirketten tahsilini olanaksız hale geldiği açıkça ortaya konulmadan kanuni temsilci olan davacı adına da ödeme emri düzenlenerek takip edilmeden, davacının teminat olarak gösterdiği gayrimenkulün uygulama haciz

- Anonim ortaklığın vergi borcundan sorumlu olan yönetim kurulu üyeleri, görevlerini yerine getirmeyenlerdir<sup>32</sup>. Bu husus VUK.'nun 10. maddesinde “...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. ...” şeklinde ifade edilmiştir. Kanuni temsilci, ortaklığın vergi borcunun olup olmadığını araştırmış; uzman kişilerden fikir sormuş buna rağmen borcun varlığını tespit edememişse veya tespit etmiş olmasına ortaklığın olanakları borcun ifasına imkân vermemişse ve yahut ödeme imkânının varlığına rağmen borcun ödenmesi için üzerine düşeni yapmak amacıyla ilgili birimlere, mesela denetçilere, Maliye Bakanlığına bildirimde bulunmuşsa artık üyenin sorumluluğu söz konusu olmamalıdır<sup>33</sup>. Bu hallerde yönetim kurulu üyesinin kendisine düşen özen borcunu yerine getirdiği kabul edilmelidir.

- Anonim ortaklığın vergi borcundan sorumlu olan yönetim kurulu üyeleri, ortaklığı imzalarıyla temsil etme hak ve yetkisini haiz olanlardır.

---

sonrası satış işleminde bulunan işleme karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir” (kararların tam metni için bkz. Kazancı Bilişim Mevzuat İçtihat ve Bilgi Bankası).

<sup>32</sup> ÇAMOĞLU, bu hususu “Bu ödevi yerine getirmeyen yasal temsilciler kusurlu davranışları sebebiyle ziyana sebebiyet verdikleri vergi ve ona bağlı alacakları ödemekle yükümlü olurlar” şeklinde ifade etmektedir ( **a.g.e.**, s.257).

<sup>33</sup> HELVACI, **a.g.e.**, s.104,105. Vergi mükellefi ortaklığın; dolayısıyla ortaklık adına temsilcilerinin yerine getirmesi gereken ödevlerle ilgili ayrıntılı bilgi hakkında bkz. BİLİCİ, **a.g.e.**, s.73 vd.

Ortaklık ana sözleşmesi ile aksi kararlaştırılmamışsa, çift imza prensibi geçerli olmak kaydıyla yönetim kurulu üyeleri ortaklığı temsil ederler Yani bütün üyeler bu hak ve yetkiye sahip olup; ancak en az iki kişinin imzasıyla ortaklık adına işlem yapılabilir. Kural böyle olmakla birlikte, ortaklık esas sözleşmesiyle, temsil yetkisinin kimlere ait olacağı ve nasıl kullanılacağı yetkisinin yönetim kuruluna bırakılması kararlaştırılabilir. Yetkili kılınacak kişiler, yönetim kurulu üyelerinden oluşabileceği gibi (ki bunlara mürahas üye denir); yönetim kurulu üyesi olmayabilir (bunlara mürahas müdür denir). Yetkinin nasıl kullanılacağına dair düzenleme, yetkinin yer ve birlikte temsil ile sınırlandırılması çerçevesinde mümkündür. Ancak bu hallerin üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi, ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesinde ilan edilmesine bağlıdır<sup>34</sup>. Temsil yetkisinin mürahas müdürlere bırakılması durumunda, yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin temsil yetkisine sahip olması kanun gereğidir (TTK. m.319/1).

O halde, ortaklık ana sözleşmesiyle, ortaklığı temsil yetkisine sahip olma hususunda ayrı bir düzenleme getirilmemişse, ortaklığın yönetim kurulu üyeleri temsilci sıfatını taşıdıklarından ortaklığın vergi borçlarından sorumlu tutulacaklardır. Ortaklık ana sözleşmesiyle ayrı bir düzenleme getirilmişse; sözleşme hükmüyle temsil hak ve yetkisiyle donatılan yönetim kurulu üyeleri veya mürahas

---

<sup>34</sup> ÇAMOĞLU, **a.g.e.**, s.192,193; HELVACI, **a.g.e.**, s.87,88; İMREGÜN, **a.g.e.**, s.221; ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP), **Ortaklıklar**, s.306

müdürler<sup>35</sup>, ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu olacaklardır. Dolayısıyla ortaklığı temsil etme yetkisinden yoksun yönetim kurulu üyeleri, sorumlu olmayacaklardır<sup>36</sup>. TTK.'nun yukarıda verdiğimiz 336. maddesinin son fıkrası ile 346. maddedeki “İdare meclisi azaları, müdürlerin sebebiyet verdikleri zararlardan mesul değildirler. Şu kadar ki; idare meclisi azaları ehil olmıyan müdürler tayin etmek veya onların şirket için zararlı olan iş ve muamelelerine karşı müsamaha göstermek veya idare meclisinin salahiyetli olmadığı hususlara müdürleri mezun kılmak suretiyle sebebiyet verdikleri zararlardan dolayı şirkete karşı 336 ncı madde hükmünce mesuldürler. 338 inci madde gereğince bu baptaki kusura iştirak etmediği sabit olan aza, mesul olmaz” hükmü de bu duruma işaret etmektedir. Keza VUK.'nun 10. maddesi ile AATUHK.'nun mükerrer 35. maddesinin de tüzel kişilerin temsilcilerinden söz etmesi, bu sonucu doğrulamaktadır.

---

<sup>35</sup> Bu hallerde organ sıfatı, murrahas üye veya müdüre aittir, dolayısıyla temsil yetkisi ve sorumluluk bu kişilere ait olmaktadır. Yönetim kurulunun sorumluluğu, sadece nezaret sorumluluğu itibariyle söz konusu olabilir (HELVACI, **a.g.e.**, s.81).

<sup>36</sup> Aynı yönde ÇAMOĞLU, **a.g.e.**, s.258; AYGÜN, Fethi “Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sy. 144, Aralık 2004, s.99; “Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Ayrılış Tarihinden Önceki ve Sonraki Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 13, Sy. 153, Eylül 2005, s.86; GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 131, Kasım 2003, s.132,133; Y.11.CD.'nin 20.06.2001 tarih ve E. 3350, K. 7004 sayılı kararından: “Anonim yönetim kurulu üyelerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefet suçundan dolayı tecziye edilebilmeleri için, ortaklık anasözleşmesinin onaylı bir örneği getirilmeli ve ayrıca ticaret sicil memurluğundan görevli olup olmadıkları ve hangi tarihte görev yaptıkları belirlenerek, sonucu çerçevesinde, karar verilmelidir” (ERİŞ, Gönen, **Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler**, 2, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara 2004, s.1827)

Danıştay'ın kararları da bu yöndedir. Danıştay 4. Dairesinin 7.4.2005 tarih ve E. 2004/1885, K. 2005/572 sayılı kararına göre, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 ncu maddesinde, ‘Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.’ hükmü yer almaktadır. Belirtilen hükme göre, kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için, bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, kanuni temsilci olmadıkları döneme ilişkin borçlardan dolayı takip edilebilmeleri mümkün değildir. Bu kişilerin sorumluluğu kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlı olduğu açıktır. Dolayısıyla, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayanların, bu borçlardan dolayı sorumlu tutulmalarına ve anılan madde hükmü uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerine olanak yoktur ...”<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> Danıştay 3. Dairesinin 17.12.2002 tarih ve E. 2001/2015, K. 2002/4199 sayılı kararından: “İncelenen dosyadan, 7.9.1998 tarihli şirket genel kurul toplantısında yönetim kurulu üyeliğine seçilen ve aynı tarihli yönetim kurulu toplantısında



Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.5.2006 tarih ve E. 2006/9, K. 2006/ 119 sayılı kararı da “Davacının yönetim kurulu kararıyla şirketi temsile yetkili kılınmasından sonra, yeni bir yönetim kurulu kararıyla temsile yetkili kılınanlar değiştirildiğinden, davacının kanuni temsilci olmadığı dönemlere rastlayan amme alacağından sorumlu tutulamaz” şeklindedir<sup>38</sup>.

- Yönetim kurulu üyesinin tüzel kişinin vergi borçlarından sorumluluğu, üye olduğu döneme ilişkin borçlar içindir<sup>39</sup>. Eğer üyelik

---

kendisine yönetim kurulu başkan yardımcılığı görevi verilerek şirketi bütün işlemlerde temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının 2.10.1998 tarihli dilekçe ile yönetim kurulu üyeliğinden istifa ettiği, 5.10.1998 tarihli yönetim kurulu toplantısında istifa talebinin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda davacının yönetim kurulu üyeliğine seçildiği 7.9.1998 ve fiilen görevden ayrıldığı 2.10.1998 tarihleri arasında şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu bulunduğu açıktır.

Ancak, 213 sayılı Yasa'nın 10'ncü maddesinde tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcilerince yerine getirileceği, temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yönünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükmüne yer verilmiş olması karşısında, davacının anılan yasa hükmü uyarınca sorumluluğunun değerlendirilebilmesi için görevde olduğu dönemde şirketin hangi vergi ödevinin ve ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur”.

Danıştay 3. Dairesinin 25.12.2002 tarih ve E. 2001/2251, K. 2002/4453 sayılı kararından: “Anonim şirket yönetim kurulu üyesi olan ancak şirketin idare ve temsili hakkında kendisine yetki ve sorumluluk verilmeyen davacı adına şirketin vergi borçlarından 213 sayılı yasanın 10'uncü maddesi uyarınca sorumlu olduğu görüşüyle düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır” (Kararların tam metni için bkz. 31.10.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

<sup>38</sup> Kararın tam metni için bkz. 31.10.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>

<sup>39</sup> ÇAMOĞLU, a.g.e., s.258,259; ERİŞ, Anonim, s.296; DERYAL, Yahya, **Ticaret Hukuku**, 8. Baskı, Derya Kitabevi, İstanbul 2005, s.291; YILDIZ, a.g.m., s.782 vd.; HATİPOĞLU, Vefa, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Vergi Sorumluluğu” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2005, Sy. 16, s.108; KARABIYIK, Vehbi, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 132, Aralık 2003, s.154,155; YILMAZ, a.g.m., s.115, 116; AYGÜN, a.g.m.-II, s.87.

sıfatı kendiliğinden sona ermiş ise<sup>40</sup>, azledilmişse<sup>41</sup> veya istifa etmişse, vergi borçları açısından sorumluluk, görevde kaldığı süreçteki vergi borçları için söz konusu olur.

Uygulama da en sık rastlanan durum, istifa sonucu yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesidir. İstifa, yönetim kurulu üyesi tarafından kullanılabilen yenilik doğuran bir haktır. Tek taraflı bir hak olduğundan, geçerli olması, yönetim kurulunun kabulüne bağlı değildir. İstifanın ortaklığa ulaşmasıyla iç ilişkide hüküm doğurur; dış ilişkide hükümlerini meydana getirmesi, iyiniyetli üçüncü kişiler için ticaret siciline tescil ve ilan edilmesine bağlıdır. TTK. 39. maddesi gereği olan tescil ve ilanın bu etkisi, sadece hukuki işlemlerden doğan borçlar ve işlemin tarafları açısından geçerlidir. Kaynağı hukuki işlem olmayan, vergi gibi yasadan doğan veya haksız fiil sonucu meydana gelen borçlarda tescil ve ilan önemi yoktur. Bu borçlar açısından, iç ilişkide olduğu gibi istifanın ortaklığa ulaşmasıyla sorumluluk sona bulmaktadır<sup>42</sup>. Danıştay'ın 7. Dairesinin 11.10.2000 tarih ve E. 2000/1158, K. 2000/2697 sayılı kararına göre, "... Dava dosyasının incelenmesinden; davacının 20.8.1996 tarihinde anonim ortaklığın yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı ve bu tarih itibarıyla sahip

---

<sup>40</sup> "İdare meclisi azalarından biri iflasa tabi kimselerden olup da iflasına karar verilir veya hacir altına alınır yahut azalık için lüzumlu kanuni vasıfları kaydederse, vazifesi sona ermiş olur. Ağır hapis cezasıyla veya sahtekarlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkumiyet halinde dahi hüküm ayıdır" TTK. m. 315/son)

<sup>41</sup> "İdare meclisi azaları esas mukavele ile tayin edilmiş olsalar dahi umumi heyet kararıyla azlolunabilirler. Azlolunan azanın tazminat talebine hakkı yoktur" TTK. m. 316/1)

<sup>42</sup> ÇAMOĞLU (POROY/TEKİNALP), **Ortaklıklar**, s.315; ÇAMOĞLU, **a.g.e.**, s.259; YILDIZ, **a.g.m.**, s.789,790; ATEŞLİ, **a.g.m.**, s.167.

olduğu tüm hisselerin devri ile birlikte, durumun ortaklık pay defterine işlendiği; istifa tarihinden bir yıl sonra toplanan şirket Genel Kurulunda seçilen yeni yönetim kurulu üyelerinin ise, 10.9.1997 tarihinde Ticaret Sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edildiği; idarece, istifa tarihinin değil, tescil ve ilanın yapıldığı tarihin esas alınarak dava konusu işlemin tesis edildiği anlaşılmıştır. Buna göre; uyuşmazlığın czm, davacının yönetim kurulu üyeliğinin söz konusu tarihlerden hangisi itibarıyla sona ereceğinin belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanununun 317'nci maddesinde, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükmüne yer verilmiş; Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde de, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

Yönetim kurulu üyeliğinden istifa ile ayrılan davacının, şirketin bu tarihten sonraki vergilendirme dönemi ile ilgili vergi ödevlerini yerine getirmediğinden söz edilemeyeceğinden; şirketten tahsil imknı kalmayan söz konusu dönemlere ait vergi ve buna bağlı alacaklardan Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddeleri uyarınca sorumlu tutulması olanaklı bulunmamaktadır". Yine 4. Dairenin 22.5.2003 tarih ve E. 2002/3768, K. 2003/1458 sayılı kararı gereği

“Yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmak yönündeki iradesini noter aracılığıyla şirketin ilgili kurullarına bildiren davacı istifa tarihinden sonraki döneme ait amme alacağından kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulamaz”<sup>43</sup>.

Vergi borcunun meydana geldiği an ve ödenmesi gereken zaman biriminde aynı kişiler, yönetim kurulu üyesi ve temsilci konumunda ise; maddedeki şartların varlığı durumunda vergi borcundan sorumlu olacakları, verdiğimiz açıklamalardan açıkça anlaşılmaktadır. Ancak verginin doğduğu zaman ile ödeme zamanındaki temsilciler farklı kişiler ise kim sorumlu olacaktır<sup>44</sup>?

---

<sup>43</sup> Danıştay 4. Dairesinin 16.4.1993 tarih ve E. 1992/1559, K. 1993/1613 sayılı kararından: “Davacının yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmasından sonra yapılan inceleme üzerine salınan vergilerin şirketten alınamamasında, bu vergilerin tahakkuk ettiği dönemde yönetim kurulu üyesi olmayan davacının tutum ve davranışının etkili olduğu söylenemeyeceği gibi bu tahakkuka karşı dava açması veya işlemden kalkan dosyayı işleme koydurarak varsa şirketin hakkının korunması da hukuken kendisine ait değildir. Davacının yönetim kurulu üyesi olduğu dönemde beyanname vermek, buna göre belirlenen vergileri zamanında ödemek gibi vergi ödevlerini yerine getirmediği ya da şirket tüzel kişiliği adına tarhiyat yapılmasına neden olan vergi ziyanının davacı tarafından yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklandığı yolunda bir tespitde bulunmamaktadır. Şirkete ait söz konusu borçların ödenmemesinin davacının tutum ve davranışından kaynaklandığından söz edilerek davanın reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir”.

Danıştay 7. Dairenin 23.11.2000 tarih ve E. 2000/2724, K. 2000/3446sayılı kararından: “İstifa ile yönetim kurulundan ayrılmış olan yöneticinin, ayrıldığı tarihten sonraki vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmediğinden söz edilemez.” Keza 9. Dairenin 23.2.2002 tarih ve E. 2001/2149, K. 2002/2694 sayılı kararı da aynı yöndedir. Karara göre, fiilen şirket yasal temsilciliğinden ayrılan ortak, ödenmeyen vergi borçlarından ancak fiilen ayrılış tarihine kadar sorumludur (kararların tam metni için bkz. bkz. 31.10.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

<sup>44</sup> YILDIZ’a göre, vergi sorumluluğu, kanuni temsilcinin görevde bulunduğu süre içindeki borçlardan dolayı vardır ve bunun için de vergi alacağı, görev süresinde muaccel olmalıdır (a.g.m., s.782, 786) Vergi alacağı dışındaki kamu alacakları için AATUHK.’nun mükerrer 35 maddesine 5 fıkra olarak 5766 sayılı Kanununun 4. Maddesiyle eklenen hükme göre, “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği

Doktrinde temsilciler arası değişikliğin vergilendirme dönemi içinde olması durumunda; yeni temsilcinin sorumluluğunun, o dönemin başından başlayacağı ileri sürölmektedir. Gerekçe olarak da değişikliğin olduğu tarihte hesabın kapatılarak sorumluluğun, eski ve yeni temsilci arasında bölünmesinin mümkün olmadığı ifade edilmekte; ancak eski ve yeni temsilci arasında yapılacak bir sözleşme ile eski temsilcinin ayrılmadan önceki döneme ilişkin işlemler için yeni temsilciye karşı sorumlu tutulabileceğine değinilmekte; bu tür bir sözleşmenin de VUK. m.8/IV' teki "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" düzenlemesi gereği vergi dairesini bağlamayacağı belirtilmektedir<sup>45</sup>. Kanaatimce burada bir ayırım yapmak gerekir. Danıştay 4. Dairesinin 16.4.1993 tarih ve E. 1992/1559, K. 1993/1613 sayılı kararında<sup>46</sup> işaret edildiği gibi, vergilerin ortaklıktan tahsil edilmemesinde, bu vergilerin tahakkuk ettiği dönemde yönetim kurulu üyesinin tutum ve davranışı etkili olmuşsa; mesela beyanname vermek gibi ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanmışsa verginin ödeme zamanında bu üyeler görevde olmazsa bile sorumluluklarını kabul etmek gerekir. Böyle bir durumda yeni temsilcileri sorumlu tutmak haksızlık olur. Buna karşılık, ayrılan temsilciler kendilerine düşen görevleri yapmalarına rağmen sonradan göreve getirilenler, vergi borcunu

---

zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur".

<sup>45</sup> HATIPOğLU, **a.g.m.**, s.108; KARABIYIK, **a.g.m.**, s.154; AYGÜN, **a.g.m.-II**, s.87; GÜRGÜR/ YEŞİLYURT, **a.g.m.-III**, s.126,127.

<sup>46</sup> Bkz. dn.42..

ödememişler ise sorumluluk sadece sonraki yönetim kurulu üyelerinde olmalıdır. Kısacası vergi alacakları, vergiye bağlı alacakların alınmaması hangi (eski veya yeni) temsilcinin davranışından kaynaklanıyorsa; ona başvurulması en adil yöntem olacaktır.

Anonim ortaklığın vergi borcundan dolayı sorumluluğu yukarıdaki şartlar çerçevesinde gerçekleşen yönetim kurulu üyesi, ikinci derecede ve bütün malvarlığıyla sorumludur<sup>47</sup>.

### **III- YURT DIŞI ÇIKIŞ TAHDİDİ**

Vergi borcu olanlara uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanundan<sup>48</sup> önce 5682 sayılı Pasaport Kanununun<sup>49</sup> 22. maddesine tabi idi. 5766 sayılı Kanun ile bu durum, 6183 sayılı Kanun'a eklenen 36/A maddesinde düzenlenmiştir.

#### **A- 6.6.2008 Tarihinden Önceki Düzenlemeler**

Vergi borcu olanlara uygulanan yurt dışına çıkış yasağı, 6.6.2008 tarihinden önce Pasaport Kanununun 22. maddesinde düzenlenmişti. 28.5.1988 tarih ve 3463 sayılı Kanunla değişik "PASAPORT VEYA VESİKA VERİLMESİ YASAK OLAN HALLER" başlığını taşıyan bu maddeye göre, "Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit

---

<sup>47</sup> YILMAZ, **a.g.m.**, s.115; YILDIZ, **a.g.m.**, s.791; NARTER, **a.g.m.**, s.77; ATEŞLİ, **a.g.m.**, s.166; AYGÜN, **a.g.m.-I**, s.99.

<sup>48</sup> Bkz. 6.6.2008 tarih ve 26898 sayılı R.G.

<sup>49</sup> Bkz. 24.7.1950 tarih ve 7564 sayılı R.G.

edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez.

Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zarurî hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir.

Bu durumda olanların açık kimlikleri (adı, soyadı, doğum yeri ve tarihi, ana ve baba adı ile nüfusa kayıtlı olduğu yer) ve tahdit sebebi, ilgili daireler tarafından mahallin polis makamlarına bildirilir.

İlgili polis makamları da bu bilgileri alır almaz bağılı bulunduğu il emniyet müdürlüğü kanalıyla en seri haberleşme aracıyla yazılı olarak hudut kapısı bulunan emniyet müdürlüklerine, şahsın nüfusa kayıtlı olduğu il emniyet müdürlüğüne ve Emniyet Genel Müdürlüğüne bildirir.

Bunların yurt dışına çıkışları engellenir ve kendilerine pasaport veya vesika verilmez, verilmişse geri alınır.

Birinci fıkrada yazılı makamlar tarafından pasaport verilmesi veya yurt dışına çıkması yasaklananlarla, yurt dışında kalmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu tespit edilenlerin süreleri dolan pasaportları yenilenmez, kendilerine Türkiye'ye dönmeleri için seyahat vesikası verilir.

Pasaport veya pasaport yerine geçen vesikaları kaybedenlerden, bunu haklı bir sebebe dayandıramayanlarla buldukları ülkelerden sınır dışı edilmiş olanlara, bu ülkelerden

çıkarılış sebepleri göz önünde tutularak pasaport veya vesika verilmeyebilir”.

Maddenin 1. fıkrasında yer alan “... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...” kısmı, önce Anayasa Mahkemesi'nin 8.12.2007 tarih ve 26724 sayılı R.G.'de yayımlanan, 18.10.2007 tarih, E. 2007/4 , K. 2007/81 sayılı kararı ile yayımından 6 ay sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiş<sup>50</sup>; sonra

---

<sup>50</sup> Söz konusu fıkra itiraz üzerine “... Anayasa'nın 13. maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir.

Sınırlama, belirli bir temel hak ve özgürlüğün Anayasa'da öngörülen ya da belirlenen alanı içinde kişiye sağlanan olanakların yasa koyucu tarafından daraltılmasıdır. Başka bir anlatımla, sınırlamada, belirli bir temel hak ve özgürlüğün kullanım olanakları sınırlamadan sonra da devam eder. Buna karşılık, temel hak ve özgürlüklerin durdurulması, bunlardan belirli bir süre içinde yararlanılma veya kullanılmasının olanaksızlığını anlatır.

Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik "elverişlilik", sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan "zorunluluk", ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen "oranlılık" ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin seyahat ve yurt dışına çıkış özgürlüğüne ilişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (Riener/Bulgaristan, 27.5.2006 günlü) kararında da, müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli ve ölçülü olup olmadığının araştırılması gerektiği, yurt dışına çıkış yasağının hukukiliğine ilişkin olarak, yasağın süresi, borcun tutarı, hesaplanması, kesinleşmesi ve zamanaşımı bakımından öngörülebilirliğin ve belirliliğin oranlılık sorunu ile yakından bağlantılı olduğu, vergi tutarının yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge gözetilmesi gerektiği, oranlılık değerlendirmesini içermeyen yasak işleminin Sözleşmeye aykırılık oluşturduğu, keyfiliğe karşı yeterli düzeyde usul güvencesinin



---

yasayla verilip verilmediği, yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmamasının seyahat özgürlüğünün ihlali anlamına geleceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın, "Yerleşme ve seyahat hürriyeti" başlıklı 23. maddesinde, herkesin yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmiş, maddenin nc fıkрасında da, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünün, vatandaşlık devi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilerek özel sınırlandırma nedenleri gösterilmiştir. Maddeye göre, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü ancak vatandaşlık devi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilecektir.

İtiraz konusu kuralda, kişilerin vergi borcu nedeniyle yurt dışına ıkışları yasaklanmaktadır. Yasaklama, seyahat özgürlüğünün güvence alanının yasa koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan, 13. madde anlamında bir sınırlandırma niteliğindedir. Vergi borcu, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese dev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23. maddede sınırlama nedeni olarak ngrlmştr. Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ltl bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Yasalarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi yasalarıyla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kurallar, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri ve yine yasalarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun ödenmesi, diğer bir deyişle vergi alacağının tahsili konusunda yasal kuralların bulunduğu görülmektedir.

Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğunun söylenebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul ngrmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık devi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun

da 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunun 16. maddesi hükmü gereğince, 6/6/2008 tarihinden geçerli olmak üzere madde metninden çıkarılmıştır.

### **B- 6.6.2008 Tarihinden Sonraki Düzenleme**

6.6.2008 tarihinden sonra vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağı, 5766 sayılı Kanunun 5. maddesi ile, AATUHK.'na 36/A maddesi olarak eklenen düzenleme ile yeniden “Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.

Yurt dışı çıkış tahdidi, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olan teminat altına alınmamış amme alacağı için uygulanır. Bakanlar Kurulu, bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve yeniden kanuni tutarına getirmeye yetkilidir.

---

getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 13. ve 23. maddelerine aykırıdır” gerekçesiyle oy çokluğuyla iptal edilmiştir (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

Amme alacağına karşılık teminat alınması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme alacağının takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Amme borçlusu hakkında uygulanan yurt dışı çıkış tahdidi, hastalık, iş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirimi üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Bu fıkraya göre yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine mani değildir.

Amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan ve bu Kanuna göre amme borçlusu sayılan kişiler hakkında da bu maddede yer alan esaslara göre yurt dışı çıkış tahdidi uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” şeklindeki düzenleme ile geri getirilmiştir.

### **1- Yurt Dışına Çıkış Tahdidinin Şartları**

Maddenin 5. fıkrası, yurt dışına çıkış yasağı kapsamına, amme borçlusuyla birlikte bu alacağın ödenmemesinden sorumlu olan kişileri (bu bağlamda anonim ortaklığın yönetim kurulu üyelerini) de kapsama almıştır<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Yargıtay 11.HD.’ 28.9.2006 tarih ve E. 2005/8536, K. 2006/9451 sayılı kararından, “...4389 Sayılı Yasa'nın 15/3. maddesi gereğince, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22 nci maddesi hükümleri, Fon'un talebi üzerine Fon'a borçlu olanlar ile

Maddenin öngördüğü şartları sıralamadan önce, AATUHK.'nun 75. maddesinden hareketle, anonim ortaklığın temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin yurt dışına çıkışlarının yasaklanması için; önce ortaklığın takip edilmesi ve vergi borcunu ödemesi imkânının kalmadığının tespit edilmesi gerektiğini ifade etmek gerekir. Bunun için aciz vesikasının düzenlenmesi gerekir<sup>52</sup> ve yeterlidir.

Maddenin 1. fıkrasında vergi borcunun dâhil edilerek sayılan kamu alacakları; bu alacaklara ait zamlar ve cezalar için yurt dışına çıkış yasağının konulması için;

- Amme alacağı miktarının, yüzbin Yeni Türk Lirası ve üzerinde olması ve teminat altına alınmamış olması,

- Borçlunun kendisine bildirilen ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde borcunu ödememiş olması<sup>53</sup>,

---

tüzel kişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Somut olayda, banka kredi borcunu ödemediği iddia edilen şirketin yönetim kurulu üyesi ile ortağı hakkında 4389 Sayılı Yasa'nın 15/3. maddesi gereğince, davalı bankanın istemi üzerine yurt dışına çıkış yasağı konulmuştur.

Mahkemece, anılan düzenlemeler gözetilmeksizin, genel güvenlik yada vergi borcu dışında yurt dışına çıkış yasağı konulamayacağı, Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinde belirtilen hususların gerçekleşmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi doğru görülmüştür" (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>)

<sup>52</sup> BİLİCİ, a.g.e., s.106

<sup>53</sup> Danıştay 4. Dairesinin 7.7.2004 tarih ve E. 2003/2107, K. 2004/1692 sayılı kararından, "Davacının kanuni temsilcisi olduğu Anonim Şirketinin vadesinde ödenmeyen vergi borçları nedeniyle adına tesis edilen yurtdışına çıkış yasağı işleminin iptali dileğiyle dava açılmıştır. Şirket hakkındaki takip yolları tüketilmeden ve vergi borcunun davacıdan tahsili için yapılan herhangi bir takip ve tebligat bulunmadığından, Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca bir ödeme emri düzenlenmeden sözkonusu şirketin borcundan dolayı davacının verginin asıl

- Ödeme emri tebliğ edilmeyen hallerde AATUHK. uyarınca ihtiyati haciz kararının alınmış olması gerekir.

## **2- Yurt Dışına Çıkış Tahdidinin Kaldırılabilmesi Hali**

Madde, bu yasağın askıya alınabileceği ve kaldırılabilmesi durumlarına da işaret etmektedir. 2. fıkraya göre Amme alacağıyla ilgili aşağıdaki işlemlerden birinin yapılmış olması, yurt dışına çıkış tahdidinin kaldırılabilmesi halidir.

- Teminata bağlanması<sup>54</sup>

AATUHK. 9. maddesine göre, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallerde temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat

---

borçlusu olduğu kabul edilerek yurt dışına çıkış yasağı konulmasına ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır” (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

Danıştay 10. Dairesinin 23.12.1999 tarih ve E. 1999/461, K. 1999/7167 sayılı kararından, “Davacının vergi borçlusu olarak nitelendirilebilmesi için vergi borcu nedeniyle hakkında bir takibata geçilmiş olması gerekmektedir.

Yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin vergi borcundan dolayı davacı hakkında takibata başlanılmadan yurtdışına çıkışına izin verilmemesinde hukuka uyarlık yoktur (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

<sup>54</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZBALCI, a.g.e., s.161 vd.: CANDAN, a.g.e., s.77 vd. Danıştay 4. Dairesinin 24.2.2005 tarih ve E. 2004/1995, K. 2005/269 sayılı kararından, “... Şirketin kesinleşen vergi borçları nedeniyle şirketin yönetim kurulu başkanı ve 205.608.000.000 TL. sermayesinin 205.604.000.000 TL. gibi büyük kısmına sahip olan hakkında uygulanan yurtdışına çıkış yasağına karşı açılan davanın reddedilmesi nedeniyle, bu şahıs hakkındaki yurt dışına çıkış yasağı uygulanmaya devam ettiğinden vergi alacağının teminat altına alınmış olduğu, bu durumda diğer ortaklar hakkındaki yurt dışına çıkış yasağında isabet bulunmadığı gerekçesiyle davacı hakkındaki yurt dışına çıkış yasağının kaldırılmasına karar vermiştir” (4.12.2008 tarih, <http://www.kazanci.com>).

istenir” (1.f.). Aynı Kanununun 10. maddesi gereği, teminat olarak da para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.), hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksaniyle değerlendirilir), ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden hacedilen menkul ve gayrimenkul mallar gösterilebilir. Kanunu 11. maddesi de, bunlardan birini teminat olarak sağlayamayanlara, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilme imkânını vermektedir. Şahsi kefalet, noterden tasdikli sözleşme ile kurulur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi serbesttir..

Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 270, 271 inci maddeleri hükümleri mahfuz kalmak şartıyla bu müesseselerin işletilmesinden doğan amme borçlarına karşı teminat hükmündedir (AATUHK. m.12/1. f.). Ancak noterden tasdikli icar mukavelesinde gayrimenkul sahibinin demirbaşı olarak kayıtlı eşya ve malzemesi ile otel, han ve pansiyonlardaki misafir ve kiracıların kendilerine ait eşyaları birici fıkranın kapsamı dışında tutulmuştur (2. f). Üçüncü kişilerin, MK.’nun

688 ve Borçlar Kanununun 222 nci maddelerine müsteniden yapacakları istihkak iddiaları mahfuz kalmak şartıyla, bu yerlerdeki mallar üzerindeki istihkak iddiaları alacaklı amme idaresinin bu teminat hakkını ihlal etmeyeceği kabul edilmiştir (3. f.).

- Alacağın tecil edilmesi

AATUHK:’nun 48. maddesine göre, amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir (1.f). Buradaki zor duruma düşmeden anlaşılması gereken, borçlunun borcunu zamanında ödemesinin veya haczedilen mallarının paraya çevrilmesinin, borçluyu mali yönden zor durumda bırakması, ekonomik faaliyetinin devamını zorlaştırması<sup>55</sup>, nakit sıkıntısına maruz bırakmasıdır<sup>56</sup>. Maddeden anlaşıldığı üzere, amme alacağının tecili borçlunun teminat göstermesine bağlıdır. Ancak amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu miktarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden

---

<sup>55</sup> CANDAN, **a.g.e.**, s.232,233.

<sup>56</sup> BİLİCİ, **a.g.e.**, s.122, dn. 197.

kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir (2. f). Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer (5.f, 1.c.).Tecil talebi, haczedilen malların satışından önce olmak kaydıyla her aşamada yapılabilir. Tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek makamlar, Devlete ait âmme alacaklarında ilgili bakanlar, il özel idarelerine ait âmme alacaklarında valiler, belediyelere ait âmme alacaklarında belediye başkanlarıdır. Maddedeki yetki devrine binaen, “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmeliği<sup>57</sup>”n 14. maddesinin 1. fıkrasının c bendindeki düzenleme ile, vergi dairesi başkanlıklarına bağlı tahsilat grup müdürlüklerine bu yetki tanınmıştır<sup>58</sup>.

- Borçlunun aciz halinin tespit edilmesi

Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur (AATUHK. m.55/1.f.).

Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı<sup>59</sup> olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır (AATUHK. m.75/1.f.).

Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur (AATUHK. m.75/1.f.).

---

<sup>57</sup> Bkz. 7.9.2005 tarih ve 25929 sayılı R.G.

<sup>58</sup> Bu düzenleme, 15.2.2007 tarih ve 26435 sayılı R.G.’de yayınlanan değişiklikle getirilmiştir.

<sup>59</sup> Haczedilemeyecek mallar, AATUHK.’nın 70 maddesinde düzenlenmiştir. Bu husus hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. CANDAN, **a.g.e.**, s.394 vd.



Borçlunun aciz halinde olmasının sonucu, borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48. maddenin (borcun tecil edilmesinin) uygulanabilmesidir (AATUHK. m.76/1.f.).

- Yargı mercilerince amme alacağıın takibinin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde yurt dışı çıkış tahdidi, alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılır.

Borçlunun, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine AATUHK.'nın 58. maddesine binaen, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır. İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip işlemi, itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur. İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.

Ödeme emri, niteliği itibariyle bir idari işlem olduğundan<sup>60</sup> hukuka uygunluğu itibariyle idari yargılamaya tabidir. İdari yargıya başvurulması durumunda, ilgili yargı mercii, işlemin hukuka aykırılığını tespit ederse işlemin iptaline karar verecektir. Bu durumda da takip işlemi son bulacaktır. Ancak şu hususu da ifade etmek gerekir

---

<sup>60</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. CANDAN, **a.g.e.**, s.271 vd.

ki, davanın açılması, işlemi durdurmaz; idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararlara sebebiyet verecek (İYUK. m.27/2.f) ise ilgili yargı merci, talep üzerine takip işlemi (yürütmeyi) durdurabilir.

Kanaatimizce, kararı veren bir yargı merci olmasa bile, vergi alacağının, AATUHK.'nın 105., VUK.'nun 115. maddesi gereği terkinine karar verildiği hallerde<sup>61</sup> de yurt dışına çıkış yasağı kaldırılmalıdır.

Maddenin 3. fıkrasına göre yurt dışı çıkış tahdidi,

- Hastalık,

- İş bağlantısı gibi hallerde alacaklı tahsil dairesinin uygun görmesi ve bildirim üzerine ilgili makamlar tarafından kaldırılır. Ancak bu hallerde yurt dışı çıkış tahdidinin kaldırılmış olması yeniden tatbikine engel değildir.

## SONUÇ

Anonim ortaklığın vergi borçlarından dolayı sorumluluk, ortaklığın kendisine aittir. Ancak Vergi Usul Kanunu bazı şartların mevcudiyeti halinde, ortaklığı temsil etme görev ve yetkisine sahip kişilere yüklemiştir.

Vergi Usul Kanununun dayanak 10. maddesine göre tüzel kişi adına temsilcilerinin vergi borcundan sorumlu olabilmesi için, tüzel

---

<sup>61</sup> Bkz. ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.149 vd.; BİLİCİ, **a.g.e.**, s.121; CANDAN, **a.g.e.**, s.580 vd. ; TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s.73 vd.

kişinin takip edilmiş olması ve vergi alacağının tahsil edilmemiş olması gerekir. Ayrıca görevlerini yerine getirmeyen temsilciler, ortaklığın vergi borcundan sorumlu tutulabilirler. Ortaklığın vergi borçlarından bütün temsilciler sorumlu değildir; sorumlu olanlar, ortaklığı imzalarıyla temsil etme hak ve yetkisini haiz olanlardır. Bir de yönetim kurulu üyesinin tüzel kişinin vergi borçlarından sorumluluğu, üye olduğu döneme ilişkin borçlar içindir ve bu sorumluluk, ikinci dereceden ama ilgilinin bütün malvarlığıyla sorumluluğunu gerektiren bir durumdur.

Yönetim kurulu üyesinin, ortaklığın vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağına tabi olup olmadığının şartlarını, AATUHK.'nun 36/A maddesi belirlemektedir. Bu maddeye göre, bir amme alacağı olan verginin miktarı, yüz bin Türk Lirası ve üzerinde olmalıdır ve borcun teminat altına alınmamış olması gerekir. Borçlu, kendisine bildirilen ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde borcunu ödememiş olmalıdır. Ödeme emri tebliğ edilmeyen hallerde AATUHK. uyarınca ihtiyati haciz kararının alınmış olması gerekir. Bu şartların, yönetim kurulunun VUK. m. 10 uyarınca sorumlu olup olmadığını tespiti yarayan şartlarla birlikte değerlendirilmesi zorunludur. Aksi halde sadece bur şartların varlığı yeterli olmayacaktır. Söz konusu düzenleme, vergi borcunun teminata bağlanması, alacağın tecil edilmesi, borçlunun aciz halinin tespit edilmesi, yargı mercilerince amme (vergi) alacağına dair takibin durdurulmasına karar verilmesi veya takibin kanunen durdurulması gereken diğer hallerde, hastalık durumunda ve iş bağlantısının olduğu

durumlarda yurt dışı çıkış tahdidinin alacaklı tahsil dairesinin talebi üzerine ilgili makamlarca kaldırılacağına da işaret etmektedir. Kanaatimizce, vergi alacağının VUK.'nun 115. maddesi gereği terkinine karar verildiği hallerde de yurt dışına çıkış yasağı kaldırılmalıdır.

### **KAYNAKÇA**

ATEŞLİ Erkan, “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sy. 94, Ekim 2000, s.163-168.

AYGÜN, Fethi “Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sy. 144, Aralık 2004, s.95-99 (a.g.m.-I).

AYGÜN, Fethi “Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Ayrılış Tarihinden Önceki ve Sonraki Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 13, Sy. 153, Eylül 2005, s.84-88 (a.g.m.-II).

BAHTİYAR Mehmet, **Ortaklıklar Hukuku**, 3. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2007.

BİLGE, Necip, Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel İlkeleri, 4. Baskı, Ankara 1983.

BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 18. Bası, Seçkin Yayıncılık A.Ş, Ankara, 2008.

CANDAN, Turgut, **Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.173 vd.

ÇAMOĞLU, Ersin, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, İkinci Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul-2007.

ÇAMOĞLU Ersin “Anonim Şirket İdare Meclisi Üyelerinin Umumi Heyet Kararlarının İcrasından Doğan Mesuliyeti”, **Batıder**, C.III, Sy. 5, s. 523-532.

DERYAL, Yahya, **Ticaret Hukuku**, 8. Baskı, Derya Kitabevi, İstanbul 2005.

DİNÇKOL, Abdullah, **Temel Hukuk Bilgisi**, Dördüncü Basım, Der Yayınları, Ankara 2007.

DOMANIÇ, Hayri, Anonim Şirketler Hukuku ve Uygulaması TTK. Şerhi II, Temel Yayınları, İstanbul 1988.

ERİŞ, Gönen, **Anonim Şirketler Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995 (Anonim).

ERİŞ, Gönen, Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme ve Şirketler, 2, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara 2004.

GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 130, Ekim 2003, s.127-132 (a.g.m.-I).

GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 131, Kasım 2003, s.128-138

GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 132, Aralık 2003, s.124-130 (a.g.m.-III).

GÜRGÜR, Şebnem Pınar/ YEŞİLYURT, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-IV”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 12, Sy. 133, Ocak 2004, s.147-156.

HATİPOĞLU, Vefa, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Vergi Sorumluluğu” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2005, Sy. 16, s.106-109.

HELVACI, Mehmet, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Sorumluluğu**, 2. Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2001.

İMREGÜN, Oğuz, **Anonim Ortaklıklar**, 4. Bası, Yasa Yayıncılık A.Ş., İstanbul 1989

KARABIYIK, Vehbi, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 11, Sy. 132, Aralık 2003, s.153-156.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007

MUTLUER, M.Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul 2006.

NARTER, Recep, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 2, Sy. 17, Mayıs 1994, s.72-82.

OĞUZMAN Kemal/ BARLAS Nami, **Medeni Hukuk**, 10.Bası, Beta Basım A.Ş., İstanbul 2003.

ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N., **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008

ÖZBALCI, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti, Ankara 2002.

ÖZDEN Bülent, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Şirketin Vergi Borcu Nedeniyle Konulan Yurt Dışı Çıkış Yasağı Uygulamasına Bir Örnek Ve Bu Uygulamanın Eleştirisi” **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, Yıl: 2 Sayı: 8 Nisan 2007, s.91-98.

POROY, Reha/TEKİNALP, Ünal/ÇAMOĞLU, Ersin, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Güncelleştirilmiş 9. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2003.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.

YILDIZ, Şükrü, “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Prof. Dr. Erdoğan MOROĞLU’na 65. Yaş Günü Armağanı**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1999, s.771-794.

YILMAZ Sezgin, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2006, Sy. 33, s.111-116.