T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU BİLİM DALI

6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

BURAK YILMAZ

İSTANBUL, 2024

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU BİLİM DALI

6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

BURAK YILMAZ

Tez Savunma Jürisi

1. Tez Danışmanı: Doç. Dr. AYHAN SELÇUK ÖZGENÇ
2. Üye: Doç. Dr. GÜLŞEN GEDİK
3. Üye: Doç. Dr. NURAY AŞCI AKINCI

İSTANBUL, 2024

ÖZET

6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu isimli yüksek lisans tez çalışmamız kapsamında incelediğimiz asıl konu, vergi idaresince özellikle Türkiye uygulamasında sayıları diğer şirketlere göre daha fazla olan anonim ve limited şirketlerden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen kamu alacaklarının, şirketi hukuken ve ekonomik olarak sona erdirmeyle vazifelendirilmiş, kanuni temsilciliğin zamansal ve eylemsel olarak özel görünüş biçimi olan tasfiye memurlarının hangi fiilleri çerçevesince talep edileceğidir. Konu ile ilgili akademik nitelikteki eserler ve yargı kararlarından bu çerçevede yararlanılmıştır. Ulaştığımız netice ise anonim ve limited şirketlerden kısmen veya tamamen tahsil olunamamış vergi ve buna bağlı alacaklar ile diğer kamu alacaklarının talep edilebilmesi için tasfiye memurlarının sorumluluğu bağlamında farklı rejimler çerçevesince (kusurlu sorumluluk-kusursuz sorumluluk) takip edilebilecekleridir.

Anahtar Kelimeler: vergi sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu

ABSTRACT

Within the scope of Law No. 6183, the main issue that we examined within the scope of our master's thesis titled “Liability of Liquidators within the Scope of Law No. 6183” is the actions of the liquidators, who are the special temporal and operational form of legal representation, who are tasked with the legal and economic termination of the company, and who are tasked with the partial or full collection of public receivables from joint stock companies and limited liability companies, which are more numerous than other companies in Turkey, by the tax administration. Academic works and judicial decisions on the subject have been utilized within this framework. The conclusion we have reached is that in order to claim taxes and related receivables and other public receivables that have not been partially or fully collected from joint stock and limited liability companies, they can be pursued within the framework of different regimes (culpable liability-faultless liability) in the context of the liability of liquidators.

Keywords: tax liability, liability of liquidators

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET……..1

ABSTRACT……...1

İÇİNDEKİLER……. 2

KISALTMALAR…….. 7

1.GİRİŞ

I. Kavram ve Terim…….9

1. Kavram……...9

2. Terim……..……17

II. Tasfiye Memurunun Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Yakın Kurumlardan Ayırt Edilmesi……17

1. Özel Hukuk Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi……17

2. Ceza Hukuku Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi……..……..18

3. Mükellefiyetten Ayırt Edilmesi……...19

4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi……20

5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi……21

6. Konkordato Komiserlerinin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi……..…….22

III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan…….....23

BİRİNCİ BÖLÜM

TASFİYE SÜRECİ VE TASFİYE MEMURLARININ TESPİTİ

2. TASFİYE SÜRECİ

I. Tasfiyenin Amacı ve Etkileri……..……...33
1. Tasfiyenin Amacı……..…..33
2. Tasfiyenin Etkileri……...……..……..…35
a) Anonim Şirketlerde……...…….....40
aa) Tasfiye Memurunun Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu……..48
b) Limited Şirketlerde……...51
c) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde……...…….54
II. Tasfiye Memurlarının Göreve Atanması ve Görevden Alınması…….55
1. Tasfiye Memurlarının Atanması……...……55
a) Esas Sözleşme ile Atanma……..……..56
b) Genel Kurul Kararı ile Atanma…….56
c) Mahkeme Kararı ile Atanma…….....57
d) Kanuni Olarak Limited Şirket Müdürünün Tasfiye Memuru Olması……..58
2. Tasfiye Memurunun Görevden Alınması…….....59

İKİNCİ BÖLÜM
TASFİYE MEMURLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ DAYANAKLARI, KOŞULLARI ve TABİ OLDUĞU KURALLAR

3. TASFİYE MEMURLARININ VERGİ USUL KANUNU'NDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

I. Tasfiye Memurunun Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğunun Kapsamı……. 60
1. Vergi Aslı……..60
2. Vergi Aslına Bağlı Alacaklar……61
II. Tasfiye Memurlarının Vergi Usul Kanunu m.10 Kapsamında Ödev ve Sorumlulukları
……...62
1. Defter Tutma Ödevi…….. 63
2. Bildirimde Bulunma Ödevi……...64
3. Belge Düzenine Uyma Ödevi…….….65
4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi…….. 66
III. Tasfiye Memurunun Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğunun Şartları……..67

1. Vergi Aslı ve Vergi Aslına Bağlı Alacakların Şirketten Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememesi……...……...68
2. Vergi Alacağının Asıl Borçlu Şirketten Tahsil Edilememesinin Nedeninin Tasfiye Memurunun Vergi Ödevlerini Yerine Getirememiş Olması…….69

4. TASFİYE MEMURLARININ AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'DAN DOĞAN SORUMLULUĞU

I. Tasfiye Memurunun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'undan Doğan Sorumluluğu Kapsamı……...73
1. Kamu Alacağı……...73
2. Kamu Alacağının Nitelikleri…….....74
3. Kamu Alacağının Sınıflandırılması……..74
a) Asli Kamu Alacakları…….....74
b) Fer'i Kamu Alacakları……..75
c) Diğer Kamu Alacakları…….75
d) Takip Masrafları……..... 76

II. Tasfiye Memurlarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'undan Doğan Sorumluluğunun Şartları……...76
1. Kamu Alacakların Şirketten Tahsil Edilememesi…….. 76
2. Kamu Alacakların Şirketten Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması……...78

5. TASFİYE MEMURLARININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAN DOĞAN SORUMLULUĞU .

6.TASFİYE MEMURLARININ 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KAPSAMINDA SORUMLULUĞU

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TASFİYE MEMURLARININ VERGİ SORUMLULUĞUNUN TABİ OLDUĞU KURALLAR VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

7. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞUNUN TABİ OLDUĞU KURALLAR

I. Sorumluluğun Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması…….89

II. Sorumluluğun İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ile Doğması…… 89

III. Sorumluluğun Fer'i Nitelikte Olması……..90

IV. Sorumluluğun Sınırsız Yani Bütün Mal Varlığı İle Olması……... 90

V. Sorumluluğun Süresiz Olmaması…….....91

1. Tasfiye Memurlarının Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olmasından Kaynaklı Sorumluluğunun Görev Süresi İtibariyle Sınırları……91

a) Görev Süresi İçerisinde Yerine Getirmediği Vergi Ödevlerinden Kaynaklı Sorumluluk……92

b) Görev Süresinden Önceki Dönemde Yerine Getirilmemiş Vergi Ödevlerinden Kaynaklı Sorumluluk……93

8. ÖZELLİKLİ DURUMLAR

I. Ek Tasfiye Durumunda Tasfiye Memurunun Sorumluluğu……..94

II. Tasfiyeden Dönülmesi Durumunda Tasfiye Memurunun Sorumluluğu……..99

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TASFİYE MEMURLARININ VERGİ SUÇ VE CEZALARI KAPSAMINDA SORUMLULUĞU

9. TASFİYE MEMURLARININ İDARİ VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU

I. Tasfiye Memurlarının İdari Vergi Cezalarından Sorumluğunun Koşulları…….....105

II. Sorumluluğunu Yerine Getirmeyen Tasfiye Memurlarına Uygulanacak İdari Vergi Cezaları……...109

10. TASFİYE MEMURLARININ ADLİ VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU

I. Tasfiye Memurlarının Adli Vergi Cezalarından Sorumluğunun Koşulları…….117

II. Sorumluluğunu Yerine Getirmeyen Tasfiye Memurlarına Uygulanacak Adli Vergi Cezaları……...118

11. TASFİYE MEMURLARININ KAMU İCRA SUÇLARI BAKIMINDAN SORUMLULUĞU

I. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Yasağı…….120

II. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Yasağı…….121

III. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Yasağı……...121

IV. İstenilecek Bilgileri Vermeme Yasağı……...122

12. SONUÇ……..……...124

KAYNAKÇA…….126

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB : Avrupa Birliği
ABAD : Avrupa Birliği Adalet Divanı
AY : Anayasa
AYM : Anayasa Mahkemesi
Bkz. : Bakınız
C. : Cilt
E. : Esas
Ed. : Editör
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
İHAM : İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS : İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu
K. : Karar
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
m. : madde
mük. : mükerrer
No. : Numara
R.G. : Resmi Gazete
S. : Sayı
s. : Sayfa
ss. : Sayfa sayısı
t. : Tarih
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TBB : Türkiye Barolar Birliği
TDK : Türk Dil Kurumu
vd. : ve devamı
VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu

1.GİRİŞ

Sorumluluk kelimesi sözlük anlamıyla "*kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi"* anlamına gelmektedir[1]. Davranış normlarına aykırılık bir başka ferdin hukukunu ihlal ediyorsa (özel hukuk sorumluluğu) veya toplum düzeninin bozulması tehlikesini oluşturuyorsa (kamu hukuku sorumluluğu) bu sorumluluk hukuki sorumluluk olarak adlandırılır[2].

Vergi sorumluluğu, kaynağını vergiyi doğuran olaydan alır. Normal şartlarda vergiyi doğuran olayın vukuu bulması ile meydana gelen vergi borcu, ilgili vergi kanunlarında belirtilen mükelleflerin sorumluluğundadır. Vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmeyen[3] bir üçüncü kişi, asıl mükellef yerine bazen de bu üçüncü kişi mükellefle birlikte; doğan alacağın tahsilini kolaylaştırmak ve vergi alacağını güvenceye almak için sorumlu tutulmaktadır[4].

Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmediği üçüncü kişinin başkasının vergi borcunu ödemek veya şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğu altında bulunması vergi hukukunda sorumluluğu ifade eder[5]. Bu sorumluluk kişi düzeyinde maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorunda bulunan üçüncü kişi/kişileri kapsar[6].

Vergi sorumluluğu kurumu, bir kamu hukuku münasebeti olması hasebiyle yalnızca kanunla düzenlenebilir ve kanunlardaki müstesna haller hariç vergi sorumluluğuna dair özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamaz[7]. Taraflar arasındaki bu sözleşmeler özel hukuk

---

[1] TDK, https://sozluk.gov.tr/, Son Erişim Tarihi: 13.06.2023.
[2] Murat Volkan Dülger, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 2023, s. 56
[3] Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 12. Baskı, 2023, s,70.
[4] Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 7. Baskı, 2023, s. 42. Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2005, C. 54, S. 3, ss. 157-193, s.157.
[5] Saban, *Vergi Hukuku*, s.71.
[6] Nihal Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1986, s. 1.
[7] Vergi sorumluluğuna dair Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 8/3 *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükelleftiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* diyerek ilgili durumu düzenlemiştir. Bu kurala istisna olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki (KVK) devir nitelikli birleşmelerde devralan kurumun, devraldığı kurumun vergilerinden sorumluluğunun sözleşmeden doğduğu hakkında *Bkz. Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1983, ss. 39-55, s. 49.

çerçevesince iç ilişkide hüküm ifade edebilir ve kanunen geçersiz sayılmayıp sonuçları tarafları bağlar[8].

Vergi sorumlusu VUK m. 8/2'de *"verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir."* şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmemesine rağmen alacaklı vergi idaresine karşı maddi ve şekli ödevleri esas vergi borçlusu yanında veya onun yerine yapmak zorunda bulunan kişi vergi sorumlusu olarak tanımlanabilir[9].

VUK m. 8/4 *"bu kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularını da şamildir."* hükmüyle kanunun diğer ibarelerinde geçen mükellef kavramının vergi sorumlularını da içine aldığını ifade etmiştir[10]. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkan sorumluluk; vergi alacağının ödeme, zamanaşımı, terkin, takas gibi yollarla ortadan kalkmasıyla son bulur[11]. Vergi borçlusu olma ile doğan sorumluluğunun borcun edimiyle birlikte sonra ermesine sorumluluğun bağımlılığı denilmektedir[12].

I. Kavram ve Terim

1. Kavram: Tasfiye Memuru

Tasfiye kavramının sözcük anlamı olarak "arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatma" ve ticari anlamda da "Bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi; likidasyon." anlamını taşımaktadır[13]. Tasfiye sürecinde, şirketlerin mevcut varlıklarının değerlendirilmesi, borçların tespiti ve ödenmesi, sözleşmelerin sonlandırılması,

---

[8] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 15. Baskı, 2024, s. 108.
[9] Saban, *Vergi Hukuku*, s.70. Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 6. Baskı, 2010, s. 35.
[10] Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkcı, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı, 2022, s. 123; Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1997, C. 46, S. 1-4, ss. 185-208, s. 185: *"Vergi sorumluluğu kurumunun öznesini oluşturan vergi sorumlusu, Vergi Usul Yasasının (VUK) 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusunun, salt vergi yükümlüsü adına vergiyi ödemesi ödevine işaret eden bu düzenleme, VUK'un 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef tabiri vergi sorumlularına da sakildir." hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının salt yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemede bulunmayla -maddi ödev- sınırlı olmadığı, VUK'da yükümlüler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiğin sonucuna varılmaktadır…"*
[11] Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 44.
[12] *Öncel "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk"*, s. 49-50.
[13] TDK, https://sozluk.gov.tr/, Son Erişim Tarihi: 10.03.2023.

vergi beyannamelerinin düzenlenmesi gibi birçok işlem gerçekleştirilir. Bu süreçte görev alacak kişilere ise tasfiye memuru denir. Tasfiyede, sermaye şirketlerinin tasfiye işlemleri, genel kurul toplantısında pay sahiplerinin oybirliği ile seçtikleri tasfiye memuru aracılığıyla gerçekleştirilir[14]. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) tasfiye memurları ile ilgili sayı ve görev sürelerine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, pay sahipleri uygun gördüğünde birden fazla tasfiye memuru atanabilir ve en az birinin Türk vatandaşı olması ve Türkiye'de ikamet etmesi gereklidir.[15].

Sermaye şirketlerinin feshedilmesi durumunda, şirket tasfiye aşamasına girer ve bu süreçte şirketin tasfiyesi için yapılması gereken birçok işlem ortaya çıkar. Bu işlemleri yürütmek üzere tasfiye memurları atanır. Tasfiye memuru, esas sözleşme, genel kurul kararı, kanuni veya mahkeme kararı ile atanabilir[16]. Şirket esas sözleşmesinde tasfiye memuru, nitelikleri ve/veya sayısı kuruluş anında veya sonradan yapılan bir esas sözleşme değişikliği ile belirtilebilir. Ayrıca şirket genel kurulu tarafından da tasfiye memuru atanabilir. Esas sözleşme veya genel kurul kararı ile tasfiye memuru atanmamışsa, tasfiye yönetim kurulu tarafından atanabilir. Mahkemenin şirketin feshine karar vermesi durumunda ise tasfiye memuru mahkeme tarafından atanır[17].

Tasfiyede, pay sahipleri tasfiye memurlarını her zaman görevden alabilir ve yerine yenilerini atayabilirler, ancak iflas idaresinin katıldığı iradî tasfiyelerde sadece görevli mahkeme tasfiye memurlarını görevden alabilir. Tasfiye memurları, görevden alma ve değiştirme için makul sebeplerin varlığı koşuluyla görevden alınabilirler. Tasfiye memurlarının atanma ve görevden alınma kararları Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilan edilir.

Sermaye şirketlerinde iflas nedeniyle sonra erme hali hariç[18] diğer tüm tasfiye ile sonuçlanan sona erme hallerinde tasfiye memurları ilgili tasfiye işlemlerini yapar. Bu nihayete erme durumu ile ilgili olarak ortaya çıkan ilk soru kimin veya kimlerin tasfiye memuru olacağıdır[19]. Tasfiye memurları, tasfiye sürecini kanunlara göre yürütecek olan kişi veya kişilerdir[20]. Tasfiyeye giren şirketin temel sorumlusu olan tasfiye memuru, yapılması gerekli

[14] Oruç Hami Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı, 2022, s. 371.
[15] Emrullah Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 2022, s. 140.
[16] Abuzer Kendigelen, İsmail Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 171.
[17] Oruç Hami Şener, "Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/I)*"*, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2002, C. 4, S. 1, ss. 159-196, s. 178
[18] TTK m. 534 hükmüne göre tasfiye işlemleri, anonim şirketin iflası halinde iflas idaresi tarafından İcra Iflas Kanunu hükümlerine göre yapılır.
[19] Özlem Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 67.
[20] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 127.

olan işlem ve işleri şirketin ortaklık esas sözleşmesine ve kanunlara uygun şekilde yerine getirmeyi üstlenmektedir[21].

Tasfiye memurları, tasfiye işlemlerini hukuka uygun şekilde yürütmek ve şirketin borçlarını tamamen ödemekle yükümlüdürler. Yükümlülüklerini yerine getirmedikleri durumlarda şirket ortaklarına ve üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumlulukları bulunur. Tasfiye memurları, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi ve vergi ödemelerinin yapılması konusunda da sorumludur. Bu sorumluluklarını ifa etmediklerinde şahsen ve müteselsil olarak vergi borçlarını ödemekle yükümlüdürler[22].

Sermaye şirketlerinin tasfiye memurları, şirketin menfaatlerini korumak için gereken ve ihtiyati tedbirleri almakla yükümlüdürler. Ayrıca, tasfiye sürecinin makul bir sürede tamamlanması ve herhangi bir gecikmeye neden olmaması beklenmektedir. Bu kapsamda, tasfiye memurları görevlerine başladıklarında ilk olarak bilanço ve envanteri hazırlamak zorundadırlar[23]. Daha sonra, şirket alacaklıları tasfiye memurlarına başvurarak alacaklarını tescil ve tahsil etmeye davet ederler. Bu davet, şirketin adreslerini bildiği alacaklılar için iadeli taahhütlü mektupla yapılır[24]. Adresi bilinmeyen alacaklılar için ise Ticaret Sicili Gazetesi'nde üç hafta arayla arka arkaya ilan yapılır ve böylece şirketin tasfiyeye girdiği ve alacaklarını tescil etme imkanının olduğu bildirilir[25]. Tespit edilen alacaklılar, belirtilen süre içinde alacaklarını bildirmezlerse, alacakları tasfiye memurları tarafından tasfiye işlemleri kapsamında değerlendirilir[26].

TTK'ya göre, sermaye şirketlerinin tasfiye memurları, şirketin tasfiyesi sürecinde sicilden silininceye kadar temsil yetkisine sahiptir. Tasfiye memurları, tasfiye süreciyle ilgili konularda, şirketi temsil ederek üçüncü kişiler ve resmi makamlarla işlem yapabilir ve hak ve

---

[21] Hayri Bozgeyik, "Anonim Şirketin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 1999, C. XV, S. 1, ss. 153-180, s. 153.

[22] Ali Haydar Yıldırım, "Anonim Ortaklık Tasfiye Memurlarının Temsil Yetkisini Kullanmaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, C. 9, S. Özel Sayı, ss. 931-956, s. 931.

[23] Orhan Eroğlu, "Tasfiye İşleri", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss.1145-1303, s. 1164.

[24] Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 14. Baskı, 2019, s. 372.

[25] TTK m. 541 gerekçesi: *"Hükme göre alacaklıları haberdar etmeye yönelik ilân 35 inci maddede anılan gazete ile ve esas sözleşmede öngörülen şekilde birer hafta arayla üç kez yapılacaktır. İlanın sayısı ve asgarî tekrarlanma süresine ilişkin zorunluluk sadece 35 inci maddede yazılı gazetede yapılacak ilân hakkındadır. Esas sözleşmede öngörülen ilân şekli, sayısı ve tekrarlanma süresi hakkında 35 inci maddede yazılı gazetedekine benzer bir yükümlülük öngörülmemiştir. Dolayısıyla, bu konuda sadece esas sözleşme ile getirilmiş hüküm dikkate alınacaktır."* TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[26] Oruç Hami Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, Şeçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 1087.

yükümlülükler doğurabilirler[27]. Ancak, TTK m. 539/2'ye göre, üçüncü kişilerin işlemin tasfiye amacı dışında olduğunu bildikleri veya bilebilecekleri durumlarda, tasfiye memurlarının bu işlemleri, şirketin tasfiyesini bağlar[28]. Yani tasfiye memurlarının tasfiye süreciyle ilgisi olmayan işlemleri yapması durumunda, üçüncü kişilerin tasfiye sürecinden haberdar olup olmadığına bakılmaksızın, bu işlemler şirketi bağlar[29].

TTK ayrıca, tasfiyenin tescil ve ilanının ispat yönünden yeterli delil sayılmayacağını da belirtmektedir. Yani, tasfiyenin tescil ve ilan edilmesiyle birlikte şirketin tasfiye sürecine girdiği kesinleşse de, tasfiye memurlarının yaptığı işlemlerin tasfiye süreciyle ilgisi olup olmadığı, bu işlemlerin tasfiye amacı dışında olup olmadığı gibi hususlar ayrıca incelenmelidir[30].

TTK m. 539-1'e göre tasfiye memurlarının yetkileri devredilemez[31]. Ancak, pratik işlemleri yapmak için bir tasfiye memuru diğerine veya üçüncü bir kişiye temsil yetkisi verebilir[32]. Birden fazla tasfiye memuru varsa, en az iki memurun imzası gereklidir ve işlem ancak bu şekilde geçerli olur. Bununla birlikte, esas sözleşmede veya genel kurul kararında aksi belirtilmediği sürece, tasfiye memurlarının imzaları şirket unvanı altında atılmalıdır[33]. Tasfiye memurlarının tasfiye süreci boyunca şirketi temsil etme yetkileri bulunmaktadır ve bu yetkiler tasfiye sürecinin tamamlanmasına kadar devam eder. Üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin tasfiye

---

[27] Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 15. Baskı, 2021, s. 375.

[28] TTK m. 539/2 gerekçesinde "*Tasfiye memurları kural olarak tasfiye amacıyla sınırlı olarak işlem yaparlar. Ak sine hareket halinde de işlem geçerlidir; tasfiye memurları şirketi temsil ettikleri için şirket bu iş lemle bağlıdır. Tasfiye amacı dışında yapılan işlemlerin şirketi bağlaması kuralı iyiniyetli üçüncü kişileri koruma düşüncesinin ürünüdür. İlkenin gereği olarak, tasfiye memurunun kendisiyle işlem yaptığı kişi, işlemin tasfiye amacının dışında olduğunu biliyor veya durumun icabı gereğince bil memesinin mümkün olmadığı ispat ediliyorsa, işlem şirketi bağlamaz, ispat yükü şirkettedir. Sade ce tasfiyenin tescil ve ilân edilmiş olması bu hususun ispatı için yeterli değildir.*" şeklinde bu durum ifade edilmiştir. . TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[29] Oruç Hami Şener, "Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/I)", s. 166.

[30] Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1*, s. 172.

[31] TTK m 539/1 gerekçesinde "*Tasfiye memurlarına kanunla verilen yetkiler, bu kişilerin özenli bir seçimle ata nan güvenilir bir kişi olduğu varsayımına dayanır. Verilen yetkiler ve görev, bir anlamda onun/on ların kişiliğine bağlı sayılır. Bu sebeple kanunen tanınan yetkilerin başkasına, hatta bir diğer tasfi ye memuruna devredilmemesi gerekir. Devir, devreden tasfiye memurunun o işten elini çekmesi so nucunu doğurur ve seçim konusuz kalır. Ancak, tasfiye işlerinin gereğinin yerine getirilmesi bağla mında bazı belirli (belirlenmiş) işlemlerin yerine getirilebilmesi için tasfiye memurlarından biri ve ya üçüncü bir kişi tevkil edilebilir. Burada verilen vekâlet genel olmayıp, özel bazı açıkça belirlen miş, sınırları çizilmiş, konusu açıkça gösterilmiş işlemlerin yürütülmesine yönelik sınırlı bir vekâlettir. Diğer bir deyişle münferit olay için özel bir vekâlet verilmesi söz konusudur."* şeklinde ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[32] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, s. 375.

[33] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 22.

amacı dışında olup olmadığını ispatlamak tasfiye memurlarının sorumluluğundadır ve tescil ve ilanın ispat yönünden yeterli delil sayılmayacağı da TTK tarafından belirtilmektedir[34].

Tasfiye memuru, şirketin borçlarının malvarlığından fazla olduğu durumu tespit ettiğinde, bu durumu hemen mahkemeye bildirmelidir[35]. Mahkeme, bu durumu inceleyecek ve şirketin iflasına karar verecek. İflas kararı alındıktan sonra, tasfiye memuru, şirketin malvarlığını tasfiye ederek, borçlarını ödemeye çalışacaktır. Bu işlemler sırasında, tasfiye memuru alacaklıları ve diğer ilgili tarafları bilgilendirmeli ve tasfiye sürecinin adil bir şekilde yürütülmesini sağlamalıdır.

Tasfiye memurları, TTK m. 540 uyarınca, şirketin tasfiye işlemlerini yerine getirmekle görevlidir ve bu görevlerini muhasebeciler veya diğer üçüncü kişilere devredemezler. Ancak, gerektiğinde, varlıkların değerlemesi için bilirkişilerden yardım alabilirler[36].

Tasfiye memuru, tasfiye işlemlerinin başladığı tarihten itibaren ilk envanter ve bilançonun hazırlanmasından sorumludur[37]. Hazırlanan bu belge, şirketin aktif ve pasiflerinin ne kadar olduğunu gösterir. Daha sonra bu belge, şirket genel kurulu tarafından onaylanmalıdır. Genel kurulun toplanabilmesi için tasfiye memuru tarafından bir çağrı yapılmalıdır. Toplantı sonrasında, şirketin defter ve belgeleri tasfiye memuruna teslim edilmelidir[38].

Tasfiye memuru, el koyduğu şirket malvarlığı, defter ve belgeleri tasfiye işlemleri için kullanacaktır[39]. Tasfiye memurları, alacaklıların haklarını korumak için tasfiye sürecinde şirketin feshedildiğini bildirmek ve alacaklarını bildirerek talepte bulunmalarını istemek

---

[34] Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 4. Baskı, 2015, s. 199.
[35] Şaban Kayıhan, *Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 6. Baskı, 2023, s. 291
[36] TTK, *"II.Tasfiye İşleri*
1.İlk envanter ve bilanço
MADDE 540- (1) Tasfiye memurları görevlerine başlar başlamaz, şirketin tasfiyenin başlangıcındaki durumunu incelerler; gerekirse şirket mallarına değer biçmek için uzmanlara
başvurarak, şirketin malvarlığına ilişkin durumu ile finansal durumunu gösteren bir envanter ile bilanço düzenler ve genel kurulun onayına sunarlar.
(2) Envanter ve bilançonun onaylanmasından sonra, tasfiye memurları şirketin envanterde yazılı bütün malları ile belgelerine ve defterlerine el koyarlar."
[37] TTK m. 540 gerekçesi *"...envanter ve bilançonun düzenlenmesinde şirket mallarına değer biçmek için tasfiye memurlarının gerekirse uzmanlara başvurabileceği hükmüne yer verilmiştir. Tasfiye bilançosu yıllık bilanço esaslarına göre çıkarılmaz. Bu, bir malvarlığı bilânçosudur ve olası satış değerleri esasına göre çıkarılır. Ancak ilk bilançonun olası satış değerlerine göre çıkarılacağı metne açıkça yazılmamış, hüküm gelişmelere açık tutulmuştur..."* şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[38] Ersin Çamoğlu, *Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 1. Baskı, 2020, s. 283.
[39] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 944.

zorundadır. Bu çağrı, alacaklıların kimlikleri biliniyorsa iadeli taahhütlü mektupla yapılmalıdır. Ayrıca, alacaklıların kimlikleri bilinmeyen durumlar için, ilanlı bir çağrı da yapılmalıdır[40]. Böylece tasfiye memurları, tasfiye sürecinde tüm alacaklıları koruyarak adil bir işlem yürütmekle yükümlüdürler.

Tasfiye memurları, tasfiye işlemleri defteri aracılığıyla tüm tasfiye işlemlerini kaydedebilir ve takip edebilir. Taşınır ve taşınmaz satış defteri ise, tasfiye sürecinde satışa sunulan tüm varlıkların kaydının tutulmasını sağlar[41]. Ayrıca, tasfiye borçluları ve alacaklılarının takip edildiği defterler, tasfiye sürecinin doğru ve adil bir şekilde yürütülmesine katkıda bulunur. Bu defterler, tasfiye memurları tarafından tutulur ve tasfiye sürecinin sonunda ilgili makamlara sunulur[42].

Tasfiye memurları, alacaklıların haklarını korumak için tasfiye sürecinde şirketin feshedildiğini bildirmek ve alacaklarını bildirerek talepte bulunmalarını istemek zorundadır[43]. Bu çağrı, alacaklıların kimlikleri biliniyorsa iadeli taahhütlü mektupla yapılmalıdır. Ayrıca, alacaklıların kimlikleri bilinmeyen durumlar için, ilanlı bir çağrı da yapılmalıdır. Böylece tasfiye memurları, tasfiye sürecinde tüm alacaklıları koruyarak adil bir işlem yürütmekle yükümlüdürler.

Tasfiye memurları, pay sahipleri tarafından ödenmemiş pay bedellerinin tahsil edilmesi için gerekli adımları atabilirler. Ayrıca, tasfiye işleminin tamamlanması için şirketin

---

[40] TTK, *"2. Alacaklıların çağrılması ve korunması*
MADDE 541- (1) Alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak üç ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılırlar.
(2) Alacaklı oldukları bilinenler, bildirimde bulunmazlarsa alacaklarının tutarı Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca belirlenecek bir bankaya depo edilir.
(3) Şirketin, henüz muaccel olmayan veya hakkında uyuşmazlık bulunan borçlarını karşılayacak tutarda para notere depo edilir; meğerki, bu gibi borçlar yeterli bir şekilde teminat altına alınmış veya şirket varlığının pay sahipleri arasında paylaşımı bu borçların ödenmesi şartına bağlanmış olsun.
(4) Yukarıdaki fıkralarda yazılı hükümlere aykırı hareket eden tasfiye memurları haksız olarak ödedikleri paralardan dolayı 553 üncü madde uyarınca sorumludur."

[41] TTK m. 541/2 gerekçesi *"Tasfiye memurlarının şirketin envanterde yazılı bütün malları ile evrak ve defterlerine el koya bilmesi için, envanter ve bilançonun onaylanması aranmıştır. Bunun sebebi, ilk bilançonun tek işlevinin, tasfiye memurlarının tasfiyeye ve görevlerine devam edip etmeyeceklerini belirlemek olduğu düşüncesidir. Gerçekten, eğer şirket borca batık olup müflis durumda ise tasfiye memurları bu nu iflâs tasfiyesine çevireceklerdir. Dolayısıyla, tasfiyenin niteliği ve tasfiye memurlarının göreve devam edecekleri belli olmadan şirket mallarına ve defterlerine el koymanın doğru olmayacağı düşünülmüştür."* şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[42] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 1087.

[43] Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 12. Baskı, 2023, s. 835

alacaklarının tahsil edilmesi gerekir. Bu nedenle, tasfiye memurları şirketin mevcut alacaklarını tahsil edeceklerdir. Tasfiye memuru, tasfiye işlemlerinin tamamlanması öncesinde tüm varlıkların nakde çevrilmesinden sorumludur. Bu sorumluluk, şirketin nakit varlıklarının borçlarını karşılayacak kadar olması durumunda da geçerlidir.

Tasfiye işlemleri sırasında, şirket malları genellikle tek tek satılır. Ancak, bazı durumlarda, birden fazla malın birlikte satılması daha avantajlı olabilir. Bu durumda, tasfiye memuru, şirketin yararına olacak şekilde satış şeklini belirleyecektir. TTK m. *538 " Genel kurul aksini kararlaştırmamışsa, tasfiye memurları şirketin aktiflerini pazarlık yoluyla da satabilirler. Önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Bu karar hakkında 421 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları uygulanır.*[44]*"* şeklinde bu durumu düzenlemiştir. Tasfiye sürecinde şirketin alacakları ve varlıkları tasfiye memuru tarafından toplanıp yönetildiği için, toplanan tutarların şirket adına açılacak bir banka hesabında tutulması uygun olacaktır.

Tasfiye memuru, tasfiye işlemlerinin tümünün tamamlandığını ve buna dair kesin bilançonun hazırlanmasından sorumludur. Bu bilanço, tasfiye memuru tarafından hazırlanmalı, genel kurul tarafından onaylanmalı ve sonrasında tescil ve ilan edilmelidir. Tasfiye memurları, şirketin varlıklarını değerlendirerek alacaklılara ödeme yapmak ve şirketin işlerini sonlandırmakla sorumludur. Tasfiye memurlarının işlerini tamamlamasının ardından, şirketin tescilinin iptali için bir genel kurul toplantısı yapılması gerekmektedir. Bu toplantıda kesin bilanço onaylanacak ve şirketin tescilinin iptaline karar verilecektir. Ardından, tasfiye memurları, bu kararı doğrulayan belgelerle yetkili Ticaret Sicili Memurluğu'na başvurarak şirketin Ticaret Sicili'nden silinmesini sağlayacaklardır[45]. Bu işlem Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde de yayınlanacaktır[46].

Ticaret Sicili'nden bir şirketin kaydının silinmesi için başvuruda bulunulurken bazı belgelerin sunulması gerekmektedir. Ticaret Sicil Yönetmeliğine göre tasfiye memuru veya tasfiye memurları tarafından imzalanmış ve kayıt silme talebinde bulunan dilekçe bunlardan

---

[44] TTK, *"Esas sözleşme değişikliklerinde toplantı ve karar nisapları*
MADDE 421-... (3) Aşağıdaki esas sözleşme değişikliği kararları, sermayenin en az yüzde yetmişbeşini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oylarıyla alınır: a) Şirketin işletme konusunun tamamen değiştirilmesi. b) İmtiyazlı pay oluşturulması. c) Nama yazılı payların devrinin sınırlandırılması. (4) İkinci ve üçüncü fıkralarda öngörülen nisaplara ilk toplantıda ulaşılamadığı takdirde izleyen toplantılarda da aynı nisap aranır...."

[45] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 1115-1116.

[46] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 307.

ilkidir[47]. Şirketin tescilinin iptali için yapılan başvuruda, tasfiye memurları tarafından imzalanmış bir dilekçe sunulması gerekmektedir. Bu dilekçede, şirketin tasfiyesinin tamamlandığı ve tescilinin iptal edilmesi talep edilmektedir. Kesin bilançonun tasdik edildiği genel kurul toplantı tutanağı diğer bir belgedir. Şirketin tasfiye işlemlerinin tamamlandığını gösteren kesin bilanço, genel kurul toplantısında tasdik edilir. Bu nedenle, genel kurul toplantı tutanağı, kaydın silinmesi için sunulması gereken önemli belgelerden biridir. Genel kurul toplantısında kesin bilançonun tasdik edilmesi için katılanların listesi de sunulması gereken belgeler arasındadır. Bu belge, şirketin tasfiye işlemlerinin adil ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirildiğini gösterir. Son olarak da tasfiye memurları tarafından başka mal veya borç kalmadığına dair beyanı içeren bir belgenin sunulması icap eder. Kaydın silinmesi için sunulması gereken belgeler arasında, tasfiye memurları tarafından şirketin tasfiyesinin tamamlandığına ve başka mal veya borç kalmadığına dair beyan da yer almaktadır. Bu belge, şirketin tasfiye işlemlerinin tamamlandığını gösterir ve kaydın silinmesi için önemli bir belgedir[48].

Bir şirketin tasfiye işlemlerinin tamamlandıktan sonra, şirketin ticaret unvanı, Ticaret Sicilinden kalıcı olarak silinecek ve Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilecektir. Tasfiye memuru, şirketin defter ve belgelerini, tasfiye işlemlerini takip etmekle sorumlu olan mahkemeye veya notere teslim eder. Ayrıca, şirket kayıtları, tasfiyeden sonra en az 10 yıl süreyle mutemet tarafından saklanmalıdır[49].

Son olarak, bir şirketin tasfiye işlemleri tamamlandıktan sonra, ilgili vergi daireleri ve sosyal güvenlik kurumlarına da bildirimde bulunularak şirketin ilgili veri tabanlarından silinmesi sağlanır. Bu adım, şirketin resmi olarak sonlandırıldığı ve tüm yasal sorumlulukların tamamlandığı anlamına gelir.

---

[47] TTK, *"Tescil*
MADDE 87- (1) Sona eren şirket ile ilgili aşağıdaki olgular tescil edilir:
a) Şirketin sona erdiği ve tasfiyeye girdiği.
b) Sona erme sebebi.
c) Sona erme genel kurul kararına dayanıyorsa bu kararın tarihi.
ç) Sona erme mahkeme kararına dayanıyorsa bu kararın tarihi.
d) Ticaret unvanına "Tasfiye halinde" ibaresinin eklendiği.
e) Tasfiye memurlarının adı ve soyadı, kimlik numarası ve yerleşim yeri.
f) Tasfiye işlemlerinin şirket merkezi dışında başka bir adreste yürütülmesi durumunda bu adres.
(2) Tasfiyesi tamamlanan şirket ile ilgili aşağıdaki olgular tescil edilir:
a) Tasfiyenin tamamlandığı.
b) Ticaret unvanının silindiği."
[48] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 376
[49] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 345.

2. Terim

Tasfiye memuru İngilizce'de "liquidator" terimi ile karşılanmakta, tasfiye döneminde (liquidation), tüzel kişilik statüsü sona erene kadar uzlaşma sürecini yönetme ve yürütme hakkına sahip kişiyi ifade etmektedir[50]. Almanca'da da kelime "liquidator" şeklinde kullanılmaktadır[51]. Tasfiye memuru için Türkçede özel olarak kullanılan bir kavram bulunmamaktadır. Dil kurumu sözlüğündeki tasfiye kelimesinin ticari olarak anlamı "likidasyon" olarak yabancı dilden geçmiştir[52]. Buradan yola çıkarak "likidasyon işlemi için özel olarak görevli kimse" olarak tanımlama yapılabilir.

II.Tasfiye Memurunun Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Yakın Kurumlardan Ayırt Edilmesi

1. Özel Hukuk Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi

Sorumluluk kavramı, hukukun birçok alanında kullanılan ve çeşitli hukuk dallarına göre farklı özellikler ihtiva edip farklı anlamlara gelebilen bir kurumdur.

Medeni Hukukta sorumluluk alacaklının; malvarlığına el koyabilme yetkisini ya da verilmiş olan bir zararın tazmin edilmesini ifade eder[53].

Vergi hukukunda sorumluluk, spesifik kanunlarda mükellef olarak belirtilen kişinin vergisinin ödenmesinin veya şekli ödevlerinin onunla ekonomik ve hukuki ilişki içine giren bir üçüncü kişiden istenmesi[54] şeklinde ifade edilebilir.

Sorumluluk kavramı özne-nesne bağlamında okunduğunda[55] "… ile sorumluluk" ve "…den sorumluluk" olarak mal varlığına el koyabilme ve tazminat ödeme yükümlülüğünü yansıtır. Sorumlu olunan şeyi ifade etmek üzere "… ile sorumluluk" (şahıs veya malvarlığı ile)[56];

[50] Anindya Bidasari, Ririen Ambarsari, Fahmi Arif Zakaria, Darajatun Indra Kusuma Wijaya, "Legal Liability of the Liquidator for Settlement of Assets and Legal Entity Status due to the Dissolution of the Limited Company", *KnE Social Sciences*, 2022, C. 2022, ss. 582-594, s.583.
[51] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 64, 167. dipnot.
[52] TDK, https://sozluk.gov.tr/, Son Erişim Tarihi: 13.06.2023.
[53] Osman Gökhan Antalya, Murat Topuz, *Medeni Hukuk*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı, 2024, s. 68
[54] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 110.
[55] Saban, *Vergi Hukuku*, s.76
[56] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 109.

sorumluluğun kaynağını ya da varlık nedenini ortaya koymak için de "… den sorumluluk" (kanundan, temsil ilişkisinden yahut sözleşmeden)[57] ibareleri kullanılmaktadır.

Bir diğer ayrım kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluktur. Kusur sorumluluğunda, doğmuş olan bir zararı tazmin edebilmek için ilgili zararın kişinin kusurlu fiili sebebiyle meydana gelmiş olması gerekmektedir[58]. Burada kusur, davranış sahibine sorumluluk isnadı için hukuki unsur teşkil etmektedir[59]. Kusur bulunmadığı durumlarda ise sorumluluk doğmayacaktır[60]. Kusursuz sorumluluk durumunda ise kişi eylemlerinde hiçbir şekilde kusurlu olmasa bile sonuç olarak doğan zarara katlanma yükümlülüğünde olacaktır[61].

2. Ceza Hukuku Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi

Kanunlarda belirtilen ödevlerin belirli fiillerle yerine getirilmemesi neticesinde oluşan suç veya kabahat ceza hukukunda sorumluluğu belirleyen kavramlardandır[62]. Sorumluluğun doğması için aynı zamanda suçun faile yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilecek durumda olması gerekir[63].

Ceza hukukunda suçun; yasallık, maddi unsur (fiil), hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk olmak üzere unsurları bulunmaktadır[64]. Suçun oluşumu ve faile bir sorumluluk isnadı yüklemek açısından bu unsurların tam olması gerekmektedir[65]. Yani fiili gerçekleştiren kişinin ceza sorumluluğunun olması gerekmektedir[66].

Anayasa m. 38 *"Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz."* şeklindeki düzenlemesiyle ceza sorumluluğunun şahsiliği prensibini ortaya koymuştur. Bu ilke cezadan suçu işleyen failin doğrudan doğruya sorumlu olduğunu ve fail harici üçüncü kişilerin suç olarak tanımlanan fiil sebepli cezalandırılamaması gerektiğini

[57] Saban, *Vergi Hukuku*, s.76
[58] Osman Gökhan Antalya, *Borçlar Hukuku Genel Hüümler Cilt: V/1,2,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 2019, s. 55
[59] Mustafa Ünlütepe, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 138
[60] Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 2,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 18. Baskı, 2023, s. 62
[61] İhsan Erdoğan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler,* Gazi Kitabevi, Ankara, 4. Baskı, 2019, s. 13
[62] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 11. Baskı, 2020, s. 2.
[63] Dülger, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 60
[64] Serkan Meraklı, Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İsa Başbüyük, *Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 14. Baskı, 2023, s. 207.
[65] Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 16. Baskı, 2023, s. 375.
[66] İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 19. Baskı, 2023, s. 90

belirtir[67]. İlkenin açıklamalarından ceza hukukunda subjektif sorumluluk (kusur sorumluluğu) temelli bir anlayış olduğu ve objektif (kusursuz) sorumluluk hali anlayışına yer verilmediği sonucuna ulaşılabilir[68].

3. Mükellefiyetten Ayırt Edilmesi

Vergilendirme yetkisi, *“"devletin ülkesi üzerindeki ege- menliği'ne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü"* olarak tanımlanmaktadır[69]. Vergilendirme ilişkisi sonucu ortaya çıkan vergi alacağının borçlu kısmında vergi borçlusu, alacaklı kısmında ise vergi alacaklısı yani Hazine yer alır.

Vergi mükellefi kavramı VUK m. 8/1’de *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir”* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda vergi mükellefinin vergi borcunu ifa etme ödevi yani maddi ödevi vurgulanmıştır[70]. Lakin vergi mükellefiyeti kavramının içinde şekli ödevler de bulunmaktadır.

Bir kişinin vergi mükellefi olarak adlandırılabilmesi için; vergiyi doğuran olayın kişinin kendisinde gerçekleşmiş bulunması (Veraset ve İntikal Vergisi bu kuralın istisnasını oluşturur)[71] ve kişinin ilgili borcu ödemek zorunluluğunda bulunması gerekmektedir[72].

Mükellef olma durumu kanunlara dayalı şekilde zuhur eder. Bu hukuki konum, Anayasa’nın 73. Maddesinde düzenlenmiş olan verginin yasallığı ilkesi gereğidir[73].

Bunun yanında VUK m. 9 “Vergi ehliyeti” üst başlığıyla *“Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.”* hükmüyle vergi mükellefi olarak tanımlanabilmek için kanuni ehliyet şartı aramamaktadır. Bu noktada medeni hukuktaki haklara sahip olma ehliyeti olarak adlandırılan hak ehliyeti[74] ile bu hakları kullanabilme ehliyeti olan fiil ehliyetinden[75] farklı olarak vergi hukukunda bir “vergi ehliyeti”[76] kavramı olduğu söylenebilir.

---

[67] Timur Demirbaş, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 18. Baskı, 2023, s. 260
[68] Nazmiye Önbaş, “Ceza Sorumluluğunun Gelişimi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 2013, C. 8, S. 2, ss. 387-416, s. 387.
[69] Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi,* Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3
[70] Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, s.158.
[71] Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, s. 40, dipnot 2.
[72] Saban, *Vergi Hukuku,* s.70.
[73] Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 4. Baskı, 2014, s. 22.
[74] Süleyman Yılmaz, Abdülkerim Yıldırım, *Medeni Hukuk-1,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 4. Baskı, 2023, s. 115
[75] Antalya, Topuz, *Medeni Hukuk,* s. 84
[76] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku,* s.104.

VUK m. 9 gereği kanunlar tarafından yasaklanan bir işlem vergiyi doğuran olay niteliğindeyse yine de bir vergi alacağı doğar ve mükellefiyet tesis edilir.

Mükellefiyet, kanunen, bazı durumlarda vergi alacağının borçlusu olma anlamına gelmeyebilir. Vergiden muaf tutulma bu hususa örnek teşkil eder. Sorumluyu mükelleften ayıran temel husus, kamuya olan borcun ödenmesi noktasında ilgili borç ödendiğinde sorumlunun değil mükellefin iktisadi kıymetlerinde bir azalma meydana gelmesidir[77].

4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi

Kanuni temsilcilerin vergi hukukundan kaynaklanan sorumluluğu VUK m. 10[78] ve AATUHK mük m.35'de[79] düzenlenmiştir. VUK m. 10 düzenlemesi; kanuni temsilcinin sorumluluğu; küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların yöneticileri, Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin Türkiye'deki

---

[77] Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S:4, 2000, ss:121-126, s. 122.

[78] VUK, *"Kanuni temsilcilerin ödevi*
Madde 10 – Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.
(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.
Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.
Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.
Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."

[79] AATUHK, *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*
Mükerrer Madde 35 –
Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.
Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.
Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.
Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."

temsilcilerinin sorumluluğu ve kanuni temsilcinin değişmesi halinde sorumluluk alt başlıklarını içermektedir[80].

Tasfiye memuru, kanuni temsilcinin zamansal ve yetkisel olarak bir özel görünüş biçimidir. Tasfiye memuru, şirketi tasfiye amacıyla kamu borçlarından arındırmaktayken[81] kanuni temsilci de devam eden şirketin kamu borçlarını temsilcilik sıfatı sebebiyle ödemekle yükümlüdür.

5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu ile ilgili 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. Maddesindeki düzenlemeye göre:

"…Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkca belirtirler…"

İlgili madde gereği yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikler, ilgili tasdiklerle sınır olmak üzere eğer doğru yapılmadıysa zıyaa uğratılan vergiler ve kesilecek cezalar mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluk ortaya çıkarır[82]. Yasa hükmündeki tasdiklerin doğruluğu kavramından anlaşılması gereken -ki tasdik işlemi bir denetim işlemidir.- yeminli mali müşavirlerin ilgili denetimlerde gerekli özeni göstermediğinin ortaya konulması durumunda sorumluluğunun doğması olarak ifade edilebilir[83]. Yani meslek kusuru olması

[80] Saban, *Vergi Hukuku*, s.78.
[81] Mahmut Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı, 2016, s. 345.
[82] Danıştay 11. Daire, E. 1995/1517, K. 1995/621, T. 22.03.1995: *"Yeminli mali müşavirin yaptığı tasdikin doğru olmaması sebebiyle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezai için vergi dairesi, mükellef ve yeminli mali müşaviri takip etmekte serbesttir. Yeminli mali müşavirin takibi için öncelikle mükellefin takibi zorunlu değildir.",* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[83] Nihal Saban, "3568 ve 408 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları: Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1995, S. 80, s.112.

halinde bir sorumluluk söz konusudur[84]. İlgili sorumluluk sadece tasdiklerin doğru yapılmasına bağlandığı için vergi bildiriminin doğruluğunun ölçüt alındığı ifade edilir[85].

6. Konkordato Komiserlerinin Sorumluluğundan Ayırt Edilmesi

Konkordato; ekonomik nedenlerle iş düzeni ve mali hali bozulup borç vadeleri gelmesine rağmen borçlarını ödeyemeyen yahut ödeyememe rizikosunu öngören iyi niyetli borçlu kişileri koruma amaçlı bir icra iflas müessesesidir[86].

Bu durumda ticaret mahkemesince tarafsız, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı, konkordato konusuna dair gerekli deneyim ve donanımı haiz bir konkordato komiseri atanmaktadır[87]. Konkordato komiserinin borçluyla arasında herhangi bir hukuki yahut ekonomik bağ bulunmamalıdır[88]. Görevi kabul opsiyoneldir, bir zorunluluk durumu yoktur.

Mahkemece konkordato komiserine borçlunun yerine doğrudan doğruya kendisinin geçmesi suretiyle işletmenin faaliyetlerini yönetim iradesi verilebilir[89]. Mahkeme tarafından bu yetkinin verilmesi durumunda konkordato komiserinin sorumluluğu doğar[90]. İlgili yetkinin verilmediği durumlarda yetkisi sadece denetim ve kontrol kanallarında ortaya çıkar.

Yönetim yetkisinin konkordato komiserinde olmadığı hallerde, kanuni temsilci sıfatını haiz olmadığı söylenebilir[91]. Bunun sebebi hem AATUHK mükerrer m. 35'e hem de VUK m. 10'daki şartları taşımamasıdır. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumlulukları bu halde devam etmektedir. Bunun yanında mahkemece yönetim yetkisinin verildiği durumlarda kanuni temsilcilik vasfının durumuyla ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. İlk görüşe göre yönetim yetkisi verildiğinde her türlü ekonomik işlemden ötürü sorumluluğu ortaya çıkmaktayken diğer

---

[84] Danıştay 4. Daire, E. 2008/3229, K. 2010/2725, T. 13.05.2010: *"İşlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının, zıyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takıp edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.04.2024.
[85] Doğan Şenyüz, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyaı ve Cezasından Sorumluluğu, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,* 2016, Cilt:22, Sayı:3, Ss: 2557-2575, s. 2569.
[86] Yıldırım Bayrak, *Geniş Açıklama ve İçtihatlarla İcra ve İflas Kanunu,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 1209
[87] İbrahim Aşık, Ömer Faruk Saçar, Ozan Tok, Yakup Oruç, *İcra ve İflas Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, 2. Baskı, s. 703
[88] Murat Atalı, İbrahim Ermenek*, İcra ve İflas Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, 6. Baskı, s. 364
[89] Atilla Uyanık*, Konkordato*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, 2. Baskı, s. 238
[90] Mahmut Coşkun, *Konkordato ve İflas,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, 2. Baskı, s. 139
[91] Özel, Burçkin, "Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar", s.19.

görüşe göre görev kabulünün opsiyonel olduğu ve bu sebeple kanun gereği meydana gelen kanuni temsilcilik hususunun konkordato komiseri nezdinde ortaya çıkmayacaktır[92].

Niteliği tartışılması icap eden diğer husus da malvarlığının terki suretiyle yapılan konkordatoda, görev alan tasfiye memurlarının kanuni temsilcilik sıfatını elde edip edemeyecekleridir. Bu konkordato çeşidinde alacaklılar, borçlunun mal varlığı üzerinde bir tasarrufta bulunabilir yahut bu malvarlığını kısmen ya da tamamen üçüncü kişilere devredebilirler[93]. Bu konkordato türü, borçlunun teklifi ve mahkeme kararıyla doğar. Alacaklıların yetkiyi kullanması, tasfiye memurları ve alacaklılar kurulu aracılığıyla olur[94]. Asliye Ticaret Mahkemesi, konkordato tasfiye memurlarını onaylar[95].

Sonuç olarak konkordato tasfiye memurlarının hukuki niteliği diğer tasfiye memurlarıyla aynıdır. Mahkeme kararıyla atandıkları kanuni bir vazifeyi yerine getirirler ve bu sebeple kanuni temsilci sayılırlar[96].

III. Konunun Sınırlandırılması ve Plan

Vergi hukukunda sorumluluk kamu alacağının güvence altına alınması hususunda çeşitli kanunlarda düzenlenmiş bir koruma yöntemidir. İlgili kanunlar bu sorumluluk düzenlemeleriyle kamu alacağını şahsında doğmayan bir üçüncü kişiyi mesul tutarak tahsil etmeyi amaçlayarak kamu hizmetlerinin finansman kaynağını oluşturan bu kalemleri Hazineye aktarmaya çalışmaktadır.

Günümüz ekonomik dünyası açısından fazlasıyla önem arz eden ticaret şirketleri açısından doğan kamu alacaklarının güvence altına alınması için de kanunlar asıl borçlu şirketin yanında şirketin temsil ve idaresini elinde bulunduran kanuni temsilcileri de kamu alacağının tahsili anlamında sorumlu tutmuştur. Şirketler, ticari hayatta tutunamayıp asıl amaçları olan ticari kar elde edememesi sonucunda sona ermeleri mümkün olabilmektedir. Bu sonra erme hallerinin ortaya çıkması sonucunda şirket bünyesinde bulunan varlıkları ve borçlarının dağıtılması amaçlı şirketin tasfiye sürecine girer. Tasfiye sürecinde amaç şirketin, tabiri caizse ticari hayat sahnesinden silinmesini sağlamaktır. İlgili işlemler eksik şekilde yapılırsa şirketin sicilden

---

[92] Muzaffer Deniz, *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.109.
[93] Uyanık, *Konkordato*, s. 371
[94] Bayrak, *Geniş Açıklama ve İçtihatlarla İcra ve İflas Kanunu,* s. 1212
[95] Aşık, Saçar, Tok, Oruç, *İcra ve İflas Hukuku*, s. 720
[96] Coşkun, *Konkordato ve İflas,* s. 310

silinmesi söz konusu değildir. Özetle tasfiye şirketin sona ermesinden başlayacak şekilde tüzel kişiliğinin kaybına kadar olan zamansal ve işlemsel bütünü ifade eder.

Bu işlemleri yürütmek üzere de tasfiye memurları kanundaki çeşitli düzenlemelere göre göreve gelir. Tasfiye memurları, tasfiye işlemleriyle sınırlı olmak kaydıyla tasfiye sürecinde şirketin normal zamandaki yönetim ve idare pozisyonunda olanlarla benzer hak ve yetkilere ve bunun sonucu olarak sorumluluklara da sahiptir.

İlgili sorumluluklar vergi ve diğer kamu alacakları bakımından kanunların göndermeleriyle VUK, 6183 sayılı AATUHK ve KVK hükümleri çerçevesince değerlendirilmektedir. Tasfiye memurlarının bu sorumluluklarının niteliği, kapsamı ve sınırları itibariyle tespit edilebilmesi için öncelikle sorumluluk kavramına dair tanımlamalar yapılmış ve kamu borçlarında sorumluluğun özellikleri ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Sonrasında kavramsal incelemeye geçilip tasfiye memuru kavramı irdelenmiştir. Şirket türlerine göre nasıl göreve geldiği, nasıl görevden alındığı gibi hususlar ortaya konulmuştur. Buna ilaveten benzer kavramlardan ayırt edici özelliklerine dair bir inceleme de yapılmıştır. Bu incelemeler sonucunda tasfiye memurlarının vergi ve diğer kamu alacaklarından doğan sorumluluğu, şirketlerdeki hukuki temsilin yanında eylemli temsili de haiz bulunan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun zamansal ve yetkisel olarak bir özel görünüş biçimi olduğu sonucuna varılmıştır. Şirketlerdeki ticari kar elde etme amacı yerini tasfiye sürecinde tasfiye amacına bırakmıştır. Kanuni temsilcilerin yetkileri şirketin ticari hayata devam etmesine yönelik eylem ve işlemlere dair gerekli adımları atmakken tasfiye sürecinde ise tasfiye memurlarının yapacağı eylem ve işlemler tasfiye amacıyla sınırlandırılmıştır. Birinde şirketin devamına yönelik hukuki eylem ve işlemler söz konusu iken diğerinde şirketin çözülmesi ve ticaret sicilinden silinmesine hukuki eylem ve işlemler yapılmaktadır.

Giriş bölümündeki bu açıklamalardan sonra birinci bölümde tasfiye süreci ve tasfiye memurlarının niteliklerine dair açıklamalarda bulunulmuştur. Tasfiyenin amaç ve etkilerine değinildikten sonra sermaye şirketleri özelinde tasfiye süreçlerinin nasıl ilerlediği anlatılmıştır.

Bunun sonrasında ikinci bölümde ise tasfiye memurlarının vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğu VUK, 6183 sayılı AATUHK ve KVK uyarınca incelenmiştir. VUK bağlamında tasfiye memurunun sorumluluğu doğabilmesi için kanuni temsilcinin sorumluluğunda olduğu şekliyle vergi aslı veya vergi aslına bağlı alacakların şirketin malvarlığından kısmen veya

tamamen tahsil edilememesi ve bunun tahsil edilememenin sebebinin de tasfiye memurlarının kanunen kendilerine yüklenmiş olan ödevlerine yerine getirememelerinden kaynaklanması gerekmektedir. Bu şartlara dair kavramsal inceleme yapıldığında sorumluluğun konusuna vergi aslı ve buna bağlı alacaklar girmektedir. Bu sebeple vergi aslının ne olduğu ve vergiye bağlı alacakların tespiti ve bunların hukuki niteliklerine dair de değerlendirmeler yapılmıştır. Bunun yanında ödevlerini yerine getirememesi yüzünden ibaresinden hareketle tasfiye memurlarının vergi ve buna bağlı alacaklara dair ödevleri sayılmış olup bu ödevlere dair özellikli durumlar da ortaya koyulmuştur.

Sonrasında ise 6183 sayılı kanunun konuya dair hükümleri şerhler, yargı kararları ve doktrindeki görüşler çerçevesinde ele alınmıştır. 6183 sayılı Kanunun 32. ve 33. maddeleri tasfiye halinde kimlerin vazifeli olacağını ve tasfiye halinde mesuliyeti özel olarak düzenlediği için ilk olarak ilgili maddelerle ilgili görüşler ve yargı kararları değerlendirilmiştir. Sonrasında ilgili kanun kamu alacaklarına dair olduğundan kamu alacağının tanımı ve hangi alacakların nitelik olarak kamu alacağı sayılacağı değerlendirilmiştir. Kanuni temsilcinin sorumluluğunun özel görünüş biçimi olan tasfiye memurlarının sorumluluğu için kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddeye dair görüşler ve yargı kararları incelenmiştir. Yine VUK'a benzer şekilde bir sorumluluğa dair şartlar madde metninden çıkarılmıştır. Buna göre kanuni temsilciye benzer şekilde tasfiye memurunun kamu alacaklarından sorumluluğu için ilgili kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu hususta tahsil edilememe ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması kavramları yargı kararları ve doktrindeki görüşler çerçevesince açıklanmaya çalışılmıştır.

VUK ve 6183 sayılı AATUHK'un öngördüğü şartlara bakıldığında fark olarak VUK ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden vergi ve buna bağlı alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğini ifade ederek tasfiye memurunun kusurlu bir davranışını ararken AATUHK hükmünde ise sadece kamu alacağının tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartını ortaya koyarak tasfiye memuru açısından bir kusursuz sorumluluk hali öngörmüştür. Bu husus bir alacağın özel kanun-genel kanun kapsamındaki hangi kısma isabet edeceğini belirleyip uygulanacak hukuki rejim noktasında önem arz etmektedir.

Sonrasında tasfiye memurlarının KVK'daki sorumluluklarına asıl konumuz idari usul kodu ve tahsil kodu bağlamında olduğundan kısmen değinilmiştir. KVK'daki tasfiyeye dair

hükümlerin zamanla değişmiş olduğu incelenerek zamansal olarak hangi sorumluluk rejimlerinin icra edileceği belirtilmiştir. Bunun yanında tali bir konu olarak 5510 sayılı Kanun kapsamındaki primlerin AATUHK kapsamında tahsil edilmesinden hareketle bu alacaklara dair tasfiye memurlarının sorumluluğu değerlendirilmiştir.

İlaveten 3. bölümde tasfiye memurlarının vergi ve diğer kamu alacaklarından sorumluluğunun şirketlerin kanuni temsilcilerinin zamansal ve eylemsel olarak özel bir görünüş biçimi olduğu tespitinden sonra bu sorumluluğun tabi olduğu kurallar ortaya koyulmuştur. Bu şartlar neticesinde sorumluluğun süresiz olmadığından hareketle tasfiye memurlarının görev süresi itibariyle sınırları çizilmiş ve sorumluluklarının hangi durumlarda olduğu ifade edilmiştir. Görev süresi içindeki eylem ve fiillerinden sorumlu olduğu ortaya koyulmuş ve görev süresi öncesindeki eylemlerden dönemin eylem temsil kaabiliyetine sahip kanuni temsilcisinin sorumluluğuna gidilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Sonrasında tasfiye kavramının da özel halleri olan ek tasfiye ve tasfiyeden dönme hususlarında tasfiye memurlarının nasıl bir sorumluluk rejimiyle sorumlu tutulabilecekleri değerlendirilmiştir. Ek olarak tasfiye memurlarının ödevlerini yerine getirmemelerinden veya kasti şekilde hareketleri sonucunda muhatap tutulabilecekleri adli ve idari vergi suçları karşısındaki konumu ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TASFİYE SÜRECİ VE TASFİYE MEMURUNUN TESPİTİ

2. TASFİYE SÜRECİ

Sermaye şirketleri, belirli bir amaca yönelik sermaye birikimini sağlamak için kurulan ve kâr amacı güden kuruluşlardır[97]. Ancak bazı sebeplerden dolayı şirketlerin faaliyetlerini sonlandırması gerekebilir. Bu noktada tasfiye süreci devreye girer ve şirketlerin tüm borçları ödenerek mal varlığı dağıtılır[98].

Hukukî bir kavram olarak tasfiye ise, aralarında ufak tefek kimi farklılıklar olmasına rağmen sözü edilen tanımlamaların genel itibariyle birbiriyle benzerlikler taşıdıkları görülmektedir[99]. Örnek vermek gerekirse, bir tanımda tasfiye şirketin malvarlığına ilişkin ilişkilerinin çözümü için yapılması gereken bütün işlemleri belirtmekte olup tasfiyenin nihaî amacının şirket ait mal varlığıyla ilgili ilişkileri sonlandırmak ve işlemlerin bittikten sonra şirketi ticaret sicilinden sildirerek tüzel kişinin hukuksal yaşamını bitirmektir[100].

Finans ve ekonomide tasfiye, bir işi sona erdirme ve varlıklarını hak sahiplerine dağıtma işlemidir. Genellikle bir şirket iflas ettiğinde meydana gelen bir olaydır, yani vadesi geldiğinde yükümlülüklerini ödeyemez. Şirket faaliyetleri sona erdiğinde, kalan varlıklar alacaklılara ve hissedarlara taleplerinin önceliğine göre ödeme yapmak için kullanılır. Tasfiye terimi, kötü performans gösteren malların işletmenin maliyetinden daha düşük bir fiyata veya işletmenin arzu ettiğinden daha düşük bir fiyata satılmasına atıfta bulunmak için de kullanılabilir. Bir başka tanımda ise, limited şirketler için tasfiye aşaması, TTK'nin 636. maddesinde[101] ifade edilen

---

[97] Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1*, s. 26.
[98] Kervankıran, *Anonim Şirketlerde Tasfiye*, s. 78
[99] İbrahim Apalı, "Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Sermaye Azaltımı ve Tasfiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, 2018, C. 28, S. 128, ss. 179-192, s. 184.
[100] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 34.
[101] TTK, "*Sona erme sebepleri ve sona ermenin sonuçları*
MADDE 636- (1) Limited şirket aşağıdaki hâllerde sona erer:
a) Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle.
b) Genel kurul kararı ile.
c) İflasın açılması ile.
d) Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde.
(2) Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin, durumunu Kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verir.

sebeplerle limited ortaklığın bitmesinin en dikkate değer sonucu olarak tasfiye, bir sona erme nedeninin vuku bulması ve limited şirketin tam anlamıyla ortadan kaldırılması arasında yer alan süreçte, tasfiye edilen şirketin devam etmekte olan iş ve işlemlerinin bitirildiği, mamelekinin nakde dönüştürüldüğü, mevcut yükümlülüklerinin yerine getirildiği, ortaklara ait sermaye paylarının onlara verildiği ve nihayet tasfiye sonucunda ortada bir bakiyesi kalmışsa, bu bakiyenin ortaklara dağıtımının yapıldığı bir aşamadır[102].

Tasfiye ile şirkete ait malvarlıklarının nakde çevrilmesi, borçların ödenmesi, alacakların tahsilinden sonra elde kalan net varlığın tasfiye payı hükümlerine göre ortaklara dağıtımı ve sicilden şirketin ticaret unvanının silinmesine kadar bir dizi işlemin gerçekleştirildiği bir süreç başlar ve bu süreç sonunda da şirketin sona ermesidir[103]. Tasfiye, sona erme nedeninin ortaya çıkmasıyla başlayan ve ticaret sicilinden sermaye şirketinin silinmesine bağlı olarak tüzel kişiliğin ortadan kalkmasıyla biten bir süreci ifade etmektedir[104]. Tüm bu tanımlardan hareketle, tasfiye sürecinin, bir şirketin tasfiyesini gerektirecek bir sona erme sebebinin gerçekleşmesinden sonra başlayan ve şirketin ticaret sicilinden terkin edilmesine kadar devam eden bir geçiş dönemi[105] olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Şirketlerin kurulup, gelişip genişleyerek ve nihayet de çeşitli sebeplerle bir gün sona ermeleri iş dünyasında doğal karşılanabilecek bir sonuçtur. Bir şirketin tasfiyesi, şirketin varlıklarının satılması ve şirketin faaliyetlerini durdurması ve sicilinin silinmesidir. Varlıklar, alacaklılar ve hissedarlar gibi çeşitli talep sahiplerini geri ödemek için satılmaktadır. Tasfiye süreci, bir şirket iflas ettiğinde gerçekleşir; artık mali yükümlülüklerini yerine getiremez hale gelmektedir[106].

Anonim şirketlerde sona ermenin sonuçlarını düzenleyen TTK 533/1 *"Sona eren şirket tasfiye hâline girer; Kanundaki istisnalar saklıdır."* hükmü ve limited şirketlerde sona erme ve sona erme sonuçlarını düzenleyen TTK 636/5 *"Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere*

---

(3) Haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir.
(4) Fesih davası açıldığında mahkeme taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir. (5) Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır."

[102] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 1019.

[103] Ahmet Fatih Özkan, "Tüzel Kişilik ve Ehliyet", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 62-86, s. 65.

[104] Mustafa Yavuz, "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması", *Mali Çözüm Dergisi*, 2019, C. 29, S. 154, ss. 251-261, s. 253.

[105] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 183.

[106] Hakan Çebi, *Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 323

ilişkin hükümler uygulanır." hükümleri uyarınca kural olarak fiili olarak sona ermiş bir sermaye şirketinde tasfiye aşamasına başlamaktadır[107]. Bundan dolayı sermaye şirketin tasfiye edilmesi, şirketin sona erme sürecinin doğal bir sonucudur. Kanunda yer alan tasfiyesiz sona erme durumları dışında tasfiye, bir şirketin hukuki ve fiili olarak ortadan kaldırılmasını sağlama amacını taşıyan bir süreçtir[108]. Bu sürecin bitme durumunun mütemmim cüzü, yani bir anlamda tamamlayıcısı olduğunu söylemek mümkündür.

Tasfiye, ancak sona ermeyle birlikte anlam kazanan ve onun gerçekleşmesine bağlı olarak devreye giren bir durumu[109] ifade etmektedir. Bu bağlamda tasfiye ile sona erme arasında bir neden-sonuç ilişkisi bulunmakta; tasfiye, sona ermenin olası sonuçlarından biri olarak görülmektedir[110]. Bundan dolayı bir şirketin tasfiye edilmesini, o şirketin sona ermesi halinin dışında ele almak mümkün değildir. Ne var ki şirketler bakımından bir sona erme neden ortaya çıkmadan tasfiye haline girmek söz konusu olmamakta ise de tasfiye edilmeden sona erme durumları da mümkün olduğu için her sona erme nedeni de tasfiyeyi gerektirmemektedir[111].

6762 sayılı eski TTK[112] yürürlükteyken, şirketler hukuku konusunda tasfiye konusuna ilişkin en geniş hükümler kolektif şirketlerle ilgili bölümde yer aldığı için, 6762 sayılı eski TTK anonim ve yine 6762 sayılı eski TTK 552. maddeye atıf dolayısıyla limited şirketin tasfiye edilmesine dair konularda kolektif şirketle ilgili hükümlere birçok atıf yapılmıştır[113]. Tasfiye konusuna ilişkin kollektif şirket hükümlerine atıf yapılması şeklinde ortaya çıkan bu durum esas itibariyle sadece sermaye şirketlerine özgü bir durum olmayarak diğer şirket türleriyle ilgili de ortaya çıkmakta[114] ve böyle yapılan söz konusu atıflara bağlı olarak tasfiye konusunda diğer şirketler de çeşitli bakımlardan kollektif şirket hükümleri dikkate alınarak değerlendirilmiştir[115]. Ne var ki birisi sermaye diğeri ise bir şahıs şirketi olan anonim ve kollektif şirket türleri arasındaki nitelik farklarına bağlı olarak kollektif şirketlerin tasfiyesiyle ilgili söz konusu bazı hükümlerin anonim şirketlere tatbik edilmesi noktasında bazı uyumsuzluklar ortaya çıkmaktaydı. Örnek vermek gerekirse; anonim şirketlerin tasfiye

---

[107] Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* Adalet Yayınevi, Ankara, 6. Baskı, 2020, s. 46.
[108] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 373.
[109] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, s. 637.
[110] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 2.
[111] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 56.
[112] 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu. RG: 09.07.1956, Sayı: 9353
[113] Yıldırım, "Anonim Ortaklık Tasfiye Memurlarının Temsil Yetkisini Kullanmaları", s. 931.
[114] Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 15. Baskı, 2021, s. 271.
[115] İrfan Baştuğ, "Kollektif Şirketin Tasfiyesi, Tasfiye Memurlarının Seçimi ve Görevlerinin Son Bulması", *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 1966, C. 3, S. 3, ss. 505-518, s. 505.

edilmesine dair hükümler emredici nitelik taşımaktayken, kollektif şirketlerin tasfiye edilmesinde serbestî söz konusuydu ve kollektif şirketlerin tasfiye edilmesinde oybirliğiyle karar alınması gereken durumlarda, anonim şirketlerin niteliği ve yapısı gereğince eski TTK'nın 272. ve 378. maddelerindeki basit toplantı ve karar yetersayıları geçerliydi[116].

6102 sayılı TTK'da sermaye şirketinin sona ermesinin sonuçlarına ilişkin düzenlemeler getiren TTK'nin 636/5. maddesi, sona ermenin sonuçları konusunda anonim şirkete ilişkin hükümlerin geçerli olacağı şeklinde düzenlemiştir[117]. Bunun gibi TTK'nin 643. maddesinde de tasfiye usulüyle tasfiye sürecinde olan şirket organlarının yetkilerine ilişkin anonim şirketle ilgili hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. TTK m. 533, anonim şirketin sona erme sürecinin sonuçlarıyla ilgili düzenlemelere yer vermiştir. TTK'nin 533. maddesinde Kanunda yer verilen istisnalar dışarıda tutulmak kaydıyla sona ermesi gereken şirketin tasfiye sürecine gireceği belirtilmiştir[118]. Anonim şirketlerin tasfiye edilmesi ise genel itibarla TTK m. 533-548 arasındaki maddelerde düzenlenmiştir. Tüm bu hükümler çerçevesinde, limited şirketle ilgili tasfiye sürecinin tamamıyla anonim şirket hükümleri çerçevesinde sürdürüleceğini[119] ve limited şirketin tasfiye usulüyle tasfiye sürecinde olan limited şirketin organlarının yetkileriyle ilgili ise yine anonim şirketin tasfiye süreci konusunda düzenleme yapan ve yukarıda ifade edilen ilgili maddelerinin uygulamaya gireceğini belirtmek gerekir. Limited şirketin iflası halinde ise tasfiye; tasfiye memurlarınca ve TTK'da yer alan tasfiyeyle ilgili hükümler uyarınca değil, iflas idaresince ve İcra ve İflas Kanunu[120] hükümleri çerçevesinde yürütülür.

Şirket bakımından bir sona erme nedeninin ortaya çıkması, söz konusu şirketin varlığının kendi kendine ortadan kalkması sonucuna yol açmaz, yalnızca söz konusu tüzelkişiliğin tasfiye aşamasının başladığını ifade eder. Tasfiye aşamasına paralel olarak ise şirketin durumuyla ilgili bazı değişiklikler oluşur. Örnek vermek gerekirse, tasfiye sürecinde şirketin ortaklarının ortaklıktan doğan haklarının tasfiye sürecinden etkilenmek suretiyle söz

---

[116] Çebi, *Şirketler Hukuku*, s. 323

[117] Rıza Ayhan, Hayrettin Çağlar, Mehmet Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1. Baskı, 2019, s. 460.

[118] TTK m 533 gerekçesi *"6762 sayılı Kanunun 439 uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü sona eren şirketin tasfiye haline gireceğini ifade ettikten başka, sona eren şirketin tasfiye haline girmeyeceği kanuni istisnaları da sayma yoluna gidiyor ve birleşme, limited şirkete dönüştürülme, bir kamu tüzel kişisi tarafından devralınma hallerini tahdidi olarak sayıyordu. Yeni metin, sona eren şirketin tasfiye haline gireceğini aynı şekilde ifade etmekle birlikte, tasfiyeye gerek bulunmayan halleri sınırlı sayı (numerus clausus) olarak sıralamamış, kısaca "kanundaki istisnalar saklıdır" hükmüyle kanundaki tüm istisnaları kapsamına almıştır."* şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[119] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 124.

[120] 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu. RG: 19/06/1932, Sayı: 2128.

konusu haklarda daralmalar oluşmasının yanı sıra organlar da varlıklarını devam ettirmekle birlikte görev ve yetkilerinde tasfiyenin niteliğinden ya da kanundan kaynaklı sınırlama ve daralmalar ortaya çıkmaktadır[121]. Bunların dışında, tasfiye sürecinde şirketin hâlihazırdaki hukuksal ilişkileri değişmez ve sona ermez, söz konusu ilişkiler sürer[122].

Tasfiye durumu, bir şirketin taraflarından biri olduğu devam eden hukuksal ilişkilerin akıbetinin tespit edilmesi bakımından yalnız başına bir haklı neden oluşturmamakla birlikte, bazı durumlarda tasfiye durumunun devamlı nitelik taşıyan hukuksal ilişkilerin bitirilmesinde haklı neden olarak ileri sürülmesi olasıdır. Netice itibariyle, tasfiye işinin Kanun tarafından özel bir organa bırakıldığı ve söz konusu organın da "tasfiye memurları" olduğu ifade edilmektedir[123].

Kurumlar vergisine tâbi ticaret şirket özelliklerine sahip olan limited şirketlerin bu özelliklerinden dolayı tasfiye edilmesinin genel niteliklerinin dışında vergisel yönü de önem taşımaktadır. Şirketin tasfiye sürenin başlaması, şirketin söz konusu malî yükümlülüklerini ortadan kalkmasına neden olmaz. Bu yönüyle tasfiye sürecinin şirketin hukuksal ilişkilerinin çözülmesini amaçladığı kadar, malî ilişkilerinin çözülmesine yönelik bir süreci de kapsadığı belirtilmelidir[124]. Buna bağlı olarak tasfiye süreci ayrıca limited şirketin üzerine düşen vergilerinin ödenmesi, var ise önceki vergi borçlarının kapatılması, bunlarla birlikte şirketin vergisel durumuna ilişkin kimi işlemlerin yapılmasını ve kimi hususlara da açıklık getirilmesi de gerektirmektedir[125]. Bundan dolayı diğer faal limited şirketlerde ortaya çıktığı gibi, tasfiye sürecinde olan limited şirketin de ticaret sicilinden terkin edilmesinin tamamlanmasına dek vergi mükellefiyeti sürecektir[126].

Tasfiyenin sona ermesinin (i) şirketin tasfiyesinin tamamlanmasından sonra sözü edilen şirketin ticaret sicilinden terkin edilme hâli, (ii) tasfiyeden dönülmek suretiyle şirketin yeniden faaliyete geçirilme hali olmak üzere iki şekilde mümkün olacağı belirtilebilir. Tasfiye sürecinin

---

[121] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 360.
[122] TTK m. 533/2 gerekçesinde bu durum *"...Hüküm uyarınca tasfiye haline girilmesiyle birlikte değişikliğe uğrayan ve sınırlanan şirketin ehliyeti değil, organların yetkileridir...."* şeklinde ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024.
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[123] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 360-361.
[124] Ahmet Hayri Durmuş, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Tasfiye Başlangıcı Bilançosu", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016, C. 15, S. 30, ss. 15-41, s. 18.
[125] Orhan Eroğlu, "Tasfiye İşleri", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, s. 1153
[126] Özlem Arabacı, Feriştah Sönmez, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler ile Örnek Muhasebe Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*, 2014, C. 24, S. 124, ss. 41-46, s. 41.

bir şirketi tamamıyla sona erdirme amacı olan bir işlem olduğu tartışma götürmez kuralken; tasfiyeden dönülme hâli istisnaî bir durumdur[127].

Tasfiyenin zorunlu olup olmama hâli, bu konuda üzerinde durulması gereken bir başka hususdur. Yani sona ermekte olan bir şirketin "tasfiye edilmemesi" konusunda ortaya konulacak bir irade ya da alınacak bir kararın hukuki geçerli olup olmayacağıdır. Bu noktada öne çıkan soru; şirketin tasfiye edilme ya da edilmeme hâlinin ilgililerin takdirine bırakılmış bir husus olma durumudur. Bu konudaki kanun koyucu tarafından ortaya konulan iradeye bakıldığı zaman, TTK'nin 533/1. maddesi uyarınca, kanunda yer alan istisnalar saklı kalmak suretiyle sona eren şirketin tasfiye sürecinin başlayacağı net bir şekilde belirtilmiştir. Yani, tasfiye durumuna girme, tasfiyeyi gerekli kılan bir sona erme nedeninin gerçekleşmesiyle birlikte yasal bir sonuç olarak kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bir diğer söyleyişle tasfiye, sona erme sürecinin zorunlu ve doğal bir sonucu olduğu için söz konusu husus, ilgililerin üzerinde aksi yönde tasarrufta bulunabilecekleri alanlardan biri değildir[128].

Türk hukuk sisteminde, ticaret şirketlerinin tasfiye edilmesi hususundaki düzenlemeler genel olarak TTK'da yer almaktadır. Ancak tasfiye konusu TTK'da yer alan düzenlemeler haricinde diğer kanunlarda da yer almaktadır[129].

Sermaye şirketlerinde tasfiye, şirketin feshine götüren bir süreçtir. Tasfiye işlemleri tamamlandıktan sonra şirketin unvanı ticaret sicilinden silinir ve şirket sona erer[130]. Tasfiyenin etkileri arasında, şirketin tüzel kişiliğinin devam etmesi ve organlarının varlığı da yer almaktadır[131]. Tasfiye sürecinin başlaması ile tasfiye memurları da görev yapacaklardır. Tasfiye halindeki şirket, pay sahipleri ile olan ilişkileri de dahil olmak üzere tasfiyenin sona ermesine kadar tasfiye halinde[132] ibaresi eklenerek unvanını kullanmak zorundadır. Tasfiye sürecine giren şirketin amacı, tüzel kişiliğin tasfiyesi ve malvarlığının değerlendirilmesine ilişkin

---

[127] Çebi, *Şirketler Hukuku,* s. 337
[128] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 73.
[129] Örnek olarak; VUK, KVK gösterilebilir.
[130] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 373.
[131] TTK, *"Şirket organlarının durumu MADDE 535-*
(1) Şirket tasfiye hâline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir.
(2) Tasfiye işlerinin gereklerinden olan hususlar hakkında karar vermek üzere genel kurul tasfiye memurları tarafından toplantıya çağrılır."
[132] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,* s. 266.

işlemler olacaktır. Tasfiye sürecinde, amaç değişikliği meydana gelecektir ve şirketin önceden belirlenmiş amacı geçersiz hale gelecektir[133].

Sermaye şirketlerinin tasfiye işlemlerinin başlaması için öncelikle genel kurul toplantısı yapılır ve toplantıda tasfiye kararı alınır[134]. Karar, tasfiye gerekçesi, tasfiye memurlarının isimleri ve izleyecekleri usuller gibi detayları içerir. Genel kurul kararı noter onaylı olarak alınır, ilgili Ticaret Sicili Müdürlüğü'nde tescil edilir ve son olarak Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilir. Bu durum aynı şekilde pay sahiplerinin ve alacaklıların korunması noktasında şirketin internet sitesinden tasfiyenin duyurulması gibi koruyucu bir hüküm olarak ifade edilmelidir[135]. Ayrıca, sermaye şirketlerinin yönetim kurulu, tasfiye işlemlerinin tescil ve ilanı için belirli belgeler hazırlar ve Ticaret Sicili Memurluğuna sunar[136]. Bu belgeler arasında tescil ve ilan talep dilekçesi, noter onaylı genel kurul toplantı tutanağı, toplantıya katılanlar listesi ve tasfiye memurlarının Şirket unvanı altında imzaladıkları "Tasfiye Halinde" ibareli imza beyannameleri yer alır.

I.Tasfiyenin Amacı ve Etkileri

1.Tasfiyenin Amacı

Anonim ve limited şirketlerle ilgili ortak bir hükme yer veren TTK'nin 533/2. maddesinde tasfiye hâlinde olan şirkete ait organların yetkilerinin tasfiyeye bağlı olarak sınırlı olduğu belirtilmiş olmasına karşın, sözü edilen maddede ve devamında yer alan maddelerde tasfiyenin amacını açıklayan ya da ona temas eden tanımlayıcı bir hükme yer verilmemektedir. İlgili maddelerde yalnızca tasfiye sürecinde belirli bir zaman içinde ve plan dahilinde uygulanacak prosedürlere yer verilmiştir[137]. Oysa tasfiyede yapılacak iş ve işlemler ile izlenecek yol konusuyla tasfiyenin amacı birbirlerinden farklı kavramlardır. Tasfiyenin amacı kavramıyla kastedilen, tasfiyeyle varılması amaçlanan hedef, ulaşılmak arzu edilen son noktadır; şirketi tasfiye etmek, amaçtır, tasfiyenin sonunda şirketin tam anlamıyla sona erecek

[133] Ahmet Kavak, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri,* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 3.
[134] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 351.
[135] Hamdi Yasaman, Reha Poroy, Ticari İşletme Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, 19. Baskı, s. 184
[136] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 631.
[137] Ferhat Kayış, "Genel Hükümler", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss.1087-1102, s. 1096.

olma hâli ise esas itibariyle hedeflenen sonuçtur[138]. Bu bağlamda, şirketi tamamen sona erdirmenin tasfiyenin amacı olduğu söylenebilir[139].

Bu noktada tasfiyenin Kanun'da öngörülen tasfiye prosedürüne uygun olarak tamamen sona erdirmeyi amaçladığı açıkken; tasfiyeden dönme müessesesinin oturtulacağı düzlem önem arz etmektedir[140]. Bu bağlamda, ticaret hukuku çerçevesinde tasfiyeden dönme müessesesi kabul edilmekle birlikte, artık tek taraflı tasfiye amacının savunulamayacağı iddia edilebilir. Ne var ki tasfiyeden dönme, tam olarak sona ermek amacıyla ilerleyen şirketin faaliyetlerine yeniden başlamasını sağlayan bir olanak olmakla beraber tasfiyenin bir amacından ziyade, istisnaî bir sonucu olduğu için, tasfiyeden dönme müessesesinin tasfiyenin amacı çerçevesinde değerlendirilebilmesi imkânsızdır[141].

Bir başka açıdan bakıldığında, tasfiye sürecinin amacının, şirketin malvarlığının satılarak nakde çevrilmesi, yarım kalmış işlerinin tamamlanarak nihayete erdirilmesi, şirket alacaklarının tahsili ve şirket ait borçların ödenmesi olduğu ifade edilebilir[142]. Özet olarak; tasfiye müessesesinin amacı; (i) alacaklıların alacakları ödenerek onların korunması ile (ii) şirketin ortaklarının tasfiye paylarını almalarının sağlanması olmak üzere iki temel noktada yoğunlaşmaktadır[143]. Bütün tasfiye süreci, özellikle sözü edilen iki temel amacı gerçekleştirmek için kurgulanmıştır. Bu bağlamda, tasfiyenin şirketten alacağı olanların haklarını koruma amacından dolayı ortakların haklarını koruma ve kamuyu önemseyen tarafından dolayı emredici hükümlerle düzenlendiği ve özel amaçlı prosedürleri olduğu ifade edilmelidir[144].

Şirket amacı ile tasfiye amacı arasındaki bağ, üzerinde durulması gereken bir başka husustur. Öğretide bununla ilgili farklı yaklaşımlar olmakla birlikte, hâkim görüş; sona erme sürecinin gerçekleşerek şirketin tasfiye sürecine girmesiyle birlikte, tasfiye amacı şirketin

---

[138] Çebi, *Şirketler Hukuku,* s. 323
[139] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 65-71.
[140] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 97.
Malvarlığının dağıtılmaya başlanılmamış olması koşuluyla tasfiye halindeki her şirketin tasfiyeden dönebileceği hakkında Bkz. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2000/31, K. 2000/6471, T. 06.07.2000.
[141] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 67.
[142] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 840.
[143] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 150.
[144] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku,* s. 1020.

süregelen amacının yerine ikame olmakta ve artık tasfiye amacı çerçevesinde şirket, faaliyetlerini sürdürmektedir[145].

Tasfiye halindeki bir şirkette, şirketin yolunu belirleyecek ve faaliyetlerinin sınırlarını ortaya koyacak temel etken, tasfiye amacı olacağı için bütün tasfiye sürecinde ve tasfiye işlerinin tamamı açısından tasfiye amacına uygunluk durumunun dikkate alınması gerekmektedir[146]. Bu bağlamda tasfiye kademesinde, şirketin tasfiye amacına aykırı faaliyetleri ile bu amaca hizmet eden faaliyetler önem taşımaktadır. Tasfiye işlemlerinden sorumlu olan tasfiye memurları, TTK'nin 542/1-(a) ve (b) maddelerine göre, şirketin devam eden işlemlerini tamamlamak ve tasfiye için gerekli olmayan yeni bir işlem yapmama[147] sorumluluklarına sahiptirler. Bu çerçevede, şirketin tasfiye öncesinde yapabildiği kazanç edinme amaçlı faaliyet ve hukuksal işlemlerin tasfiye kademesinde de sürdürülebilmesinin ne oranda mümkün olduğu konusu üzerinde durmak gerekmektedir. Tasfiye sürecinde, şirketin borç altına girmek ve yeni haklar edinmek amacıyla yaptığı iş ve işlemler, mahiyetlerine bağlı olarak şirketin aktif pasiflerini arttırıcı nitelik taşıdıkları için, bu tür iş ve işlemlerin tasfiyenin amacıyla aykırılık taşıdığı kabul edilmektedir[148]. Bundan dolayı tasfiye sürecinde daha fazla kâr elde etme amacı, yerini tasfiye hedefi doğrultusunda malvarlığının korunmasına bıraktığı için tasfiye sürecinde yeni iş ve işlemler yapılması imkân dâhilinde olmakla birlikte bir kaide olarak söz konusu yeni iş ve işlemlerin işletmenin konusu ile uyumlu şekilde kâr edinmeyi sağlamaya yönelik olmaktan ziyade, tasfiye sürecinin tamamlanmasına yönelik olması gerekmektedir[149].

Sonuç itibariyle, tasfiyenin sınırları; yasal düzenlemeler, öğretideki düşünceler ve Yargıtay içtihatları tarafından tespit edilmiştir ve tespit edilen söz konusu çerçevenin dışına çıkılmak suretiyle, tasfiye kademesinde kâr edinme amacı[150] olan yeni iş ve işlemlere teşebbüs edilmesi tasfiye amacıyla uyumlu düşmemektedir; Türk hukuku bu tür iş ve işlemlere müsaade etmemiştir[151].

2. Tasfiyenin Etkileri

[145] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 67.
[146] İsmail Kayar, *Ticaret Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı, 2018, s. 486
[147] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 596.
[148] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I,* s. 228.
[149] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 68
[150] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 375.
[151] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 68-69.

Tasfiye, normalde ticari kazanç elde etmek üzere organize edilmiş olan sermaye şirketlerinin hak ve borçlarından ayrıştırma süreci olduğu için tasfiyenin birtakım etkileri ortaya çıkacaktır. Bunlar maddeler halinde şu şekilde listelenebilir:

-Tüzel kişiliğin ve organlarının devamı: Sermaye şirketlerinin tasfiye edilmesi, şirketin doğrudan feshi anlamına gelmez, ancak fesih sürecine yol açar[152]. Bu süreçte, şirketin tüzel kişiliği sona ermez, yani şirket hala tüzel bir varlık olarak varlığını sürdürür[153]. Tasfiye süreci başladığında, şirketin organları da faaliyetlerine devam edecektir, ancak artık şirketin amaçları, tasfiye işlemleriyle ilgili olacaktır[154]. Tasfiye memurları da tasfiye işlemlerinde görev yapacaklardır ve şirketin tasfiyesi tamamlandıktan sonra, şirket unvanı ticaret sicilinden silinecektir.

-Unvan değişikliği: 6102 sayılı TTK'nın 533. maddesi, tasfiye halindeki bir sermaye şirketinin, tasfiye işlemlerinin tamamlanmasına kadar "tasfiye halinde" ibaresini unvanında kullanması gerektiğini düzenlemektedir. Bu hüküm, şirketin tasfiye halinde olduğunu ve işlemlerin tamamlanmadığını ilan etmek amacıyla konulmuştur[155]. Bu nedenle, tasfiye sürecine giren bir şirket, hukuki belgelerinde ve diğer resmi yazışmalarında "tasfiye halinde" ibaresini kullanmak zorundadır. Bu ibarenin kullanımı, şirketin pay sahipleriyle olan ilişkilerini de içerecek şekilde geniş kapsamlıdır.

-Amaç değişikliği: Sermaye şirketleri, kanunda yasaklanmayan herhangi bir ekonomik amaç veya konu için kurulabilirler. Ancak, bir şirket tasfiye sürecine girdiğinde, şirketin amacı değişir[156]. Tasfiye sürecine giren şirketin amacı, tüzel kişiliğin tasfiyesi ve sona ermesi ile ilgili işlemlerle malvarlığının değerlendirilmesi olacaktır. Bu nedenle, şirketin tasfiye sürecindeki faaliyetleri, tüzel kişiliğin tasfiye edilmesine ve malvarlığının elde edilmesine yönelik olacaktır.

TTK'nın 532. maddesi, fesih işleminin fesih, iflas veya mahkeme kararı dışında bir sebebe dayandığı durumlarda yönetim kurulunun fesih işlemini ticaret siciline tescil ve ilan ettirmesi gerektiğini belirtir[157]. Bu ilan Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yapılır ve şirket esas

---

[152] Çetiner, Bozkurt Yüksel, *Ticari İşletme ve Ticaret Hukuku,* s. 338
[153] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 22.
[154] TTK m. 533 gerekçesinde *"Hüküm uyarınca tasfiye haline girilmesiyle birlikte değişikliğe uğrayan ve sınırlanan şirketin ehliyeti değil, organların yetkileridir."* şeklindeki hükümle bu durum ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 30.05.2024.
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[155] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I,* s. 271.
[156] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku,* s. 374.
[157] Orhan Eroğlu, "Tasfiye İşleri", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1,* s. 1301.

sözleşmesinde belirtilen diğer ilan şekillerinin de yapılması gerekmektedir. Fesih sebebi anlaşıldığı anda şirket feshedileceğinden, feshin ticaret siciline tescili sadece açıklayıcı bir işlemdir. Fesih sebebinin ticaret siciline tescili ile şirketin feshedildiği anlaşılır ve bundan sonra tasfiye süreci başlar[158].

Sermaye şirketlerinin tasfiye işlemleri, TTK m. 540 ile 546 arasında düzenlenmiştir. Bu işlemler; ticaret siciline ve ilgili kurumlara bildirim yapılması, tasfiye memuru tarafından ilk envanter ve bilançonun hazırlanması, genel kurul tarafından onaylanması, şirket mal ve defterlerine el konulması[159], alacaklılara bildirimde bulunulması, mali tabloların hazırlanması, tasfiye sürecinin uzun sürmesi halinde olağan genel kurul toplantısının yapılması için ek defterlerin tutulması, devam eden işlerin tamamlanması, şirket alacaklarının tahsili, ödenmemiş pay bedellerinin tahsili, banka hesabına para yatırılması, şubelerin kapatılması, vergi işlemlerinin takibi, hisse senetlerinin geri alınması, tasfiye payının hesaplanması ve dağıtılması[160] gibi işlemleri içermektedir. Bu işlemler, tasfiye memuru tarafından yürütülür ve sermaye şirketi, sicilden silininceye kadar temsil[161] edilir. Tasfiye memurları, kanunla verilen yetkilerini devredemez ancak birbirlerine veya üçüncü kişilere temsil yetkisi verebilirler[162]. Tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı ve Türkiye'de ikamet etmesi gerekmektedir. Tasfiye işlemleri, TTK tarafından düzenlenmiş olup, şirketin feshine karar verilmesinden sonra gerçekleştirilir ve sürecin tamamlanması için birçok işlem yapılması gerekmektedir[163].

---

[158] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 367.
[159] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 36.
[160] Şener, *Teorik ve Pratik Ortaklıklar Hukuku*, s. 655.
[161] Danıştay 7. Daire, E. 2000/6511, K. 2002/949, T. 06.03.2002: *"Yukarıda açıklanan yasa hükmüne göre, tasfiye halinde bulunan kollektif şirketleri mahkemelerde veya hariçte temsil yetkisi seçilmiş bulunan tasfiye memurlarına ait olduğundan; vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı, tasfiye halinde bulunan kollektif şirketin kanuni temsilcisi durumunda olan tasfiye memuru tarafından dava açılması gerekmektedir. Bu itibarla, şirketi temsil yetkisi bulunmayan... tarafından açılan davada, işin esasına girilerek verilen kararda yasal isabet bulunmamaktadır.",* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, E. 2013/5472, K. 1753, T. 30.01.2014: *"Bir ticaret şirketinin, taraf bulunduğu bir dava devam ederken şirket tasfiye haline girerse, şirketin taraf ehliyeti son bulmaz. Zira, şirketin tüzel kişiliği tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere devam eder. Şirket, davada taraf olarak kalmayı sürdürür; yalnız, şirket davada tasfiye memurları tarafından temsil edilir (B. Kuru, Hukuk Muhakemeleri Usulü, C. I, İstanbul 2001, s. 935, aynı yönde görüş için B.K. İ. E. Postacıoğlu, Medeni Usul Hukuku Dersleri, 6. Bası, İstanbul 1975, s. 209). Ancak ortaklık, ticaret sicilinden kaydı silininceye kadar tüzel kişiliğini korur. Bu nedenle, gerek infisah gerekse fesih kararı, ortaklığın sonunu değil, tasfiye işlemlerinin başlangıcını ifade eder (H. Pulaşlı, Şirketler Hukuku Temel Esaslar, 10. Baskı, 2011, s. 511; İ. Doğanay, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C. II, 4. Baskı, 2004, s. 1309)"* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024; Ferhat Kayış, "Genel Hükümler", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, s. 1096.
[162] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 259.
[163] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 219; Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku*, s. 1084-1085.

Sermaye şirketlerinin tasfiye süreci, şirketin feshine neden olan süreci ifade eder[164]. Bu süreçte, şirketin ticaret sicilindeki kaydı silinene kadar gerekli işlemler yapılır. Tasfiye sürecine giren şirketlerin tüzel kişilikleri doğrudan sona ermez, organları faaliyet göstermeye devam eder. Tasfiye memurları da bu süreçte görev alır. Tasfiye sürecinde şirketin amacı, tüzel kişiliğin sona ermesi ve malvarlığının değerlendirilmesidir[165].

TTK'nın 533. maddesi, tasfiye sürecinde olan şirketin unvanına "tasfiye halinde" ibaresinin eklenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu ibare, şirketin tüzel kişiliği devam etse de tasfiye sürecinde olduğunu ve sadece tasfiye işlemleri için faaliyet gösterdiğini gösterir. Bu kurala göre, şirketin tasfiye süreci tamamlanana kadar bu ibareli unvanını kullanması gerekmektedir. Bu kural, şirketin hissedarlarıyla olan ilişkileri de dahil olmak üzere, tüm faaliyetlerini kapsamaktadır[166].

TTK'nın 532. maddesi, tasfiye işlemlerinde ilk yapılacak tebligatın şirketin yönetim kurulu tarafından tasfiyenin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi olduğunu belirtmektedir[167]. Tescil ve ilan işlemleri tamamlandıktan sonra, tasfiye işlemlerinin vergi dairesi, bankalar, alacaklılar ve diğer sık işlem gören kişilere bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirimlerin yapılmaması durumunda, tasfiye sürecindeki şirketin işlemleri hukuka uygun kabul edilmeyecektir[168].

Tasfiye durumunda, TTK m. 540 uyarınca, şirketin tasfiye edileceği ticaret siciline tescil edildikten ve ilan edildikten sonra, tasfiye memuru göreve başlar. Tasfiye memuru, göreve başladıktan sonra yapılacak ilk iş, şirketin aktif ve pasifleri arasındaki ilişkiyi gösteren ilk envanter ve bilançonun hazırlanmasıdır[169]. Bu envanter ve bilanço, şirketin tasfiye edilmeden önceki finansal durumunu yansıtmaktadır. Tasfiye memuru, envanter ve bilançoda yer alan varlıkların değerini belirler ve borçların ödenebilirliğini analiz etmektedir. Bu değerlendirme, tasfiye sürecinin ilerleyen aşamalarında pay sahipleri ve alacaklıların haklarının korunmasını sağlamaktadır.

---

[164] Aytekin Çelik, Ticaret Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, 13. Baskı, s. 322

[165] Şengül Al Kılıç, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda 7251 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliğin Ticari Defterlerin İspat Fonksiyonuna Etkisi", Hamdi Gökce Zabunoğlu, Ozan Can, Nurdan Orbay Ortaç, Emre Kalender (Ed.), *Ticaret Hukuku Sempozyumu 2021 Bildiri Kitabı,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, ss.47-102, s. 47 vd.

[166] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku-Genel Esaslar,* s. 97.

[167] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 381.

[168] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku,* s. 1072.

[169] Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1,* s. 324.

Tasfiye sürecinde, ilk envanter ve bilançonun hazırlanması ve şirket genel kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir[170]. Ancak bu onaylama işlemi öncesinde, şirket yöneticileri tarafından yönetilen şirket malvarlığı, defter ve belgeler genel kurulun onayından sonra tasfiye memuru tarafından ele geçirilir[171]. Bu işlem, tasfiye sürecinin doğru bir şekilde yürütülmesi ve şirketin borçlarının ödenmesi için önemlidir.

Tasfiye sürecinde, şirketin ön tasfiye defterlerine ek olarak, tasfiye memurları tarafından tasfiye işlemleri defteri, taşınır ve taşınmaz satış defteri ve tasfiye borçluları ve alacaklılarını takip etmek için ayrı bir defter tutulması önerilir[172]. Bu defterler, tasfiye işlemlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla önemlidir.

Tasfiye süreci, şirketin tasfiyesi için gerekli işlemlerin yapılmasını gerektirse de süreç başlamadan önce başlanmış olan işlerin tamamlanması da gereklidir. Bu nedenle, şirketin devam ettiği dönemde başlanan işler, tasfiye sürecinde de takip edilip tamamlanmalıdır[173]. Yani, tasfiye süreci başlamadan önce yürütülen işlerin, tasfiye süreci sırasında da devam ettirilmesi ve tamamlanması gerekmektedir.

Tasfiye işlemleri başlayan şirketin, tasfiye işlemleri tamamlanmadan önce, tüm şubeleri varsa ilgili ticaret sicil müdürlüklerinde kapatılması gerekmektedir.[174] Bu adım, tasfiye sürecinin düzenli bir şekilde ilerlemesi için gereklidir. Tasfiye süreci boyunca şirketin dış ilişkileri tasfiye memuru tarafından yönetildiği için, vergi işlemleri de tasfiye memuru tarafından takip edilmelidir. Bu kapsamda, kurumlar vergisi[175] ödemesi, tasfiye beyannamesi verilmesi ve pay sahiplerine dağıtılan para listesinin sunulması gibi işlemler, şirket adına tasfiye memuru tarafından gerçekleştirilmelidir[176].

---

[170] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 36.
[171] TTK m. 540/2 gerekçesinde bu durum *"Tasfiye memurlarının şirketin envanterde yazılı bütün malları ile evrak ve defterlerine el koya bilmesi için, envanter ve bilançonun onaylanması aranmıştır. Bunun sebebi, ilk bilançonun tek işle vinin, tasfiye memurlarının tasfiyeye ve görevlerine devam edip etmeyeceklerini belirlemek olduğu düşüncesidir. Gerçekten, eğer şirket borca batık olup müflis durumda ise tasfiye memurları bu nu iflâs tasfiyesine çevireceklerdir. Dolayısıyla, tasfiyenin niteliği ve tasfiye memurlarının göreve devam edecekleri belli olmadan şirket mallarına ve defterlerine el koymanın doğru olmayacağı düşünülmüştür."* şeklinde ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 20.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[172] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku,* s. 375.
[173] Orhan Eroğlu, "Tasfiye İşleri", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, s. 1217.
[174] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 210-211.
[175] Net dönem kârının aynı zamanda kurumlar vergisi matrahı olduğu hakkında Bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 328.
[176] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 501.

Tasfiye sürecinde, şirketin alacakları tahsil edilerek, malvarlığı nakde çevrildikten ve borçlar ödendikten sonra, pay sahibi olan pay sahiplerine pay bedellerinin iadesi[177] gerekmektedir. Tasfiye sürecinde şirket alacaklarının tahsil edilmesi ve mal varlığının nakde çevrilmesinin ardından, kalan şirket mallarının pay sahipleri arasında, payları oranında dağıtılması, borçların ödenmesi ve pay sahiplerine pay bedellerinin ödenmesi bir kuraldır[178]. Şirket esas sözleşmesinde buna karşı bir hüküm bulunmadıkça, bu kural geçerlidir.

Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasına karar veren genel kurul toplantısının[179] tutanağı, ilgili ticaret sicil memurluğunda ve ilanlı ticaret sicil gazetesinde tescil edilir. Bu tescil ve ilanla birlikte şirketin unvanı ticaret sicilinden silinir ve şirketin tüzel kişiliği sona erer. Bir şirketin tasfiye sürecinin tamamlanması sonrasında, şirketin tüm defterleri ve belgelerinin hukuk mahkemesinde 10 yıl boyunca saklanması gerekmektedir[180]. Bu süreçte, bu defterlerin ve belgelerin tasfiyeye ilişkin olanlar da dahil olmak üzere her şeyi kapsaması gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinin tasfiye sürecine girmesi durumunda, ticari faaliyetleri sona ermektedir. Bu süreçte, şirketin malvarlığı doğru bir şekilde değerlendirilmekte ve alacaklıların hakları korunmaktadır[181]. Bu amaçla, tasfiye memuru şirketin tüm tasfiye işlemlerini yürütmektedir. Tasfiye sürecinde, şirketin varlıkları nakde çevrilerek borçlar ödenmekte ve alacaklılara ödeme yapılması sağlanmaktadır. Tasfiye süreci tamamlandıktan sonra, son bilanço onaylanarak tescil ve ilan edilir ve şirketin tüzel kişiliği sona erer[182].

a) Anonim Şirketlerde

Türk hukuk sistemine göre Anonim Şirket, TTK m. 329 gereği sermaye yapısı paylara bölünmüş ve borçlarından sorumlulukları mal varlığıyla sınırlı olan şirketlerdir. Anonim şirket, belli bir sermayesi olan bir ya da birden daha çok gerçek ya da tüzel kişinin bir ticari unvan

[177] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 200.
[178] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 261
[179] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I,* s. 543. TTK m. 410 düzenlemesinin gerekçesinde de şirketin tasfiyeye girmiş olması durumunda, tasfiye memurlarının görevlerinin gerektirdiği hallerde Genel Kurul'u toplantıya çağırabileceği, ancak tasfiye halinde de Genel Kurul'u toplantıya çağırma yetkisinin kural olarak Yönetim Kurulu'nda olduğu, tasfiye memurlarının Genel Kurulu sadece tasfiye işlemleri için gerekli konuların görüşülmesi için toplantıya çağırabileceği ifade edilmektedir. TTK m. 410 gerekçesi: "…Genel kurul, süresi dolmuş olsa, bile yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılabilir. Tasfiye halinde de yetki yönetim kurulundadır. Tasfiye memurları sadece görevleri ile ilgili konular dolayısıyla genel kurulu toplantıya çağırabilirler." TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 20.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[180] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 598.
[181] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 178.
[182] Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1,* s. 175.

altında kurulabildikleri şirketlerdir. Türk hukuku uyarınca hissedar sayısı için bir üst sınır konulmamıştır. Anonim şirket hissedarlarının sorumluluğu sahip oldukları sermaye payları ile sınırlıdır[183].

TTK m. 331 gereği anonim şirketler ekonomik amaçlarla kurulur ve bu amaçlar kanunen yasak olmayan konulardır. Bu tür şirketlerin sermayesi belirli olup, paylara bölünmüştür ve borçlardan yalnızca malvarlığı ile sorumlu olur. Pay sahipleri şirkete karşı ancak taahhüt ettikleri sermaye payları için sorumludurlar. Anonim şirket, pay sahibi gerçek ve tüzel kişilerin bulunduğu tek payla kurulabilir[184]. Şirketin yazılı ve merkezinin bulunduğu yerde ticaret siciline tescil edilmiş esas sözleşmesi bulunmaktadır[185]. Kural olarak payların devri için genel kurul onayı aranmaz ve pay sahipleri paylarını başkalarına serbestçe devredebilir[186]. Hisseleri halka arz edilen ve borsada işlem gören tek şirket türüdür. TTK m. 332 gereği asgari sermaye tutarı 50.000 TL olup, kayıtlı sermaye sistemini kabul eden Anonim şirket için en az 100.000 TL olabilir[187]. Nominal payın en az dörtte biri tescilden önce nakit olarak, kalan miktar ise tescili takip eden 24 ay içinde ödenmelidir. Ödeme planı esas sözleşmede veya yönetim kurulu tarafından belirlenebilir.

Anonim şirketin tanımlaması, TTK m. 329'da "*bir unvana sahip esas sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnızca malvarlığıyla sorumlu olan şirkettir. Ortakların sorumluluğu ise taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile sınırlıdır."* şeklinde yapılmıştır.

Bu tanımlama ışığında Anonim Şirketin özellikleri:

a) Ortaklığı bir ticari unvana sahip olması gerekmektedir.

---

[183] Kayıhan, *Şirketler Hukuku,* s.309
[184] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku,* s. 109-110
[185] Soner Altaş, *Anonim Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı, 2023, s. 44
[186] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 286
[187] TTK m. 332 gerekçesinde *"AB'nin ilgili çevrelerindeki genel eğilim, ülkemizde anonim şirketin asgarî sermayesini yükselten çeşitli kanunlar ve SPK tebliğleri de dikkate alınarak, esas sermayenin en az ellibin Türk Lirası, halka açık olmayan, kayıtlı sermaye yi kabul etmiş anonim şirketlerde başlangıç sermayesinin de en az yüzbin Türk Lirası olması kabul edilmiştir. Ayrıca, Bakanlar Kuruluna bu asgari tutarları artırabilme yetkisi tanınarak, kanunu de ğiştirmeden gereksinimleri karşılayabilmenin yolu açık tutulmuştur."* şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 20.05.2024.
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

b) Ortaklığın esas sermayesinin belli olması gerekmektedir. TTK 272. *"Özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça esas sermaye miktarı Elli bin Türk lirasından aşağı olamaz."* ifadesinde buna vurgu yapılmıştır.

c) Ortaklığın esas sermayesinin paylara bölünmüş olması gerekmektedir. TTK 399. *"Hisse senetlerinin itibarî kıymeti en az bir Yeni Kuruştur"* ifadesinde buna vurgu yapılmıştır.

d) Şirkete ait borçlarından dolayı sadece şirket sorumlu tutulacaktır.

e) Söz konusu sorumluluk ortaklığın malvarlığıyla sınırlı tutulacaktır.

f) Ortakların sorumlulukları ortaklığa koydukları sermayeyle sınırlı bulunmaktadır.

g) Ortaklıktan alacakları olanların, ortaklara ait kişisel malvarlıklarından alacaklarını isteme hakları söz konusu değildir.

şeklinde sıralanabilir[188].

Anonim şirketlerin faaliyetleriyle ilgili TTK'da bir sınırlama getirilmeden fakat faaliyet konusunun esas sözleşmede yer alması koşuluyla, kanunlar çerçevesinde her türden ekonomik amaçlara ulaşmak ve faaliyetler yapmak için kurulabilecekleri ifade edilmiştir[189]. Türk hukuku, bir A.Ş'nin %100 yabancı mülkiyetine izin vermektedir. Türkiye'de hiç bulunmamış bir yabancı, vekâletname ile bir Türk anonim şirkete hissedar olabilmektedir[190].

Yeni TTK'nın yürürlüğe girdiği Temmuz 2012'den önce, Anonim şirket yalnızca temel sermaye sistemini seçebiliyordu. Artık ya temel sermaye sistemine geçilebilir ya da kayıtlı sermaye sistemine geçilebilir[191]. Esas sermaye sisteminde bir anonim şirketin sermayesi 50.000 TL'den az olamaz. Kayıtlı sermaye sistemini seçen bir şirketin asgari sermayesi 100.000 TL'dir[192]. Hisse başına defter değeri 0,01 TL veya katları olabilir. Nakden taahhüt edilen payların itibari değerinin en az %25'i tescilden önce, kalanı ise tescili takip eden 24 ay içinde ödenmelidir[193]. Sermayeye yapılacak nakit katkıların, kurulacak şirket adına açılacak özel bir banka hesabına yatırılması zorunludur[194]. Taahhüt edilen sermayenin bir hesaba yatırıldığına

---

[188] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* s. 69
[189] Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1,* s. 319.
[190] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* s. 200
[191] Ahmet Fatih Özkan, "Sermaye Koyma Borcu", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 100-166, s. 128.
[192] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 261.
[193] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,* s. 330.
[194] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku,* s. 136

dair banka yazısı ilgili ticaret sicil memurluğuna verilir. Yatırılan tutar, tüzel kişilik kazandığını gösteren ilgili kuruluş belgelerinin ibrazı üzerine şirket tarafından geri alınabilir. Ayni katkıya izin verilir.

Türk hukukuna göre Anonim şirket kurulması ilke olarak herhangi bir makamın iznine tabi değildir[195]. Ancak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın onayının arandığı bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, holding şirketleri, bağımsız denetim şirketleri gibi şirket türleri de bulunmaktadır. Bu tür şirketler için dahi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ancak ticaret kanununun emredici düzenlemelerine aykırılık olması halinde müdahale edebilecektir[196]. Bunun dışında herhangi bir Anonim şirket'nin kuruluşunun veya ana sözleşme değişikliğinin herhangi bir makamın iznine tabi olmadığı Ticaret Kanunu'nda açıkça düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerin hissedarları gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiler de olabilir. Türkiye'de ikamet etmeleri gerekmez, yerleşik olmayan kişiler de bir Türk Anonim şirket'nin hissedarı olabilir[197].

Eski TTK, bir Anonim şirket kurmak ve sürdürmek için en az 5 hissedarın gerekli olduğunu şart koşuyordu. Temmuz 2012'den beri yürürlükte olan Yeni ticaret kanunu ile tek hissedarlı bir Anonim şirket de mümkün hale gelmiştir. Anonim şirket'nin tek hissedar ile kurulması veya sonradan hissedar sayısının bire düşürülmesi halinde; pay sahibinin adı, adresi ve vatandaşlık bilgilerinin de ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesinde ilan ettirilmesi

---

[195] TTK m. 333 gerekçesinde bu durum *"... anonim şirketin kuruluşunun ve esas sözleşme değişikliğinin hiçbir makamın iznine tâbi tutulamayacağı kesin bir tarzda belirtilerek normatif sistemin, hükümdeki istisna dışında mutlak olarak uygulanması vurgulanmıştır. Bu kesin kural SPK ve BDDK başta olmak üzere diğer özerk kurumları da kapsar. Kamu menfaati yönünden, kontrolün gerekli olduğu hallerde ilgili makam, isteklerini STB aracılığı ile gerçekleştirebilir. Böylece Devlet kontrolünde bütünlük sağlanmış, çok başlılık ve öznellik hukukun üstünlüğüne aykırı kabul edilmiş ve ana sistemin istisnalarla yozlaştırılmasına engel olunmuştur…"* şeklinde belirtilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[196] TTK m. 210 hükmünde *"Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu Kanunun (TTK) ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili tebliğler yayımlamaya yetkilidir. Ticaret sicili müdürlükleri ve şirketler bu tebliğlere uyarlar. Ticaret şirketlerinin işlemleri, ilkeleri ve usulü bir tüzük ile belirlenerek Sanayi ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir…."* ifadesi yer almaktadır. Her ne kadar TTK m. 210/1 hükmünde "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı" olarak ifade edilse de Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede, 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklik ile Bakanlığın adı "Ticaret Bakanlığı" şeklinde değiştirilmiştir.

[197] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 299. Hissedarlar için geçerli olan tasfiye memurları açısından farklılık göstermektedir. Tasfiye memurlarının hiçbirinin Türk vatandaşı olmaması ve Türkiye'de ikamet etmemeleri halinde, pay sahiplerinin, alacaklıların ve Bakanlığın başvurusu üzerine mahkeme, bu özelliklere sahip birini tasfiye memuru olarak atar (TTK m.537/3). Bu durumda diğer tasfiye memurlarını görevden almayıp, onların yanına yeni birisini atayarak kanuni şartı sağlayabilir.

zorunludur[198]. Anonim şirket'nin pay sahiplerinin temsil edildiği organına "genel kurul" adı verilmektedir. Pay sahipleri ile ilgili kararlar genel kurul toplantılarında alınmaktadır[199]. Genel kurul olağan veya olağanüstü olarak toplanabilir. Olağan toplantıların mali yılın bitimini takip eden üç aylık dönemde yılda en az bir defa yapılması zorunludur. Yönetim kurulu veya sermayenin en az %10'una sahip olanlar olağanüstü toplantıya çağırabilir[200]. Genel kurul, esas sözleşmeyi değiştirmeye, yönetim kurulu üyelerini atamaya ve görevden almaya, mali tabloları onaylamaya, kâr dağıtımını belirlemeye, şirketi feshetmeye gibi yetkilere sahiptir. Şirketin olağan işlerini ilgilendiren konularda karar nisabı, toplantıda temsil edilen sermayenin adi çoğunluğudur[201]. Ticaret Kanunu, birleşme, bölünme, sermaye artırımı veya azaltımı, ihtiyari tasfiye vb. büyük önem arz eden konularda daha yüksek karar nisapları öngörmektedir.

Bir anonim şirketin yönetim organı, yönetim kuruludur. Yeni TTK'ya göre, artık tek üyeli bir yönetim kuruluna izin verilmektedir. Yönetim kurulu üyeliğine yabancılar atanabilir. Anonim şirkette pay sahibi olmayan bir kişi de yönetim kurulu üyeliğine atanabilir[202]. Tüzel kişiler dahi yönetim kurulu üyeliğine atanabilir. Ancak bu durumda, yönetim kurulu toplantılarında gerçek kişinin bu tüzel kişiyi temsil etmesi zorunludur.

Şirketin anayasal belgesi olarak Anonim şirket'nin kurulabilmesi için esas sözleşmenin hazırlanması gerekmektedir. Ana sözleşmenin birkaç nüshasının (ortakların veya temsilcilerinin okuma yazma bilmemesi veya özürlü olması veya Türkçe bilmemesi durumu hariç) ticaret sicili nezdinde Anonim şirket'nin tüm pay sahipleri (veya vekil aracılığıyla temsilcileri) tarafından imzalanması zorunludur[203].

Esas sözleşme metni TTK m. 339 ve 354 gereği aşağıdaki hususları içermelidir;

a) Kurucuların ad ve soyadları, adresleri ve vatandaşlık bilgileri,

b) Şirketin ticaret unvanı,

---

[198] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 393.
[199] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,* s. 477.
[200] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 346.
[201] Oysa sermaye şirketlerinde "çoğunluk ilkesi" geçerli olup (TK 418/2 ve ikinci fıkra hariç TK 421; TK 620, 621/1), oybirliği istisnaen aranmakta (TK 421/2, 621/2); ayrıca ortaklann oy hakları da kural olarak getirdikleri sermayeye göre belirlenmektedir (TK 434/1, 618/1). Dolayısıyla bir sermaye şirketine iştirak eden kişi, alınacak kararlar üzerinde getirdiği sermaye oranında söz sahibi olabilmekte ve etkide bulunabilmektedir. Kaldı ki sermaye şirketlerinde önemli bazı kararlara yönelik aranan, sermayenin belirli bir oranının olumlu oyuna dayalı nitelikli karar nisabı da istisnai olup, olağan kararların sermayenin değil sadece genel kurul toplantısında temsil olunan oyların çoğunluğuyla alınması mümkündür (TK 418/2,620)*;* Kendigelen, Kırca, *Şirketler Hukuku Cilt 1*, s. 225.
[202] TTK m. 395/2 hükmündeki *"Pay sahibi olmayan yönetim kumlu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393 üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz."* ifadesinden pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyelerinin olabileceği sonucuna varılmaktadır.
[203] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,* s. 308.

c) Şirketin ana faaliyet konusu ve konusu,

d) Şirketin adresi,

e) Şirketin Şirketin süresi,

f) Şirketin sermayesi, pay sayısı, her payın itibari değeri, sermayenin ne şekilde taahhüt edileceği,

g) Yönetim kurulu üyelerinin ad ve soyadları, nasıl atandıkları, görevleri, yetkileri, görev süreleri ve ne sıklıkta toplanacakları,

h) Denetçilerin atanma şekli ve görevleri,

i) Genel kurul toplantılarının nasıl yapılacağı,

j) Şirketle ilgili ilanların nasıl yapılacağı,

k) Kârın nasıl dağıtıldığı, hesap dönemlerine ilişkin bilgiler, yedek akçeler gibi konular hakkında hükümlere yer vermelidir.

Uygulamada, ticaret sicili müdürlükleri taslak ana sözleşme metinleri sağlamaktadır. Anonim şirketin ana sözleşmesi genel kurul kararı ile değiştirilebilmektedir. Esas sözleşme değişikliği yapmak için kanun gereği Ticaret Bakanlığının iznine tabi anonim şirketler de bulunmaktadır[204].

Türkiye'de her tür şirket için ticaret sicil işlemleri MERSİS adı verilen Merkezi Sicil Kayıt Sistemi üzerinden yapılmaktadır. Pay sahipleri tarafından seçilen Anonim şirket ticari unvanının MERSİS üzerinden bildirilmesi zorunludur ve elektronik ortamda onay prensip olarak alınacaktır[205]. Ticari isim ne yanıltıcı ne de saldırgan olabilmektedir. Şirket, esas sözleşmenin ticaret sicili veya noter tarafından tasdik edilmesini müteakip olası bir vergi kimlik numarası almak için ilgili vergi dairesine başvurmalıdır[206]. Bu olası vergi kimlik numarası, Şirket'in sermayesini yatırmak amacıyla bir banka hesabı açmak için gereklidir. Şirketin

[204] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 394.
[205] Hakan Bilgeç, "Sözleşme", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 777-815, s. 784. Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS): Ticaret sicili işlemlerinin elektronik ortamda yürütüldüğü, ticaret sicili kayıtları ile tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli olarak depolandığı ve elektronik ortamda sunulduğu, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği nezdinde oluşturulan ve işletilen merkezi ortak veri tabanını da içeren bilgi sistemini ifade eder (Tebliğ m.3/l-h)
[206] Saban, *Vergi Hukuku,* s. 130. 262. No'lu Genel Tebliğ'e göre Türkiye genelinde Merkezi Mükellef Sicil Kütüğü oluşturularak … vergi mükellefi olmayıp ithalat yapmak isteyen bütün gerçek ve tüzel kişilere vergi numarası verildiği belirtilerek 'mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin ortaklarının, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin ve genel müdürlerinin' 01.05.1998'den itibaren vergi numarası alma zorunluluğunda oldukları belirlenmiştir.

taahhüt edilen sermayesinin yatırıldığı banka tarafından usulüne uygun olarak hazırlanmış yazının alınması zorunludur. Bu mektup, şirketin ve hissedarlarının adını ve her birinin yatırdığı tutarı içermelidir. Sermayenin %0,04'ü, Türkiye Rekabet Kurumu'na ücret olarak bir kamu bankasındaki hesaba yatırılmalıdır. Söz konusu şirket türlerinden biri örneğin banka, sigorta şirketi, finansal kiralama şirketi ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın onayı da aranmaktadır[207].

Ön hazırlıklar tamamlandıktan sonra aşağıdaki belgelerin ilgili ticaret sicili müdürlüğüne sunulması gerekir[208]:

a) Yönetim Kurulu üyeleri veya şirketi temsile yetkili üyeler tarafından imzalanmış dilekçe. Başvuru yazısında, tescil talebi ile şirketin adı, sermayesi, adresi, kuruluş tarihi ile şirketin tescil edileceği vergi dairesinin adı ve eklerinin bir listesinin yer alması zorunludur[209].

b) Kuruluş beyannamesi formu[210]. Bu belgenin üç nüshası doldurulmalı ve yetkili kişiler tarafından imzalanmalıdır. Yabancı hissedar olması halinde formun dört nüshası doldurulup imzalanmalıdır.

c) Kurucuların ticaret sicil memurları nezdinde esas sözleşmeyi imzalamaları halinde esas sözleşmenin noter tasdikli sureti,

d) Şirket kurucuları tarafından doldurulup imzalanması zorunlu olan, "Oda Sicil Beyannamesi"

e) Pasaport ve ikametgah belgeleri ile yabancı ortaklar ve yönetim kurulu üyeleri için yabancılara verilen özel vergi kimlik numarasının noter tasdikli suretleri,

---

[207] TTK, "*V - Devletin gözetimi*
1.İzin
MADDE 333- (1) Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı Bakanlığın iznine bağlıdır. Bakanlık incelemesi sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanamaz." TTK m. 333 gerekçesinde *"... anonim şirketin kuruluşunun ve esas sözleşme değişikliğinin hiçbir makamın iznine tâbi tutulamayacağı kesin bir tarzda belirtilerek normatif sistemin, hükümdeki istisna dışında mutlak olarak uygulanması vurgulanmıştır.... Hükümdeki "hukukî konum ve nitelik" ile anonim şirketin kamusal yönü bulunup bulunmadığı, işletme konusunun kamu hizmeti yönünden özellik taşıyıp taşımadığı, halka açık olup olmadığı veya benzeri özellikleri haiz olup olmadığı kastedilmiştir...."* şeklindedir.

[208] Altaş, *Anonim Şirketler Hukuku,* s. 43

[209] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 297.

[210] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 24, dipnot 35. Eğer tek ortaklı bir anonim şirket modeli öngörülüyorsa teslim edilen belgeye kuruluş beyanı denmekte, birden çok ortaklı modelde ise ilgili belge şirket sözleşmesi olarak adlandırılmaktadır. Bu husus da Alman hukukundaki kavramsallaştırmadan kaynaklanmaktadır. Lakin bu belgeyi düzenlemeyi öngören TTK m. 349, 6728 sayılı Kanun'un 73. maddesiyle yürürlükten kalkmıştır.

f) Noter tasdikli imza Ticaret sicili memurları nezdinde yazılı beyanname imzalamadıkları takdirde şirketi temsile yetkili olanların örneği,

g) Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyelerinin yönetim kurulu üyeliği görevlerini kabul ettiklerini gösterir noter tasdikli kabul yazıları, şirket yönetim kurulu,

h) Sermayenin %0,04'ü oranında Rekabet Kurumu ücretinin ödendiğine ilişkin banka dekontu,

i) Şirketin ve hissedarlarının unvanını ve her bir hissedarın yatırmış olduğu toplam tutarı gösteren banka mektubu,

j) Şirket ile hissedarlar veya (varsa) üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmeler,

k) Gümrük ve Ticaret Bakanlığından alınmış onay yazısı (firma türü gereği onay gerekli ise)[211].

Tescil işlemi tamamlandıktan sonra Anonim şirketin tescili Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunur. Anonim şirket şirket kayıt işlemi tamamlandıktan sonra ilgili vergi ve sosyal güvenlik dairelerine de kayıt yaptırmalıdır.[212]

TTK'nın ilgili maddesine göre anonim ortaklıkların tasfiye memurlarının atanma ve görevlerine, tasfiye usullerine Ticaret sicili kaydının iptali ve muhasebe defterlerinin saklanması limited şirketler hakkında da uygulanır[213]. TTK'nın 440. maddesine göre şirket tasfiye edildiğinde, organlarının görev ve yetkileri bu tasfiye işlemi için zaruri olan işlemlerle sınırlıdır[214].

---

[211] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 347. GTB'nin Anonim ve Limited Şirketlerin Sermayelerini Yeni Asgari Tutarlara Yükseltmelerine ve Kuruluşu ve Esas Sözleşme Değişikliği İzne Tabi Anonim Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Tebliği (RG. 15.11.2012, 28468) ile faaliyet alanları gösterilmiş bulunan AO'lar TB'nin izni ile kurulabilir. Bakanlık incelemesi sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukukî konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun AO 'nun kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanamaz.

[212] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* s. 708

[213] TTK, *"D) Tasfiye*
MADDE 643- (1) Tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır."

[214] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, s. 371, 646-647. Ortaklığın tasfiyesinde organların yetkilerinin tasfiye amacıyla sınırlı olmasının bir sonucu olarak, TTK m. 533/II'ye göre, tasfiye aşamasında ortaklığın ticaret unvanına , "tasfiye halinde" zorunlu eki konur. Yani ortaklık tasfiye aşamasında da sahip olduğu unvanı aynen kullanır ve anonim ortaklığın tasfiyesinin başka bir unvan altında yapılmasına gerek yoktur. Ancak ortaklığın tasfiye aşaması na girmesi, özellikle onunla işlemlere girişecek üçüncü kişilerin uyarılmasını gerektirir. Bu nedenle uyarıcı bir fonksiyon göstermesi için, ortaklığın ticaret unvanına "tasfiye halinde" eki eklenir ve bu halde unvan tescil edilir (TTK m. 533/11 ve Ticaret Sicil Yönetmeliği m. 87/1-d).

Faaliyetlerin tasfiyesi esas olarak yönetim kurulu tarafından yapılır. Ancak, Genel Kurul Kararı veya Şirket Ana Sözleşmesi ile bir tasfiye memuru tayin edilmişse, Yönetim Kurulu bu sorumluluğu devredebilir[215]. Tasfiye kurulca yapılsa bile tasfiye memurları Ticaret Siciline tescil ve ilan olunur. Aksi kararlaştırılmadığı takdirde, tasfiye memurları faaliyetleri için uygun bir miktara hak kazanırlar. Aynı haklar kurul veya üyelerinden birine de uygulanabilir.

aa) Tasfiye Memurunun Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu

VUK'un 10. maddesi, kanuni temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri durumunda, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve ilgili alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağını belirtmektedir. Yani sermaye şirketlerinin vergisel ödevlerine ilişkin gerekleri yerine getirmemesi sebebiyle doğan ve şirket malvarlığından tahsil edilemeyen vergisel alacaklardan kanuni temsilciler sorumlu olmaktadır[216]. Nitekim Danıştay kararlarında vurgulandığı üzere henüz tahakkuk etmemiş amme alacakları için asıl borçlu mükellef olan şirketin kanuni temsilcilerine alacağı koruyu önlemler tertip edilemeyeceği de vurgulanmıştır[217]. VUK'un 333. maddesi, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10. madde hükmünün, vergi cezaları hakkında da uygulanacağını vurgulamaktadır[218].

---

[215] Tasfiyenin esasen yönetim kurulu tarafından yapılması TTK'nın m. 536/1 hükmü gereğidir: *"Ortaklık sözleşmesi veya genel kurul kararıyla tasfiye memuru seçilmemişse, tasfiye yönetim kurulu tarafından yapılır."*

[216] Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı, 1989, s. 89

[217] Danıştay 7. Dairesi, E. 2016/2217, K. 2021/2219, T. 26.04.2021: *"Olayda, amme alacağını koruyucu nitelikte bulunan uyuşmazlık konusu işlemlerin ortaklar/kanuni temsilciler adına alınabileceğine dair mevzuatta açık bir düzenlemenin bulunmadığı, verginin mükellefi olan şirketin anılan işlemlerin asıl muhatabı olduğu, bu nedenle ortak/kanuni temsilcilerin ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddeleri gereğince kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu borçlarından sorumlu tutulabileceği dikkate alındığında, henüz tahakkuk etmemiş borçlar nedeniyle kanuni temsilci olan davacı adına bu aşamada ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği, bu bakımdan, ayrı bir tüzel kişiliğe haiz olan K. Ltd. Şti. henüz kesinleşmemiş vergi tarhiyatlarından dolayı şirketin kanuni temsilcisi olan davacı hakkında tesis edilen ihtiyati haciz işleminde hukuka uyarlık görülmediği; davanın asıl borçlu şirket adına alınan ihtiyati tahakkuk işlemine ilişkin kısmına gelince, anılan işleme karşı dava açma hakkının şirkete ait olduğu, dolayısıyla şirketin kanuni temsilcisi olan davacının söz konusu işleme ilişkin şahsı adına dava ehliyetinin bulunmadığı sonucuna varıldığından davanın kısmen ehliyet yönünden reddine, kısmen de işlemin iptaline karar verilmiştir. Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın temyize konu hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir…"* Benzer kararlar için Bkz. Danıştay 9. Dairesi, E. 2020/5019, K. 2021/2317, T. 30.03.2021; Danıştay 3. Dairesi, E. 2020/4843, K. 2021/1180, T. 04.03.2021; Danıştay 3. Dairesi, E. 2021/251, K. 2021/3000, T. 10.06.2021; Danıştay 3. Dairesi, E. 2021/251, K. 2021/3001, T. 10.06.2021, Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[218] Tamer Balcı, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-3", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2005, S. 448, ss. 142-146, s. 142.

VUK'un 10/2 fıkrası, 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere *"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."* şeklinde değiştirilmiştir. Bu düzenleme özne-fiil/sebep-sonuç ilişkisi bağlamında değerlendirildiğinde kanuni temsilci sıfatı ile ödevler arasında bağ ve eylem-netice ilişkisi de sebep-sonuç düzleminde gerçekleşmelidir[219]. İlgili maddenin değiştirilmeden önceki halinde kanuni temsilcinin "kasıt ve ihmali"nden söz edildiği ve buna göre kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmallerinin var olması durumunda sorumluluklarının ortaya çıkacağının düzenlenmekte olduğu görülmektedir. İlgili değişiklikle kasıt ve ihmal ibareleri kaldırılmıştır. Ancak bu mevzuat değişikliği, VUK'un 10.maddesi için, sübjektif sorumluluktan objektif sorumluluğa geçişi göstermez[220]. Nitekim, Danıştay Vergi Dava Dairesi 1991/421 Esas, 1992/148 sayılı kararı bu açıdan yol göstericidir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 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 değişmeden önceki ikinci fıkrasında, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, temsilciler veya teşekkülü idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerinin temsilcinin kasıt ve ihmali sonucu yerine getirilmemiş olması nedeniyle bir vergi ziyaı doğması ve ziyaa uğratılan verginin yine temsilcinin kasıt ve ihmali sonucu tüzel kişinin varlığından alınamaması gerekir. (...) vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsiline yönelik vergi dairesi girişimlerinin sonuçsuz kaldığını ortaya kaymakta, vergi borcunun zamanında ödenmemiş olmasındaki ihmal unsuru ile birlikte mütalaa edildiğinde Vergi Usul Kanununun

[219] Billur Yaltı, A. Selçuk Özgenç, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı,* Beta Yayıncılık, İstanbul, 2. Baskı, 2007, s. 125.
[220] Saban, *Vergi Hukuku,* s. 80-81

10'uncu maddesinde öngörülen şartların davacı yönünden gerçekleştiği sonucuna varılmaktadır."[221]

VUK kapsamında tasfiye süreci başlamış şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu, "tasfiye memurları" kapsamında değerlendirilmektedir. Danıştay'a göre de, *"Tasfiye halindeki bir şirketin tasfiye dönemiyle ilgili vergi borçlarının kanuni muhatabı tasfiye memuru olup ödeme emrinin düzenlendiği tarihte tasfiye hali devam eden şirketin borçlarından şirket ortağını sorumlu tutmanın mümkün olamayacağı"* belirtilmiştir.[222]

Tasfiye memurları, görevlerini yerine getirmezlerse, kasıt ve ihmallerine bakılmaksızın, kurum varlığından tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezalarından şahsi mal varlıklarıyla sorumlu tutulurlar. Temsilciler ve kurumu yönetenler, bu şekilde ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler[223].

VUK'a göre tasfiye memurlarının sorumlulukları, tasfiye sürecinde şirketin vergi borçlarını ödemek, vergi beyannamelerini hazırlamak ve sunmak, vergiye tabi varlıkların satışından elde edilen gelirlerin vergilerini ödemek ve vergiye ilişkin diğer yükümlülükleri yerine getirmek gibi vergi mevzuatı ile ilgili konuları kapsamaktadır.[224]

Tasfiye memurları, şirketin mali işlerini yönetme ve şirket varlıklarını dağıtma konusunda sorumlu olduklarından, vergi mevzuatına uygun davranmak zorundadırlar. VUK'a göre, tasfiye memurları, tasfiye işlemi sırasında şirketin vergi borçlarını ödemezlerse, bu borçlar için şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulabilirler[225].

Ayrıca, tasfiye memurları, vergi beyannameleri gibi vergi mevzuatı ile ilgili yükümlülükleri zamanında yerine getirmezlerse, vergi cezaları ve faizleri gibi cezaları ödemek zorunda kalabilirler[226].

---

[221] Danıştay VDDK, E. 1991/421, K. 1992/148, T. 01.05.1992, Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 04.04.2024.
[222] Danıştay 11. Dairesi, E. 1995/1713, K. 1995/1329, T. 02.05.1995, Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[223] Mehmet Beceren, Adnan Ersoy, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Dayanışma*, 2006, S. 89, ss. 6-11, s. 8.
[224] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 116-117
[225] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkcı, *Vergi Hukuku*, s. 136.
[226] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 31. Baskı, 2022, s.84-85

Tasfiye sürecinde vergi mevzuatına uygun davranmak, tasfiye memurlarının yasal sorumluluğu olduğundan, tasfiye memurları bu konuda dikkatli olmak zorundadırlar ve gerekli önlemleri alarak yasal yükümlülüklerini yerine getirmelidirler[227].

b) Limited Şirketlerde

Limited şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş, borçlardan ancak mal varlığı ile sorumlu olan şirkettir[228]. Limited şirket tek hissedar ile kurulabileceği gibi, ortak sayısı elli kişiyi geçmemelidir[229]. Bu şirketlerin ortaklarının tüzel veya gerçek kişiler olması gerekmektedir[230]. Limited şirketin, merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil edilmiş yazılı bir sözleşmesi olması gerekir. Limited şirket ortakları borçlardan sorumlu olmayıp sadece taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemekle yükümlüdürler[231]. Tahsili mümkün olmayan kamu borçlarından dolayı sermaye payları oranında sermaye borçlarından sorumludurlar[232].

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğundaki hükümler ticaret hukuku öğretisince de eleştiri konusu olmuştur:

"Limited şirket ortakların 6183 sa. AATUK'nun 35.maddesi uyarınca, kamu idaresine karşı şirketin ödenmeyen veya ödenmeyeceği anlaşılan borçlarından dolayı hisseleri oranında, ancak sınırsız olarak sorumlu tutulmuşlardır. AATUK 35.maddesinin 1998 yılında 4364 sa. Kanunla tadilinden önce bu sorumluluk sermaye borcu tavanı ile sınırlı idi. Maddeye 04.06.20081. 5766 sa. Kanunla eklenen 2.fıkra ortağın payını devretmesi halinde payı devreden ve devralan her iki ortağı da devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaktadır. Aynı yasa ile eklenen 3.fıkra ise sorumluğu hem kamu alacağının doğduğu hem de ödenmesi gereken tarihlerdeki ortaklara teşmil etmiştir. Hukukun temel ilkeleri ve hukuk devleti kavramına aykırı düşen ve hukuk güvenliğini zedeleyen bu fıkra Anayasa'ya aykırıdır. Nitekim 5766 sa.K'nun 4.maddesi ile AATUK'nun "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunu" düzenleyen mükerrer 35.maddesine eklenen (aynı sorumluluk kuralını getiren) 5 ve 6. fıkralar Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 t. E.2014/144 K. 2015/29 sayılı

---

[227] S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku,* Türkmen Kitabevi, İstanbul, 16. Baskı, 2022, s. 90

[228] TTK, *A) Kavram*
MADDE 573- (1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.
(2) Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.
(3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

[229] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 716.

[230] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, s. 671.

[231] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 351.

[232] Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 397.

kararı ile (RG 03 Nisan 2015/29315) AY'nın 2.ve 73.maddelerine aykırılık gerekçesiyle iptal edilmiştir. Danıştay 4.Dairesi'nin doyurucu gerekçelerle yaptığı başvuru üzerine alınan bu iptal kararının, limited ortakların kamu borçlarından dolayı sorumluluğunu düzenleyen AATUK'nun 35.maddesinin 3.fıkrası için de örnek oluşturduğu tartışmasızdır. Bir yargı süreci kapsamında 35.maddenin 3.fıkrası hakkında yapılacak Anayasaya aykırılık iddiasının, yargı organınca ciddi bulunacağından ve sözü geçen fıkranın da Anayasa Mahkemesince aynı gerekçelerle iptal edileceğinden kuşku duymuyorum.[233]"

Limited şirketin sermayesi en az 10.000 TL olup, sermayenin tamamının şirketin tescilinden itibaren 24 ay içinde nakden ödenmesi geçerlidir. Ödeme planı sözleşmelerde düzenlenebilir veya şirket yöneticileri tarafından belirlenebilir. Limited şirkette hamiline yazılı hisse senedi çıkarılamaz ve halka arz edilemez. Bu tür şirketlerde pay devri genel kurulun onayına tabidir[234].

Bu tanımdan hareketle Limited Şirketlerin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Ortaklık iki veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulacaktır.

b) Ortaklığın bir ticaret unvanı olacaktır.

c) Ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı kalacaktır.

d) Ortaklığın esas sermayesi belirli olacaktır.

e) Ortaklıktan alacaklı olanların ortakların kişisel malvarlıklarından alacaklarını istemeye hakları olmayacaktır.[235]

Anonim Şirketlerden farklı olarak Limited Şirketlerin faaliyet konuları hakkında sınırlama gidilmiş ve tanım olarak sigortacılık faaliyeti dışında kanuna aykırı olmayan her türlü ekonomik amaç ve faaliyet için kurulabilecekleri açıklanmıştır.[236] Ayrıca TTK'da ortak sayısında üst sınır olarak da sınırlamaya gidilen tek ortaklık olan Limited Şirketlerin ortak sayısının elliden çok olamayacağı belirtilmiştir.[237]

---

[233] Kamu borçlarında limited şirket ortakları için öngörülen hükümlere dair bir eleştiri için Bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 479-480

[234] Şener, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku,* s. 698

[235] Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 11. Baskı, 2023, s. 65

[236] Hakan Bilgeç, "Sözleşme", s. 784. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, limited şirketlere ilişkin E. 2000/1263, K. 2000/1729, T. 02.03.2000 sayılı kararında limited şirket ortağının hayatı boyunca şirketle aynı faaliyet konusunda çalışmasını engelleyen sözleşme hükmünü geçersiz kabul etmiştir.

[237] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 717

Şirketin anayasal belgesi olan esas sözleşmenin limited şirket kurulabilmesi için hazırlanması gerekmektedir[238]. Esas sözleşmenin birkaç nüshasının limited şirketin tüm pay sahipleri (veya vekil vasıtasıyla temsilcileri) tarafından ticaret sicili nezdinde imzalanması zorunludur.[239]

Esas sözleşme metni aşağıdakileri içermelidir:

a) Kurucuların ad ve soyadları, adresleri ve vatandaşlık bilgileri,

b) Şirketin ticaret unvanı,

c) Şirketin ana faaliyet konusu ve konusu,

d) Şirketin adresi,

e) Şirketin sermayesi, hisse sayısı, her bir hissenin itibari değeri, sermayenin nasıl konulacağı,

f) Yönetim kurulu üyelerinin adı, soyadı ve uyruğu,

g) Şirketle ilgili ilanların nasıl yapıldığı, (Uygulamada, ticaret sicili müdürlükleri ana sözleşme taslak metinlerini vermektedir[240].)

Ön hazırlıklar tamamlandıktan sonra aşağıdaki belgelerin ilgili ticaret sicili müdürlüğüne teslim edilmesi gerekir:

a) Müdür tarafından imzalanmış bir dilekçe. Başvuru yazısında, tescil talebi ile şirketin adı, sermayesi, adresi, kuruluş tarihi ile şirketin tescil edileceği vergi dairesinin adı ve eklerinin bir listesinin yer alması zorunludur.

b) Kuruluş beyannamesi formu[241]. Bu belgenin üç nüshası doldurulmalı ve yetkili kişiler tarafından imzalanmalıdır. Yabancı hissedar olması halinde formun dört nüshası doldurulup imzalanmalıdır.

c) Esas sözleşmenin noter tasdikli suretleri kurucular ana sözleşmeyi ticaret sicili memurları huzurunda imzalamadıkları takdirde[242],

---

[238] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 405-406
[239] Kayıhan, *Şirketler Hukuku,* s.309
[240] Çebi, *Şirketler Hukuku,* s. 347
[241] Ayhan, Çağlar, Özdamar, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 515. Anonim şirketlerde olduğu gibi limited şirketler bakımından da kurucuların beyan verme zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır (TTK m.349, 586/2)
[242] 7099 sayılı Kanunla (RG.10.3.2018,30396), yapılan değişiklikle *" ... esas sözleşmenin kurucular tarafından ticaret sicili müdürlüğünde yetkilendirilmiş personelin..."* huzurunda imzalanması şeklindedir; Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, s. 716.

d) Şirket kurucuları tarafından doldurulup imzalanması gereken "Oda Sicil Beyannamesi"

e) Pasaport ve ikametgâh belgelerinin noter onaylı suretleri ile yabancı ortaklar ve yönetici için yabancılara verilen özel vergi kimlik numarası,

f) Ticaret sicili memurları nezdinde yazılı beyanname imzalamamışlarsa, yöneticilerin noter tasdikli imza örnekleri

g) Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyelerinin, Şirketin yönetim kurulu üyeliği görevleri,

h) Sermayenin %0,04'ü oranında Rekabet Kurumu ücretinin ödendiğine ilişkin banka dekontu,

i) Şirketin ve hissedarlarının adını ve her bir hissedarın yatırdığı toplam tutarı gösteren bir banka mektubu,

j) Şirket ile hissedarlar veya (varsa) üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmeler[243].

Tescil işlemi tamamlandıktan sonra Limited Şirketin tescili Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan olunur[244]. Limited şirketin kayıt işlemi genellikle birkaç hafta içinde tamamlanır. Şirket kayıt işlemi tamamlandıktan sonra Limited Şirketin ilgili vergi ve sosyal güvenlik dairelerinde de kayıtlı olması gerekir.[245] Bunun yanında limited şirketler için, bu tür bir sorumluluk sınırlamasının, çalışan sosyal güvenlik primleri ve vergiler gibi devlete ilişkin borçlara karşı etkili olmadığına dikkat edilmelidir.

c) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde

TTK m. 564'te Sermayesi Paylara Bölünmüş (eshamlı) Komandit şirketin tanımı; *"sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya bir kaçı şirket alacaklarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir,"* şeklinde yapılmıştır. Buradan ilk olarak çıkarılması gereken sonuç kolektif şirket ortağı gibi sorumlu olan ortakların (komandite) sorumluluğu kişisel yani sınırsızken anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan ortakların (komanditer) sorumluluğu ise

[243] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler,* s. 83
[244] Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* s. 740
[245] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, s. 473

kişisel olarak sorumlu tutulmayan yani koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarıyla sorumluluktur[246].

Bu tanımlamadan hareketle Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

a) Ortaklığın bir ticaret unvan taşıması gerekmektedir.

b) Ortaklığın esas sermayesinin belli olması gerekmektedir.

c) Ortaklığın esas sermayesinin paylara bölünmüş olması gerekmektedir.

d) Alacaklılara karşı sorumlulukları bakımından ortaklar iki çeşit olacaktır.

e) Ortaklığın borçlarına bağlı olarak sorumlu olan sadece şirket tüzel kişiliği değildir[247]. Ortaklıktan alacakları olanların komandite ortakların bireysel varlıklarına da başvuruda bulunma hakları vardır[248].

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerin konusuyla ilgili anonim şirketlere benzer şekilde herhangi bir sınırlama yapılmamış, kanunlara aykırılık taşımamak şartıyla her türden ekonomik faaliyet ve amaçlara yönelik kurulabilecekleri ifade edilmiştir[249]. Bununla birlikte sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir ticari unvanla ve en az bir komandit (sınırsız sorumlu) ve bir de komanditer (sınırlı sorumlu) ortak olmak üzere en az iki ortaklı şeklinde kurulabileceği belirtilmiştir[250].

II. Tasfiye Memurunun Göreve Atanması ve Görevden Alınması

1. Tasfiye Memurunun Atanması

Tasfiye memuru olabilmek için ilk olarak bir atamanın yapılması icap eder[251]. Bu atama ile tasfiye memuru ve şirket arasında bir vekalet ilişkisi[252] kurulur ve ataması yapılan kişi tasfiye memurluğu için yetki sahibi olur.

---

[246] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 386
[247] Kayıhan, *Şirketler Hukuku,* s.299
[248] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku I*, s. 283
[249] Çebi, *Şirketler Hukuku,* s. 111
[250] Selma Çetiner, Armağan Ebru Bozkurt Yüksel, *Ticari İşletme ve Ticaret Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, 6. Baskı s. 237
[251] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 127
[252] Bozgeyik, "Anonim Şirketin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", s. 154.

Tasfiye memurları TTK madde 536'ya[253] göre dört şekilde atanabilir. Bunlar esas sözleşme ile atanma, genel kurul kararı ile atama, kanunen atanma ve mahkeme kararı ile atanma olmak üzere ortaya çıkar. Tasfiye memurlarının atanma şekillerinin farklılık göstermesi görev ve yetkilerinde bir farklılık oluşturmaz[254].

a) Esas Sözleşme ile Atanma

Şirketin kuruluş aşamasında yahut kuruluş sonrası esas sözleşmede değişiklik yapmak suretiyle tasfiye memurlarının belirlenebilmesi mümkündür[255]. Esas sözleşmede tasfiye memurlarının üçüncü bir kişi ya da pay sahipleri tarafından belirlenebilmesi de kararlaştırılabilir[256]. Şirket esas sözleşmesinin metninde tasfiye memurlarının ismen ya da başka bir şekilde belirtilerek ataması yapılabilmektedir. Atanmanın ismen değil, başka şekilde belirtilmesi yoluyla yapılması durumunda (örneğin şirketin hukuk müşavirleri gibi), tasfiye memurunun tescilinin yapılması gerektiği anda bu sıfatı haiz olanların, tasfiye memuru olarak atanması yapılacaktır[257].

b) Genel Kurul Kararı ile Atanma

Tasfiye memuru, şirket esas sözleşmesi ile belirlenmemişse ilgili atama yetkisi genel kurula ait olmaktadır. Genel kurulun tasfiye memurunu atama yetkisi, devredilemez yetkileri arasındadır[258] .

Tasfiye memurunun genel kurul kararı ile atanması durumunda, atama kararı şirketin sona ermesinden önce veya sonra gerçekleştirilebilir. Genel kurulun tasfiye memuru atamasına ilişkin kararına yönelik nisaplar, anonim şirketler için TTK madde 418'de, Limited şirketler için ise TTK madde 620'de öngörülen hükümlere göre yapılır ve buna göre "olağan nisaplarla"

---

[253] TTK, *"B) Tasfiye*
I - Tasfiye memurları
1. Atama
MADDE 536- (1) Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, yönetim kurulu tarafından yapılır. Tasfiye memurları pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabilir. Tasfiye ile görevlendirilenler esas sözleşmede veya atama kararında aksi öngörülmemişse olağan ücrete hak kazanırlar.
(2) Yönetim kurulu, tasfiye memurlarını ticaret siciline tescil ve ilan ettirir. Tasfiye işlerinin yönetim kurulunca yapılması hâlinde de bu hüküm uygulanır.
(3) Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hâllerde tasfiye memuru mahkemece atanır."
[254] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 128.
[255] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 68.
[256] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 128.
[257] Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 9. Baskı, 2003, s. 827.
[258] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 68.

atama kararı alınır. Esas sözleşme ile yapılan atamada olduğu gibi genel kurul tarafından yapılan tasfiye memuru atamalarında da tasfiye memuru olarak ortaklardan biri atanabileceği gibi üçüncü bir kişi de tasfiye memuru olarak atanabilir[259].

c) Mahkeme Kararı ile Atanma

Tasfiye memurlarının olağan yöntemlerle atanma usulü şirket esas sözleşmesi yahut genel kurul kararı ile olmaktadır. Ancak bazı istisnai durumlarda tasfiye memurları mahkemeler tarafından da atanabilmektedir[260]. Çünkü, TTK'ya göre, tasfiye memurlarının mahkeme kararı ile atanabilmeleri için, daha önce, ilk üç yoldan biri ile atamanın gerçekleştirilmiş olması, fakat pay sahiplerinden biri tarafından, haklı sebeplere dayanılarak, mahkemeden "tasfiyeye memur kişilerin görevden alınmalarının ve yerlerine yenilerinin atanmalarının istenmiş olması gerekir (TTK m. 537, f.2). Bu çok istisnaî hâl dışında TTK m. 536 f.3 uyarınca, anonim ortaklığın feshine mahkemece karar verilmiş olduğu takdirde de tasfiye memuru mahkeme tarafından atanır[261]. Tasfiye memurunun mahkeme kararı ile atanması konusunda görevli mahkeme asliye ticaret mahkemesi, yetkili mahkeme ise şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesidir. Tasfiye memurunun atamasının mahkemeler tarafından yapılabildiği ilk hal, şirketin feshi kararının mahkeme tarafından verilmiş olmasıdır. TTK madde 536/3'te bu durum düzenlenmiştir: *"Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hâllerde tasfiye memuru mahkemece atanır"*

Bu durumda şirketin feshine karar veren mahkemenin, tasfiye memuru atayabilmek için herhangi bir talepte bulunulmasını beklemesine gerek yoktur, atamayı kendiliğinden yapabilir. Ayrıca bu konuda herhangi bir takdir yetkisi olmayıp atamayı yapması da zorunludur. O kadar

---

[259] Mustafa Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", *Vergi Raporu Dergisi*, 2017, S. 209, ss.133-138, s.135.

[260] TTK m. 536/3 gerekçesinde bu durum *"Mahkemenin feshe karar verdiği hallerde doğrudan tasfiye memuru ataması ise ancak, yukarıdaki usullerle tasfiye memuru atanamayacağının ve tasfiye işlerinin yerine getirilemeyeceğinin (tasfiye memuru hakkında esas sözleşmede hüküm bulunmaması durumunda, şirketin feshine genel kumlun toplanamaması ve yö netim kurulunun bulunmaması nedeniyle karar verilmişse) açıkça belli olması hallerine özgülenmiştir. Üçüncü fıkra uyarınca, mahkemenin feshe karar verebildiği üç durumda, yani; kuruluş sıra sında menfaatler ihlâl edilmişse, organ yokluğu söz konusu ise ve haklı sebeplerin varlığı halinde, mahkeme fesih kararı verirken tasfiye memurunu da atayacaktır. Çünkü, bu üç durumun söz konu su olduğu varsayımlarda artık paysahiplerinin anlaşarak tasfiye memuru tayin etmelerini beklemenin gereksiz sayılması gerektiği, söz konusu yetkinin mahkemeye bırakılmasının şart olduğu düşünül müştür. Bu fıkranın uygulanması için hiçbir şart öngörülmemiştir. Dolayısıyla, şirketin feshine karar veren mahkeme, tasfiye memuru tayin edebilme\ için kendisinden bu yönde bir talepte bulunulma sını beklemek zorunda olmadan tasfiye memuru atayabilir. Keza, feshe karar veren mahkeme tasfi ye memuru atayıp atamama hususunda serbest değildir, tasfiye memurunu belirlemek zorundadır."* şeklinde ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 01.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[261] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 363.

ki mevcutta bir tasfiye memuru belirlenmiş olsa dahi feshe karar veren mahkemenin yeniden tasfiye memuru ataması gerektiği belirtilmektedir[262].

Mahkeme tarafından tasfiye memuru atamasına karar verilebilecek bir diğer hal ise, TTK madde 537/2'de düzenlemiştir[263]. Bu hükme göre: *"Pay sahiplerinden birinin istemiyle ve haklı sebeplerin varlığında, mahkeme de tasfiyeye memur kişileri görevden alabilir ve yerlerine yenilerini atayabilir. Bu yolla atanan tasfiye memurları, mahkeme kararına dayanılarak tescil ve ilan olunurlar."*. Böyle bir durumda ortakların her biri mahkemeye başvurarak yeni bir tasfiye memuru atanması talebinde bulunma hakkına sahiptir[264]. Bu durumda görevden alma ve yeni atama talebiyle mahkemeye başvuran ortağın, iddialarına ve taleplerine yönelik dayandığı haklı sebepleri ortaya koyması ve ispatlaması gerekmektedir[265].

d) Kanuni Olarak Limited Şirket Müdürünün Tasfiye Memuru Olması

Esas sözleşmede belirlenmediği, genel kurul kararıyla yahur mahkeme tarafından tasfiye memurunun atanmadığı durumlarda tasfiye, anonim şirketlerde yönetim kurulu, Limited şirketlerde müdür/müdürler kurulu tarafından yerine getirilir (TTK md. 536/1). Kanuni olarak tasfiye memuru atama, tasfiye memurluğu vazifesinin şirket yönetim kurulunca üstlenilmesi sonucunda meydana gelir[266]. Bu durumun gerçekleşmesi için genel kurulun toplanarak karar alması ve yönetim organını bu konuda yetkilendirmesine gerek yoktur. Çünkü bu yetki doğrudan kanun tarafından düzenlenmiştir. Böyle bir durumda, tasfiye memurluğu sıfatı doğrudan ve yönetim organı otomatik olarak kazanılmaktadır. Bu sıfata ek olarak yönetim organı sıfatı da devam etmektedir. Ancak yönetim organı sıfatının gerekleri, tasfiye amacı ile sınırlı bir şekilde devam etmektedir. Tasfiye memuru sıfatından bağımsız bir şekilde

[262] Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", s.136.
[263] TTK m. 537/2 gerekçesi *"Her bir paysahibi mahkemeye başvurarak böyle bir talepte bulunabilir. Azil ve yeni atama talebinde bulunan pay sahibi buna iliş kin dayandığı haklı sebebi ortaya koymalı ve ispatlamahdır. Sebebin haklılığını değerlendirecek olan mahkemedir. Sebebi haklı bulan mahkeme ise sadece azil ve yeni tayin işlemi yapabilir, başka bir karar veremez*." şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 01.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[264] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 152.
[265] Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", s.136. Yazara göre, tasfiye memurlarının görevden alınmalarına ilişkin haklı sebeplerin neler olduğu Kanun'da sayılmamakla birlikte; tasfiye memurunun belirli bir pay grubu lehine hareket etmesi, işlerini savsaklaması, kendisine duyulan güveni sarsıcı tavır ve davranışlar içinde bulunması gibi haller ile bilgisizlik, tarafgirlik, tasfiye işini gereği gibi zamanında yapmamak, yolsuzluk, ileri yaş, iş yükünün fazlalığı, hastalık, ehliyet kaybı gibi hususlar görevden alınmak için haklı sebep olarak kabul edilebilir.
[266] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 136-137.

yürütülecek yönetim organı görevleri nitelikleri gereği tasfiye memurları tarafından ifa edilemeyen işlemlerle sınırlı olacaktır[267].

2.Tasfiye Memurunun Görevden Alınması

Tasfiye memurlarının görevden alınması sürecinin belirlenmesinde, atamaya dair süreç etkili olmaktadır. Esas sözleşme ile belirlenme veya genel kurul kararıyla atanma durumlarında tasfiye memurları, "genel kurul tarafından" her zaman görevden alınabilir ve yerlerine yenileri atanabilir (TTK md. 537/1). Bu düzenleme, emredici hüküm niteliğindedir[268]. Esas sözleşmeye dahil edilecek bir hüküm ile genel kurulun tasfiye memurlarını görevden alma hakkının kaldırılması, sınırlandırılması veya herhangi bir şarta bağlanması mümkün değildir[269].

Buna karşın tasfiye memurunun atamasının mahkeme tarafından gerçekleştirildiği hallerde, görevden alma yetkisi de kural olarak mahkemeye ait olmakla birlikte, mahkemece ataması yapılmış tasfiye memurunun genel kurul kararı ile görevden alınıp alınamayacağı konusu tartışmalıdır[270]. Bazı yazarlar, bu halde genel kurulun tasfiye memurlarını görevden almasının mümkün olmadığını, mahkeme tarafından atanmış tasfiye memurlarının ancak yine mahkeme kararıyla görevden alınabileceğini savunurken[271], bazı yazarlar mahkemece atanmış olsa dahi genel kurulun söz konusu tasfiye memurlarını oybirliği ile alınacak bir kararla her zaman azledebileceğini kabul etmektedir[272].

---

[267] Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", s. 135. Yazar bu ayrıma örnek olarak, genel kurul esas sözleşme değişikliği için toplantıya çağrılırken "yönetim organı" sıfatıyla, tasfiye envanteri ile ara ve son bilanço düzenlenirken ise "tasfiye memuru" sıfatı ile hareket edilmesini örnek göstermektedir.
[268] Kervankıran, *Anonim Şirketlerde Tasfiye*, s. 213
[269] Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", s.136-137.
[270] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerde Tasfiye*, s. 86
[271] Yavuz, "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", s.137.
[272] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 367-368

İKİNCİ BÖLÜM

TASFİYE MEMURLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ DAYANAKLARI, KOŞULLARI ve TABİ OLDUĞU KURALLAR

3. TASFİYE MEMURLARININ VERGİ USUL KANUNU'NDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

I. Tasfiye Memurunun Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğunun Kapsamı

10 Aralık 1988 gün ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3505 sayılı Kanunun 2. Maddesiyle yapılan değişiklikten önce VUK m. 10'da sorumluluk kapsamı "vergi alacakları"yla sınırlıydı. Yapılan değişiklikle fıkraya "… ve buna bağlı alacaklar.." ibaresi eklenmiştir. Böylece sorumluluk kapsamı "vergi ve buna bağlı alacaklar" olarak belirlenmiş olmaktadır[273]. Vergiye bağlı alacaklar; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük sayılmayan varlığını bunlardan alan alacaklardır[274]. Gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi ve pişmanlık zammı bunlara örnek olarak gösterilebilir[275].

1. Vergi Aslı

VUK m. 19'da vergi alacağı kavramı düzenlenmiştir. "Vergiyi doğuran olay" üst başlıklı maddeye göre ***"****Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."* Bu kavram, kamu alacağı alt başlığında yer almaktadır. Bu önermeden her vergi alacağının bir kamu alacağı olduğu sonucuna varmaktayız[276]. Buna karşın vergiye dair bir tanım kanunlarda yapılmamıştır[277].

---

[273] Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 3. Baskı, 2006, s. 83.
[274] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 355-356
[275] İrfan Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 26
[276] Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 4
[277] Kaneti, *Vergi Hukuku,* s. 4. Yazar vergiyi *""kamusal gereksinimlerin karsılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır."* şeklinde tanımlamıştır. Salih Turhan, *Vergi Teorisi,* Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, 1. Baskı, s. 28-29. 1931 tarihli Alman Vergi Usul Kanununda vergi kavramı, *"herhangi bir hizmet karşılığı olmayan ve bir kamu tüzel kişisi tarafından varidat temin etmek üzere, kanunun vergiyi bağladığı olay ile münasebet halinde bulunan herkesten bir defalık veya devamlı olarak alınan para ödemeleridir"* şeklinde tanımlanmıştır. Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* s. 4. Yazar vergiyi *"Vergi, devlet veya vergilendirme selâhiyetine haiz kamu kuruluşları tarafından, fert ve kuramlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir."* şeklinde tanımlamıştır. Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi,* İstanbul, Okan Dağıtımcılık, 5. Baskı, 1983, s. 234. Yazar vergiyi *"...Ya devlet, ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerince fertlerden, tüzel*

Vergi alacağı ibaresi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların aynı nitelikteki zamlarını kapsamaktadır[278]. Alacağın vergi alacağı kavramı kapsamına girmesi için VUK hükümlerine göre doğması ve özel kanunlarla VUK'a bir gönderme yapması gerektedir.[279]

2. Vergi Aslına Bağlı Alacaklar

Vergiye bağlı alacaklar ibaresi ile ifade edilmek istenen vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm sayılmayan lakin bunlarsız da varlığı söz konusu olmayan diğer alacaklardır[280]. 6183 sayılı kanunun 48. maddesinde düzenlenen tecil faizi ve 51. maddesinde vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için getirilen gecikme zammı ile VUK' un 112. maddesinde öngörülen gecikme faizi, vergiye bağlı fer'i niteliğindeki alacaklardır[281].

Aynı şekilde bir alacağın vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilebilmesi için ve aynı zamanda kanuni temsilcinin yahut tasfiye memurunun sorumluluğunu doğurabilmesi için VUK kapsamına girmesi gerekmektedir[282]. Bunun yanında özel kanunlara VUK'un bütününe veya VUK m. 10'a atıfta bulunması gerekmektedir[283].

Tecil faizi, kamu borcunun ertelenmesi neticesinde aslında hazineye ait olan bir parayı kullanmayı sürdüren borçludan bir bedel tahsil etmek ve ödemedeki gecikme nedeniyle hazinenin uğradığı zararı engellemeyi amaçlamaktadır[284].

Gecikme faizi, verginin tahakkukunun geciktirilmesinden dolayı vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefe bir külfet yüklemek amacıyla getirilmiş bir ek mali

---

kişilerden hattâ tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebrî olarak alınan ve mukabilinde doğrudan bir karşılık vaadedilmeyen, başka bir söyleyişle özel karşılığı bulunmayan iktisadî değerlerdir." şeklinde tanımlamıştır. Akif Erginay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981, 9. Baskı, s. 3. Yazar vergiyi "*kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergileme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir."* şeklinde tanımlamıştır.

[278] Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Yetkin Yayınları, Ankara, 4. Baskı, 2018, s. 177. Mehmet Yüce, *Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 145

[279] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s.84.

[280] Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s. 25

[281] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.83.

[282] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 357-358

[283] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s.84.

[284] Elif Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam,* Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı, 2013, s. 75.

yükümlülükken gecikme zammı tahakkuk etmiş bir kamu alacağının zamanında ödenmemiş olması durumunda ortaya çıkmaktadır[285].

AYM bir kararında gecikme faizi ve gecikme zammının hukuki niteliğine dair şu şekilde bir değerlendirme yapmıştır:

"Vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan gecikme zammı, asıl alacağa bağlı olarak ortaya çıkan fer'i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülüklerdir. Bunlardan gecikme zammı kamu alacağının süresinde ödenmeyen bölümü için vade gününü izleyen aylara göre belli oranlarda alınır. Gecikme faizi ise, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrıca tahsil edilir. Gecikme zammı ile gecikme faizinin amacı verginin zamanında ödenmesini sağlamak ve ödenmemesi durumunda Hazine'nin kaybını önlemektir.

Vergi cezaları, mükelleflerin ya da sorumluların yasalarda belirtilen suçları işlemeleri durumunda uygulanması gereken yaptırımlardır. Gecikme zammı ve gecikme faizinin amacı, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesinden dolayı hazinenin uğradığı zararı karşılamak iken, vergi cezalarının amacı ise vergi suçlarını işleyenleri cezalandırmaktır. Bu cezalar, vergi idareleri tarafından idarî usullerle ve yargı kararı gerekmeksizin uygulanan malî ve idarî nitelikli yaptırımlar olabileceği gibi, yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak hürriyeti bağlayıcı ceza niteliğindeki yaptırımlar da olabilir..[286]"

II. Tasfiye Memurlarının Vergi Usul Kanunu m.10 Kapsamında Ödev ve Sorumlulukları

Vergi sistemi işlerliğini sağlıklı bir şekilde sağlamak ve beyana dayalı bir düzen öngördüğü için mükelleflere yerine getirmesi için belirli ödevler öngörmüştür[287] .

[285] Sonsuzoğlu, Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, s.38. Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C: 40, S:1, 1988, s. 239

[286] AYM, E.1992/29, K.1993/23, T. 24.06.1993. AYM Kararlar Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 31.05.2024.

[287] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku,* s. 131; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku,* s. 264.

Bu vergisel ödevler, kurumların tasfiye dönemi süresince kanuni temsilci durumunda bulunan tasfiye memurları tarafından yerine getirilmelidir[288].

1. Defter Tutma Ödevi

VUK m. 171 gereği vergiyle alakalı hususları kayıt alana alacak şekilde mükelleflerin defter tutma ödevi öngörülmüştür. Bu ödevi asıl mükellef yerine sorumlu olan kişi kanunen yerine getirmelidir[289]. *"Maksat"* başlıklı madde şu şekildedir:

"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlıyacak şekilde tutarlar:

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

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

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

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

Burada amaç olarak mükellefin vergilendirme ile ilgili durumunu tespit edip tespitlere dayalı olarak incelemeye yöneliktir[290]. Dolayısıyla burada asıl amaç incelemeye dayalı olarak belgelerin sıhhatine göre vergi matrahının tespitidir[291].

VUK m. 172 defter tutması zorunlu olan kişileri belirtmiştir. İlgili madde *"defter tutacaklar"* başlığı ile:

"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlıyacak şekilde tutarlar:

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

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

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

[288] Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 173.
[289] Kemal Çağlar, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 81
[290] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 286.
[291] Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 278

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

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

Tasfiye durumunda, tasfiye karı hesaplanırken, mükellefin hangi esasa göre defter tuttuğu hususu göz önünde bulundurulmaktadır[292].

2. Bildirimde Bulunma Ödevi

Vergi idaresinin herhangi bir talebi olmaksızın, vergi mükellefinin kanun gereğince vergi idaresine kendiliğinden kanunda belirtilen zamanlarda vermesi gereken bilgiler vardır. Verginin hesaplanmasında aslolan mükellefin beyanıdır. Bu sebeple vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde ilerlemesi bakımında mükellefin vergi idaresine bazı bildirimlerde bulunması gerekmektedir[293]. Bildirilmesi gereken hususlar; işe başlama (VUK m. 153); iş (VUK m. 158), ikamet (VUK m. 157) ve işletme değişiklikleri (VUK m. 159) ile iş bırakmadır (VUK m. 160).

"İşe başlamayı bildirim ödevi" başlıklı VUK md.153'e göre:

"*Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlıyanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:*

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklariyle komandit şirketlerin komandite ortakları.

"Adres değişiklerinin bildirilmesi" başlıklı VUK md.157'ye göre:

"101 inci maddede yazılı bilinen iş yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.[294]*"*.

[292] Osman Eşgin, *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.134.

[293] Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2. Baskı, 2019, s. 506

[294] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), E. 2020/1016, K. 2022/6, T. 19.01.2022: *"Öncelikle ödeme emri içeriği vergi ve cezaların takdir komisyonu kararlarına dayandığı görülmektedir. Bu nedenle davacının takdir*

"İş değişikliklerinin bildirilmesi" başlıklı VUK md.158'e göre:

"İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden:

a) Yeni bir vergiye tabi olmayı;

b) Mükellefiyet şeklinde değişikliği;

c) Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi;

gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."

"İşletmede değişikliğin bildirilmesi" başlıklı VUK m. 159 gereği:

"Aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında vukua gelen artış veya azalışları mükellefler vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."

"İşi bırakmanın bildirilmesi" başlıklı VUK 160. maddede *"153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar,keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."* VUK md.162'de "*Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi: Tasfiye veya iflas kararlarını; Tasfiyenin veya iflasın kapandığını; vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar."* ifadesi yer almaktadır.

3. Belge Düzenine Uyma Ödevi

Vergilendirme, vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve ilgili belgelerin de kanunda bahsi geçen defterlere belirli sürelerde kaydının yapılması ve bu belgelerle ispat edilme esasına

---

komisyonuna sevk tarihi, takdir komisyonu kararlarının vergi dairesine tevdi tarihi, ihbarnamelerin ilanen tebliğ tarihi dikkate alınarak olayda tarh/ceza zamanaşımının bulunup bulunmadığı hususunda inceleme ve değerlendirme yapılmalıdır. Zamanaşımının bulunmadığının tespiti halinde ise davacı şirketin tasfiye işlemlerinin yürütüldüğü adresin davalı idareye bildirilip bildirilmediği, böyle bir bildirimin yapıldığının tespiti halinde de bu adresin 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinin ikinci fıkrasının 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle değiştirilmeden önceki halinde sayılan ve davalı idarece nazara alınacak bilinen adres niteliğinde olup olmadığının değerlendirilmesi ve ulaşılacak sonuca göre ilanen tebliğe ilişkin 213 sayılı Kanun'un 103. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve ilanen yapılan tebligatın aynı Kanun'un 104. maddesinde düzenlenen şekle uygun olup olmadığının da ayrıca irdelenmesi gerekmektedir." Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.02.2024.

göredir[295]. Bu yönüyle aslen yükümlünün beyanına dayalı olan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir unsurudur[296].

Verginin tarhı mükellefin beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları da yasal koşulları sağlamış ve buna göre düzenlenmiş belgelere uygunluk göstermelidir[297]. İlgili belgeler VUK'un İkinci Kitabı olan "Mükellefin Ödevleri" başlığı altında, 3., 4. Ve 5. kısımda düzenlenmiştir (VUK m. 227/252). VUK m. 227 "*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* ifadesiyle vergilendirme işlemlerinin belirli şekli koşulları ile düzene tabi olduğunu kurala bağlamıştır.

4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle verdikleri belgelerin örnekleriyle aldıkları belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl müddetince muhafaza etmek zorundadır[298].

Defter tutmak[299] mecburiyetinde olmayan mükellefler almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süresince saklamak zorundadır[300]. Buna bağlı olarak ibraz ödevi de saklama süresini aşamaz. Yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için ilgili belgeler arz edilir[301]. VUK ilgili maddesi uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin vergi incelemesi

---

[295] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 135.
[296] Oktar, *Vergi Hukuku,* s. 333.
[297] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 286.
[298] Saban, *Vergi Hukuku,* s. 127.
[299] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 285: *"*TK m. 64 (5). TK'nın 64. maddesine 6335 sayılı kanunla eklenen 5. fıkra ile TK'ya tabi gerçek ve tüzel kişi tacirlerin VUK'un defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümleri ile aynı kanunun 175 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. VUK'un 175. maddesi uyarınca, vergi yükümlüleri defter tutma kısmında öngörülen "maksat ve esaslara" uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini, işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenlemekte serbesttirler. Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya, buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. VUK'un 175. maddesinin 2. fıkrası, TK'nın ticari defterleri hakkmdaki hükümlerini saklı tutmakla beraber, TK'nın yine m. 64, f.5 hükmünde *''defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez"* denilerek VUK'un TTK'nın ticari defterlere ait hükümlerini saklı tutan hükmü bertaraf edilmiştir…*"*
[300] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 151.
[301] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku,* s. 300.

yapmaya yetkili elemanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi re'sen matrah takdiri ve vergi tarhı sebebidir[302].

III. Tasfiye Memurunun Vergi Usul Kanunu'ndan Doğan Sorumluluğunun Şartları

Şirketlerin tasfiye dönemi müddetince vergilendirmeye dair ödev ve sorumlulukları, ilgili dönemin kanuni temsilcisi olarak kanunlarda belirtilen tasfiye memurları tarafından yerine getirilmektedir. VUK m. 10 bu sebeple tasfiye dönemi için tasfiye memurları için de geçerli olup[303], tasfiye dönemi süresine ilişkin ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklara ilişkin

---

[302] Danıştay VDDK, E. 2019/1148, K. 2021/101, T. 10.02.2021. *"...tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren şirkete ait yasal defter ve belgelerin muhafaza yükümlülüğünün tasfiye memurlarında olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda kuralına yer verilen 213 sayılı Kanun'un 253 ve 256. maddelerinde, tasfiyesi tamamlanmış olan şirketin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etme yükümlülüğünün kimde olacağına ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan 6762 sayılı Kanun'un 68. maddesinde, yasal deftelerin saklanmak üzere notere tevdii edileceği öngörülmüşken 6102 sayılı Kanun'un 82. maddesinde ise defterlerin sulh mahkemesi tarafından saklanacağı kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla, belirtilen mevzuat hükümlerine göre tasfiyesi tamamlanmış şirketin defterlerinin muhafazası dolayısıyla inceleme elemanına ibraz yükümlülüğü bulunmayan tasfiye memuru olan davacı adına, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediğinden hareketle 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası gereği vergi salınması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmemiştir. Bu itibarla, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesinin ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
Aksi yöndeki Danıştay VDDK, E. 2019/946, K. 2021/99, T. 10.02.2021: *"...6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 643. maddesinde, limited şirketlerin tasfiye usulü hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş; 538. ve devamı maddelerinde şirketin tasfiye memurlarının görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 544. maddesinde ise tasfiye sonunda defterlerin saklanması hususunda aynı Kanun'un 82. maddesine atıf yapılmış, değinilen maddede ise defterlerin sulh mahkemesi tarafından on yıl süreyle saklanması gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan bu hükümlere göre özel kanun niteliğindeki 213 sayılı Kanun'un 253. maddesinde, bu Kanun'a göre defter tutma mecburiyetinde olanların bu defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları ilgili bulundukları takvim yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmeye yükümlü oldukları düzenlenmiştir. Yukarıda değinilen mevzuat ile olayın birlikte değerlendirilmesinden, tasfiye memurunun görevlerinin tasfiyenin gerektirdiği işleri yapmak olduğu dolayısıyla davacının, şirketin defterlerini usulünce saklamak ve ilgili yere tevdii veya defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının kendisine tebliğinden itibaren mücbir sebep bulunmaması halinde süresi içerisinde ibrazı ile yükümlü olduğu anlaşılmaktadır..."*
Bu kararın karşı oyunda da tasfiye memurlarının ibraz yükümlülüğü başka bir açıdan ele alınmıştır: *"...5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan dokuzuncu fıkrasında, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezaların, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemede yer alan "her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezalar" ifadesinin, kanun yapma tekniği açısından değerlendirildiğinde tüm vergi türleri bakımından uygulama alanı bulacağı sonucuna ulaşmak mümkün değildir. Söz konusu hüküm ikmalen, re'sen ve idarece yapılan bütün kurumlar vergisi tarhiyatlarına işaret etmektedir. Öte yandan hukuki öngörülebilirlik ilkesi uyarınca "her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezalar" ifadesinden maksadın Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılabilecek tarhiyatlar ile kesilecek cezalar olduğunun kabulü gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasına istinaden kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına salınan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinde hukuka uygunluk bulunmadığından ısrar kararının üç kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin belirtilen gerekçeyle reddi gerektiği oyuyla Karara bu yönden katılmıyorum."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[303] Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 46.

olarak, bu alacaklar şirket tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde tasfiye halinde kanuni temsilcilerin yerine geçen tasfiye memurlarının sorumluluğuna gidilmektedir.

1. Vergi Aslı ve Vergi Aslına Bağlı Alacakların Şirketten Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememesi

Vergi hukukunda esas olan vergi borcunu asıl borçlu olan mükelleften tahsil etmektir. Mükellef adına tahakkuk etmiş vergi ve buna bağlı alacakların ya da ileride yapılacak bir inceleme neticesinde tahakkuk edebilecek vergiler ve bunlara bağlı cezaların ve faizlerin mükelleften tahsil edilme imkânı olmaması halinde idare görevini yüklenmiş temsilcilerin sorumluluğuna gidilecektir[304]. İlgili vergi alacağı için ilk olarak başvurulması gereken asıl borçlu konumunda olan mükellef yani tüzel kişiliği haiz şirkettir[305].

VUK m. 10, tüzel kişilerin ödevlerinin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesini öngörmüştür. 6183 Sayılı AATUHK mükellef temsilcilerini 3. maddede amme borçlusu kategorisinde tanımlamıştır. Esasen kamu alacağı ve buna bağlı alacakların tahakkuk etmesi durumunda öncelikle takip edilmesi gereken kişi vergi mükellefi gerçek veya tüzel kişidir. Kamu alacağı vergi mükellefinin malvarlığından tahsil edilemiyorsa borca muhatap yeni kişi kanuni temsilci olacaktır[306].

Burada tahsil edilememe durumundan ne anlaşılmasının gerektiğini ortaya koymak gerekmektedir. İdari bir işlem olan vergilendirme işlemi için öncelikle vergiyi doğuran olayın somut yaşamda gerçekleşmesi ve verginin teorik olarak doğmuş olması gerekmektedir[307]. Yani somut yaşam olayının soyut yasa normu çerçevesine tam oturması lazımdır. Sonrasında ise doğan borcun hesaplanıp tarh etmesi, borca muhatap kişiye tebliği, sonrasında tahakkuk etmesi ve kesinleşerek borcun idarece istenebilecek aşamaya gelmesi gerekmektedir[308]. Kesinleşen borç için tüzel kişi nezdindeki tüm takip yollarının tüketilerek ilgili kamu alacağının kısmen ya da tamamen tahsil edilemediğinin belgelerle ortaya koyulması gerekmektedir[309].

---

[304] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 83.
[305] Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku,* s.84
[306] Saban, *Vergi Hukuku,* s. 90
[307] Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, s. 49.
[308] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkcı, *Vergi Hukuku*, s. 203
[309] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 94.

2.Vergi Alacağının Asıl Borçlu Şirketten Tahsil Edilememesinin Nedeninin Tasfiye Memurunun Vergi Ödevlerini Yerine Getirememiş Olması

Kanuni temsilciler, şirket bünyesinden tahsil edilemeyen idari vergi cezaları için sorumlu tutulabilmesi için bir diğer temel şart, bu cezaların kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi sonucu ortaya çıkmış olmasıdır. VUK madde 333'e göre, vergisel alacaklarla vergi cezaları aynı şekilde ele alınmaktadır ve bu durumlarda kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi aynı şartlara tabi tutulmaktadır[310].

Kanun koyucunun, ödevler ve cezalar arasında VUK'un 10. maddesine atıf yaparak bir ilişki kurması, vergi cezaları açısından kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmemiş olması gerektiği görüşünü desteklemektedir[311]. Kanuni temsilcinin vergi yasalarına uygun hareket etmeme nedeniyle doğan cezai sorumluluğunun hukuki niteliği, vergi aslında olduğu gibi kusura dayalı bir sorumluluktur[312].

Vergi idaresi tarafından verilen yazılı özelge ve sirkülerlere uygun hareket eden şirketler, bu nedenle oluşabilecek cezalardan kanuni temsilcileri sorumlu tutulmayacaktır. Ayrıca, bir hükmün uygulanış tarzında görüş ve içtihat değişikliği olması durumu, bir kusursuzluk sebebi olarak kabul edilmekte ve vergi cezasına hükmedilmeyeceği bir durumdur[313].

4. TASFİYE MEMURLARININ AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'DAN DOĞAN SORUMLULUĞU

AATUHK'un 32. maddesi, tüzel kişilerin tasfiye edilmesi durumunda, devlete olan borçların ödeme sorumluluğunun ve dava açma ehliyetinin[314] tasfiye memurlarına ait olduğunu

---

[310] Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu,* s.130.
[311] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Yetkin Yayınları, s. 178.
[312] Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu,* s.106.
[313] Danıştay 11. Dairesi, E. 1998/881, K. 1998/3608, T. 03.11.1998: *"...213 sayılı Vergi Usul Kanunu`nun 2365 sayılı Yasa ile değişik 369. maddesinin 2. bendinde, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, yükümlü derneğin yabancı dil kursu düzenlediği, dil kursu düzenleme şeklindeki faaliyetinin iktisadi işletme sayılmadığına ilişkin 1980-1987 yıllarında Danıştay tarafından verilmiş kararlar bulunduğu, bu kararlar uyarınca yükümlü derneğin ihtilaf yılında mükellefiyet tesis ettirmediği, ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.6.1994 gün ve E: 1992/2, K: 1994/2 sayılı kararı ile derneklerin yabancı dil kursları iktisadi işletme olarak kabul edilmesi üzerine, 13.12.1996 tarihli inceleme raporu ile yükümlü dernek adına 1991 yılı dönemleri için kaçakçılık cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, vergilendirilen konu hakkında içtihat değişikliği olduğundan yükümlünün yanıldığı kabul edilerek yukarıda anılan kanun maddesi hükmü uyarınca yükümlü dernek adına ceza uygulanamayacağından, mahkemece cezanın kusura çevrilerek onanmasında isabet görülmemiştir…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[314] Danıştay 11. Dairesi, E.1995/1156, K. 1995/3190, T. 20.11.1195: *"...Olayda, tasfiye edilmiş olan anonim şirket adına yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin şirket kurucu ortağı olan şahsa tebliğ edilmesi üzerine söz konusu kişi tarafından açılan davanın esastan çözümlenerek cezalı tarhiyatın terkin edildiği anlaşılmıştır. Oysa anonim*

belirtir[315]. Bu hüküm, tasfiye sürecinde devlet alacaklarının tahsil edilmesi ve borçların ödenmesi açısından önemlidir. Hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklar veya yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve temsilcilerinin tasfiyesi durumunda ise, yükümlülükler tasfiyeyi yürüten kişilere geçer. Bu durumda, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürüten kişiler, devlete olan borçların ödenmesi ve bu Yasa hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludur[316].

Başlığı "*Tasfiye halinde mesuliyet"* olan AATUHK 33. madde. *...Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde her hangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez…"* şeklindedir. 6183 Sayılı AATUHK'un 33. maddesi, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirim yapmasını zorunlu kılar. Üç günlük süre, kamu alacağına ilişkin olarak tahsil dairelerine bildirim yapılacağından bir idari usul kodu olan VUK'un sürelerle ilgili maddesine uygun olarak tasfiyenin başladığı günü izleyen günden itibaren hesaplanır[317]. Tasfiye halinin ihbar edileceği tahsil dairelerinin tasfiye memurlarınca doğru bir şekilde tayin edilmesi devlete olan borçların tahsilatı için gerekli önlemlerin alınması açısından önemlidir. Yani tasfiye memurları, tasfiye edilen şirketin muhatap kılınabileceği tüm

---

şirketin, davanın açıldığı tarihten çok önce 7.10.1989 tarihinde tasfiyeye girdiği, bu durumda yukarıda anılan kanun hükümlerine göre dava açma ehliyetinin tasfiye memuruna geçtiği, mahkemece. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun yukarıda açıklanan 39. maddesi uyarınca gerçek temsilciye (tasfiye memuru) dava açması için belirli bir süre tanınması bu süre içerisinde dava açılmadığı takdirde, davanın ehliyetten reddi cihetine gidilmesi gerekirken, bu husus gözardı edilmek suretiyle davanın esastan çözümünde isabet görülmemiştir." Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[315] Danıştay 11. Dairesi, E. 1997/1987, K. 1997/1228, T. 14.04.1998: *"...ödeme emri içeriği vergi borçları 1986 yılı Şubat dönemine ilişkin olup, dosyada mevcut 16.10.1985 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinden, anonim şirketin tasfiyeye girdiğine ilişkin 25.9.1985 tarihli genel kurul kararının 10.10.1985 tarihinde tescil edildiği, şirketin tasfiye işlemini yürütmek üzerede ... adlı şahsın tasfiye memuru olarak seçildiği görülmekle birlikte, idare tarafından bu olgular dikkate alınmadan şirketin tasfiye dönemi ile ilgili borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi üzerine amme alacağının takibinin kanuni temsilci olan tasfiye memuru nezdinde sürdürülmesi gerekirken davacı nezdinde takibine geçildiği anlaşılmıştır. Oysa tasfiye halindeki bir şirketin, tasfiye dönemiyle ilgili olarak vadesinde ödenmeyerek kesinleştiği ileri sürülen vergi borçlarının kanuni muhatabının tasfiye memuru olması gerektiği hususu, yukarıda anılan 213 sayılı Kanunun 10. ve 6183 sayılı Kanunun 32. maddesi hükümlerine göre tartışmasızdır. Bu durumda, davacının, tasfiye hali ödeme emrinin düzenlendiği tarihte sona ermediği anlaşılan şirketin tasfiye dönemi vergi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emri içeriği amme alacağından sorumlu tutularak takip edilmesi bu açıdan da mümkün olmadığından, ödeme emrinin iptali yönündeki İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 25.11.1996 gün ve E:1996/958, K:1996/2109 sayılı kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[316] Yüksel Bozdal, "Kurumlarda Tasfiye İşlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yasal Düzenlemeler", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 2005, S. 436, ss. s. 102.

[317] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 156.

mükellefiyetleri dikkate alarak ilgili tahsil dairelerini tespit etmelidir ve bu tahsil dairelerine gerekli bildirim yapılmalıdır[318]. Ayrıca, tasfiye sürecindeki borçların tamamının tespit edilmesi ve ödenmesi için de bu bildirim önem taşır. Bu maddede yüklenen sorumluluk "tahakkuk etmiş ve edecek amme alacakları" ibaresi halinde ortaya konulmuştur. "Tahakkuk edecek" ibaresi tasfiye memurlarının yapacağı işlemler açısından bir belirsizlik içermesi sebebiyle irdelenmesi gereken bir durum ortaya koymaktadır. Hatta bu ibare belirsizliği sebebiyle olsa gerek meclis genel kurulunda müzakere edilirken tartışmaya yol açmıştır[319]. Tarh edilmiş ancak henüz tahakkuk aşamasında bulunmayan kamu alacaklarının da bu madde kapsamında olduğuna dair görüşler mevcuttur ki madde metni bunu açık bir şekilde ifade etmiştir.[320] Buna karşılık ileride tahakkuk edecek kamu alacaklarından tasfiye memurlarını sorumlu tutabilmek için ilgili kamu alacağının tasfiye memurlarına dağıtım ve tasarrufların yapılmış olduğu tarihten önce bildirilmiş olması gerektiği[321] hukuki belirlilik açısından daha tutarlı bir görüş olarak öne sürülebilir. Çünkü önceki dönemlere ait olup ileriki zamanlarda yapılacak incelemeler, tespitler ve araştırmalarla ortaya çıkabilecek ve bu sebeple de tasfiye memurunun bilgisi dahilinde bulunmayan, ilgili borcun meydana gelmesinde bir kusuru da olmayan bir kamu alacağından yalnızca dağıtım vazifesinde olmasından mülhem tasfiye memurlarının sorumlu tutulması hukuki dayanaktan yoksun bulunmaktadır[322].

İlgili sorumluluğun yapılan tasarrufların karşılığı olan para miktarını geçemeyeceği madde metninde belirtilmiştir. Bu durum da mesuliyetin belli bir miktar ile sınırlı olduğu sonucuna götürmektedir. Bu sınırlı sorumluluk tasfiye memurları açısından şahsen ve müteselsilen olmak üzere ortaya çıkmaktadır[323]. Yani tasfiyeyi yürüten birden çok tasfiye memuru bulunması durumunda müteselsil sorumluluk esası geçerlidir.

Tasfiye işlemleri yapılırken ortaya çıkan değerler şirkete ait kamu borcunun ödenmesi açısından kaynağı oluşturur. Bu sebeple kural olarak tasfiye halindeki şirketin kamu borcunun

---

[318] Yılmaz Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s.347.

[319]Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 348.
Maddede değişikliğe lüzum olmadığını ifade eden komisyon sözcüsü bu ibarenin kaldırılması hiç olmazsa alacağın tarh edilmiş olmasının şart koşulması istenmiştir: *"... Filhakika tasfiyenin neticelenmesinden evvel belirmiş olan bir alacak itirazlık olabilir. Bu alacak tahakkuk etmemiştir. Yani tahsili vacip hale gelmemiştir. Çünkü, itiraz verginin tahsili vacip hale gelmesine, yani tahakkukka manidir. İşte (tahakkuk edecek) ifadesi buna muzaftır. Yoksa tasfiye neticelendikten sonra tarh edilecek amme alacaklarını ifade etmemektedir..."* demek suretiyle madde metninin aynen muhafazası gerektiğini savunmuştur.

[320] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 348; Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, s. 348.

[321] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 157.

[322] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 158.

[323] Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku,* Siyasal Kitabevi, Ankara, 20. Baskı, 2015, s. 82

şirket dışı başka kaynaklardan ya da tasfiye memurunun kendi malvarlığından ödemesi gibi bir durum söz konusu değildir[324]. Eğer sorumlulukları gereği kamu alacağını ödemek mecburiyetinde kalırlarsa ödedikleri miktar için tasfiyeden dağıtım yoluyla pay edinenlere rücu edebilirler[325].

Bir başka sınır da tasfiye işlemleri nihayete ermeden ödeme emri düzenlenememesi şeklinde ortaya çıkmaktadır[326]. Tasfiye memuru ancak görev süresi[327] içerisinde yapmış olduğu işlemler neticesinde borçlu olarak ödeme emrine muhatap kılınabilir.[328]. Tasfiye memurlarının

---

[324] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s.345.

[325] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 158.

[326] Danıştay 9. Dairesi, E. 1992/5990, K. 1994/29, T. 11.01.1994: *"...Asliye Hukuk Mahkemesince iflasına karar verilen yükümlü şirketin, ... katma değer vergisi, kaçakçılık cezası ve gecikme faizi borçlarının tahsili amacıyla iflas idaresi adına düzenlenerek yükümlü şirkete tebliğ edilen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; 6183 sayılı kanunun 32 ve 33. maddeleri hükümlerine göre tasfiyesine karar verilen şirketin kamu borçlarının ödenmesi yükümlülüğünün ve sorumluluğunun iflas idaresine ait olduğu, kamu alacaklarının iflas masasına yazdırıldığı ancak tasfiye işlemi tamamlanmadığından kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararı yerindedir."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[327] Danıştay 9. Dairesi, E. 2015/7030, K. 2018/1084, T. 27.02.2018: *"...Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona ermekte olup bu tarihten sonra, şirketlerin haklara sahip olması ve borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak münfesih şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği gibi ticaret sicilinden silindikten sonra hukuk aleminde var olmayan bir şirket hakkında vergi incelemesi yapılması da mümkün değildir. Bu nedenle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen 9. fıkra uyarınca şirketin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin vergi borçları için kanuni temsilciler ve tasfiye memurları adına tarhiyat yapılabilmesi ve ceza kesilebilmesi için şirket hakkında yapılan vergi incelemesinin şirketin tasfiye sürecinin sona ermesinden önce tamamlanması gerekmektedir. Kaldı ki, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Ek Tasfiye" başlıklı 547. maddesinde; tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklıların, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebileceği, Mahkemenin istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar vereceği ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettireceği düzenlemesine yer verilmiş olup bu düzenleme gereğince şirketin tasfiyesi tamamlanmadan incelemenin bitirilememesi veya şirketin tasfiyesinin tamamlanmasından sonra vergi incelemesi yapılmasını gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde alacaklı konumunda olan vergi dairesinin asliye ticaret mahkemesinden ek tasfiye talep etmek suretiyle inceleme yapma imkanı bulunduğu açıktır. Dava konusu olayda ise, davacının, Tasfiyesi Tamamlanmış F1 Çelik Konstrüksiyon İnşaat Taahhüt Makine Gıda Sanayi Ticaret Limited Şirketinin kanuni temsilcisi olduğu, adı geçen şirketin 30/03/2010 tarihinde tasfiye sürecine girdiği, tasfiyesinin 27/10/2010 tarihinde tamamlandığı, daha sonra tasfiyesi tamamlanmış şirket hakkında düzenlenen 11/09/2013 tarihli vergi inceleme raporlarına dayanılarak vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarh edildiği, tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca tasfiyesi sona eren şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına düzenlenerek tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket hakkında yapılan vergi incelemesinin şirketin tasfiyesinin tamamlandığı tarihten sonra yapıldığı görüldüğünden davacı adına 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen 9. fıkrası uyarınca yapılan cezalı tarhiyatta ve davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[328] Danıştay 4. Dairesi, E. 2001/2434, K. 2001/2683, T. 13.6.2001: *"... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 6183 sayılı Kanun'un 33/2 nci maddesine göre tasfiye halindeki şirketin amme borçlarından dolayı sorumlu tutulabilmesi için, görevini ifa ettiği devre zarfından şirket mameleki üzerinden tasarrufta bulunması gerektiği, bu hususta idarece yapılmış bir tespit bulunmadığı, tasfiye döneminde davalı İdarece herhangi bir takibatın yapılmadığı, bu nedenle tasfiye kapandıktan sonra davacının sorumlu tutularak ödeme emri düzenlenmesinin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir…Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir….Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 13.6.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

hangi usuller çerçevesinde takip edileceğine[329] dair açık bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır[330]. Lakin kamu alacaklarını ödeme ve 6183 sayılı kanunun emrettiği uygulamaları icra yükümlülüğü tasfiye memurlarına geçtiği için tasfiye memurunun asıl borçlu yerine geçtiği ifade edilerek ilgili takip işlemlerinin de asıl borçlunun takibatı için hükümler öngören 6183 sayılı kanunun ilgili hükümleri çerçevesince gerçekleştirileceği söylenebilir[331]. Bu nedenle, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 32. ve 33. maddeleri, tasfiye sürecinde devlete olan borçların ödenmesi ve borçların tahsil edilmesi için gerekli olan hükümleri içermektedir[332].

I. Tasfiye Memurunun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'undan Doğan Sorumluluğu Kapsamı

Tasfiye memuru tasfiye işlemleri esnasında kanuni temsilci gibi sorumlu tutulacaktır. Bu sebeple ilgili mevzuat hükmü kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen AATUHK mükerrer 35. madde olacaktır.

Mükerrer 35. Madde ile getirilmiş olan sorumluluk kamu alacaklarına dairdir[333]. Bu sebeple kamu alacağı kavramının içeriğini belirlemek iktiza eder.

1.Kamu Alacağı

Kamu alacağı, AATUHK 3. maddesine göre bu kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamında olan alacaklar için kullanılan bir kavramdır. Devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemler ile sağladığı kamu gelirleridir[334]. Kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak elde edilen mali yükümlülükler, Hazine'ye hasılat olarak kaydedilmesi bakımından kamu geliri olarak adlandırılmaktayken, kamu alacaklıları açısından bir talep hakkı doğurmaları bakımından ise kamu alacağı olarak

[329] Danıştay 10. Dairesi, E. 2016/6600, K. 2019/7619, T. 7.11.2019: *"...davacının tasfiye memuru sıfatıyla amme alacağını ödemeden, başka alacaklılara ya da şirket ortaklarına herhangi bir ödeme yaptığı hususu ortaya konulmadan, amme alacağı dışında herhangi bir ödeme var ise bu ödeme miktarı belirlenmeden, tasfiye olunan şirketin ecrimisil borcunun tamamının şirketin malvarlığı bulunmaması nedeniyle sadece tasfiye memuru olduğundan bahisle davacıdan talep edilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[330] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 349.
[331] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 158.
[332] Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, 2009, S. 193, ss. 59-63, s. 61.
[333] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 45.
[334] S. Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, 3. Baskı, s. 4.

nitelendirilmektedirler[335]. Devletin özel hukuktan[336] kaynaklı oluşan alacakları bu kanun kapsamında değil, İcra İflas Kanunu kapsamında takip ve tahsil edilir[337].

2. Kamu Alacağının Nitelikleri

Kamu alacağının 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsili için ilgili alacağın devlete, belediyelere veya il özel idarelerine ait olması gerekmektedir. Bu üç kamu kurulu dışında kalan diğer kamu kuruluşlarına ait alacaklar niteliklerine bakılmaksızın 6183 sayılı kanunun 1. Maddesi kapsamında kabul edilmemektedir[338].

Bunun yanında ilgili alacağın haksız fiilden, akitten ve haksız iktisaptan doğmamış olması gerekmektedir. Örneğin bir bakanlığın kiraya verdiği taşınmazın kira bedelinden kaynaklanan alacağı, 6183 sayılı kanuna göre takip ve tahsil edilmez[339].

İlgili alacağın niteliği bakımından 6183 sayılı kanunun 1. Maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekmektedir. Bu alacaklar da devlete, belediyelere ve il özel idarelerine ait olmak koşuluyla dört gruba toplanmıştır[340]. Bunlar asli nitelikteki kamu alacakları, fer'i nitelikteki kamu alacakları, diğer kamu alacakları ve bu üç kamu alacağının takip masraflarıdır.

3. Kamu Alacağının Sınıflandırılması

a) Asli Kamu Alacakları

---

[335] Yusuf Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 81

[336] Danıştay 9. Dairesi, E. 1991/2187, K. 1991/2109, T. 12/10/1992: *"6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde, Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer`i amme alacakları ve aynı idarenin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı hükme bağlanmıştır.*
Madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere akitten, haksız fiil ve iktisaptan doğan alacakları anılan yasa kapsamına girmediğinden 6183 sayılı yasa hükümlerine göre takip ve tahsili mümkün bulunmamaktadır.
Olayda, ödeme emrinin dayanağını teşkil eden alacağın, özel hukuk ilişkisine dayalı olarak, yükümlü kurum ile ... Belediye Başkanlığı arasında, kuruma verilecek sıcak su ile bedeline ilişkin olarak taraflar arasında yapılan protokol ve ek protokollerden doğduğu anlaşılmıştır. Bu durumda davanın esas konusu her ne kadar adli yargının görev alanı içine girmekte ise de, belediye akitten doğan bu alacağını adli yargıdaki takip usullerine göre araması gerekirken, 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre ödeme emri düzenleyip tebliğ etmek suretiyle aradığına göre, mahkemecede konunun bu yasa çerçevesi içinde incelenerek karara bağlanması gerekirken, davanın görev yönünden reddine karar verilmesine isabet görülmemiştir…" Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024. Mahmut Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 37, dipnot 7.

[337] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 7.

[338] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 45.

[339] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 37.

[340] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 9.

6183 sayılı kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasına göre asli kamu alacakları vergi, resim, harçlar; ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafları; vergi cezaları ve para cezalarıdır[341].

Vergi, resim ve harçlar VUK ve Gümrük Kanunu'na[342] tabidir. Bu kanunlara tabi bulunan vergi, resim ve harçlar 6183 sayılı kanun gereği asli kamu alacağı sayılır.

Maddede asli kamu alacakları sayılırken "vergi, resim, harç … gibi" şeklinde bir terkip kullanılmıştır. Bu sayım şeklinin asli kamu alacaklarının çeşitleri artırmak için değil vergi, resim ve harçlarla aynı nitelikteki zamlara ve vergi benzeri mali yükümlülüklere de gönderme yapmak için kullanıldığı söylenebilir[343].

b) Fer'i Kamu Alacakları

Asli kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi sebebiyle alınan gecikme zammı (AATUHK m. 51), tecil faizi (AATUHK m. 48), haksız çıkma zammı (AATUHK m. 58), gecikme faizi (VUK m. 112), pişmanlık zammı (VUK m. 371) fer'i kamu alacaklarına örnektir[344]. Bu tür türev alacakların da asıl kamu alacağının tabi olduğu usuller çerçevesince tahsili, aynı kaynaktan doğan alacakların ayrı makamlar ve ayrı usuller çerçevesince Hazine'ye kazandırılmasını engelleyerek takip bütünlüğünün sağlanması amacına hizmet etmektedir[345].

c) Diğer Kamu Alacakları

Devlet, il özel idareleri ve belediyelerin kamu hizmeti uygulaması sonucu ortaya çıkan lakin akit, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden, haksız iktisaptan kaynaklanmayan alacaklar diğer kamu alacakları olarak tanımlanmaktadır[346]. Kamu hizmetlerinin uygulanması ancak

---

[341] Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E. 2009/800, K. 2009/8530, T. 20/04/2009. *"...Takip konusu alacak, 3194 sayılı İmar Kanununun 32 ve 42.maddeleri gereğince anılan kanuna muhalefet nedeniyle belediye encümenince verilen para cezasına ilişkindir. 6183 sayılı Kanunun 1.maddesi gereğince belediyelerce verilen cezaların, bu yasa hükümleri uyarınca takip edilmesi gerekir. Cezaya itiraz mercinin sulh ceza mahkemesi olması cezanın niteliğini ve takip usulünü değiştirmez. Mahkemece yukarıda açıklanan nedenlerle alacaklının, itirazın kaldırılması isteminin reddine karar verilmesi gerekirken yazılı biçimde istemin kabulü isabetsiz olup, kararın bozulması gerekmiştir…"* https://karararama.yargitay.gov.tr (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 25.02.2024

[342] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 38. Gümrük Kanununda düzenlenen vergiler de asli kamu alacağıdır.

[343] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 47.

[344] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 39.

[345] Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 506

[346] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 13.

kamu idareleri veya kamu kurumlarının kamu hukukuna özgü yöntem, yetki ve ayrıcalıkları çevçevesince yaptığı hizmetler ve faaliyetlerdir[347].

d) Takip Masrafları

Asli, fer'i ve diğer kamu alacaklarının tahsili sebepli yapılan takip (zor kullanma, ilan, haciz[348] ve muhafaza giderleri gibi işlemler) sonucu ortaya çıkan alacaklar takip masrafı olarak nitelendirilir[349].

II. Tasfiye Memurunun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'undan Doğan Sorumluluğunun Şartları

Diğer bölümlerde de bahsedildiği üzere kanuni temsilcinin sorumluluğunun zamansal ve yetkisel olarak özel bir görünüş biçimi olan tasfiye memurunun AATUHK mük. m. 35 gereği sorumluluğuna gidilebilmesi için ilgili madde belirli şartlar öngörmüştür. Bu şartlar kamu alacaklarının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır[350]. İki şarttan herhangi biri gerçekleşirse o halde tasfiye memuruna başvuru yapılabilecektir[351]. Şartlar özelinde bu ibarelerden ne anlaşılması gerektiği ve hangi durumlarda bu hallerin meydana gelebileceği doktrin ve yargı kararları bağlamında irdelenmelidir.

1. Kamu Alacakların Şirketten Tahsil Edilememesi

Tahsil edilememe durumunun anlaşılabilmesi için öncelikle tahsil edilmekten kastın ne olduğu anlaşılmalıdır. Tahsil edilebilir hale gelmek vergi hukuku bakımından bir alacağın

---

[347] Karakoç, *Genel Vergi Hukuku,* s. 506

[348] Yargıtay 12.Hukuk Dairesi, E. 2005/10544, K. 2005/13972, T. 28.06.2005 *"...Anonim şirketler sermaye şirketi olduğundan, hissedarları hakkında yapılan icra takibi sebebiyle şirkete ait taşınır ve taşınmazların haczi, mümkün değildir. Sadece borçlunun şirketteki kar payına ve tasfiye haline tasfiye payına haciz konulması mümkündür."* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024

[349] Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 49.

[350] Danıştay 15. Dairesi, E. 2015/4553, K. 2015/8137, T. 27.11.2015: *"Bu nedenle, tüm hak ve borçları TMSF'ye geçen anılan şirketlerin para cezasından kaynaklanan borçlarının tahsil edilebilmesi için öncelikle satış komisyonu tarafından sıra cetveline eklenmesi ve satış tutarı üzerinden bu alacakların ödenmesi gerekmektedir. Buna karşın, söz konusu sıra cetvelinin iptali istemiyle açılan davalar olması nedeniyle sıra cetvelinin kesinleşmediği görülmüş olup, bu davalarda verilen kararlar üzerine alacakların tahsil edilme olasılığının olması karşısında şirket hakkında takip ve tahsil yollarının tüketildiğinden söz etmek hukuken mümkün olmadığından dava konusu idari para cezasının şirketten tahsil olanağı kalmadığı gerekçesiyle kanunı temsılcı olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024*;* Danıştay 7. Dairesi, E. 2011/7412, K. 2014/2572, T. 13.06.2014: *"...Tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi, münfesih tarh ve ceza kesme şirket adına işlemleri tesis kamu söz konusu tahsil edil edilemeyeceği; dolayısıyla, alacağının Şirketten mesinde hukuken olanak kanuni temsilci bulunmadığından, sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde isabet bulunmadığı…"* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024

[351] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 191.

kesinleşmesi[352] demektir. Tahsil edilememe ise, kamu alacağının asıl borçlusu konumunda bulunan temsil edilenin mal varlığından kısmen ya da tamamen alınamaması demektir[353]. Yani alacaklı kamu idaresi asıl borçlu olan temsil edilene karşı 6183 sayılı kanundaki cebri icraya dair hükümlerini[354] uygulamasına rağmen (bu hükümlerin hepsinin veya bir kısmının kullanılması) ilgili alacak için bir neticeye varamamasını ifade eder. İlgili alacağın en az bir kısmının tahsil imkanının bulunmaması buradan çıkarılması gereken sonuçtur[355]. 6183 sayılı kanunun 3. maddesinde ilgili terimler açıklanmıştır[356]. Bunun yanında Danıştay kararlarında kanuni temsilcinin bu anlamda sorumluluğuna gidilebilmesi için borçlu hakkında aciz belgesinin alınmasının şart olmadığı görüşü belirtilmiştir[357]. Öğretide ise aciz belgesinin

---

[352] Aksi yöndeki Danıştay 9. Dairesi, E. 2016/20868, K. 2017/4759, T. 17.05.2017: *"Ödeme emrine karşı açılan bu davada mahkemece, davacının ortağı olduğu şirket adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun tebliğ edilmediğinden bahsedilerek bır karar verilmiştir. Ancak bu husus kamu alacağının gerçek sorumlu olan şirketten tahsili için şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılacak davada incelenecek bir husus olup şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı dava açılmamıştır. Bu durumda, şirket adına düzenlenerek usulune uygun bir şekilde tebliğ edilen ödeme emri içeriği borcun dava açılmayarak kesinleşmesine rağmen ödenmemesi ve şirketten tahsil olanağının da bulunmadığının anlaşılması üzerine, anılan Kanun hükmüne istinaden şirket ortağı sıfatıyla davacıdan istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından kararın bozulması gerekmektedir.";* Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 191-192.

[353] Danıştay 9. Dairesi, E. 2019/4902, K. 2021/4941, T. 22.04.2021: *"...Somut olayda; asıl borçlu şirkete ait hacizli araç ile taşınmazın bulunduğu görüldüğünden, öncelikle bunların satışı gerçekleştirilerek şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan borç tutarının tam olarak tespit edilmesi, müteakiben ortak olan davacının hissesi oranında hesaplama yapıldıktan sonra ödenmesi icabeden borç mahiyet ve miktar olarak açıkça tespit edilerek bu borç için ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden davacı adına ödeme emrinin düzenlendiği tarihte asıl borçlu şirket adına kayıtlı bulunan hacizli taşınmaz ile aracının satışlarının gerçekleştirilmediği ve davacının sorumlu olduğu borç miktarının yukarıda açıklandığı şekilde tespit edilmediği anlaşıldığından, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve davanın reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir..."* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024

[354] AATUHK, *"Cebren tahsil ve şekilleri:*
Madde 54 – Ödeme müddeti içinde ödenmiyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır:
1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi."

[355] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 192.

[356] AATUHK,*"Kanundaki terimler:*
Madde 3 - "...(Ek: 4/6/2008-5766/1 md.) Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:
Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,
(Ek: 4/6/2008-5766/1 md.) Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi:
Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını, ... ifade eder."

[357] Danıştay 7. Dairesi, E. 2000/1248, K. 2000/2493, T. 27.09.2000: *"...limited şirketlerin, vergi ve vergiye bağlı borçlarının bunların mal varlıklarından alınamaması sebebiyle ortakların mal varlıklarına müracaat edilebilmesi için, öncelikle asıl borçlu olan şirketin takip edilmesi; varsa, menkul ve gayrimenkul mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi ve buna rağmen kamu alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya asıl borçlunun haczedilen menkul ve gayrimenkullerinin, 6183 sayılı Kanunun anılan 81'inci maddesine göre değerlendirilmeleri sonucu kamu alacağının tamamını karşılamayacaklarının anlaşılması halinde, alacağın toplam miktarı ile şirketin*

alınmamasının alacaklı kamu idaresinin yapmış olduğu takip yollarını tüketilmesinin sıhhati konusunda şüphe doğuracağı ifade edilmiştir[358].

2. Kamu Alacakların Şirketten Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması

Kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması demek tahsil edilememiş olmanın aksine cebri icra yolları denenmeksizin açık bir şekilde ilgili kişilerin tespitleri neticesinde ortaya çıkması demektir[359].

5. TASFİYE MEMURLARININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

KVK'nın 17. maddesinin belirlenmiş özel sorumluluk hükmü uyarınca[360], tasfiye memurları, kurumun vergi borçları ve diğer itirazlı tarhiyatları için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı imtiyazsız alacaklara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Eğer böyle bir ödeme yaparlarsa, vergi borçlarının asıl ve zamanaşımı süresi dolmamış cezalarının yanı sıra şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar[361].

---

mal varlığından karşılanan ya da karşılanabileceği hesaplanan miktar arasındaki fark için ortakların mal varlıklarına müracaat edilmesi olanağı bulunduğundan; Mahkeme kararında yer alan, asıl borçlu hakkında aciz vesikası düzenlenmeden şirket ortağının takip edilemeyeceğine dair gerekçede isabet görülmemiştir…." Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024

[358] Bumin Doğrusöz, "Amme Alacakları Karşısında Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 59, 1986, s.23

[359] Örneğin asıl borçlunun tüm aramalara rağmen bulunamaması; haczedilen mal, hak ve alacakların haczi yapan memur veya bilirkişi tarafından yapılan değerlendirme neticesinde bu mal, hak ve alacakların kamu alacağını karşılamayacağının ortaya çıkması durumunda tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından bahsedilebilir. Son örnekte alacaklı kamu idaresinin, asıl borçlu kanuni temsilcinin malvarlığına başvurabilmesi için haczedilerek değerlemesi yapılan mal, hak ve alacakların satışını beklemesine gerek yoktur. Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 52-53.

[360] KVK, *"Tasfiye*
Madde 17- …Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.
a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.
b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı,yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler."

[361] Güneş, "5520 Sayılı KVK'da Tasfiye", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2007, S. 48, s. 50.

KVK'nın 17. maddesi, bir kurumun kanuni temsilcilerinin, kuruma ait vergi, ceza, faiz ve zamana ilişkin borçlardan sorumlu olduğunu belirtir[362]. Bu sorumlulukta herhangi bir sınırlama veya kısıtlama bulunmamaktayken 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5904 Sayılı Kanun'un 6. Maddesiyle eklenen 9. fıkra ile *"Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır."* şeklinde bir hüküm getirilerek ilgili sorumluluğun sınırları çizilmiştir. Sonrasında ise ilgili madde 27.03.2018 tarihindeki 7103 Sayılı Kanun'un 74. maddesiyle KVK açısından ilga edilmiştir. Bu madde, aynı şekilde 7103 sayılı Kanun'un 9. Maddesiyle VUK'a eklenmiştir. Bu süreçte yargı kararları açısından ilgili hükümlerin genel kanun-özel kanun bağlamında ve ilgili kanunlarda hüküm olmaması sebebiyle hangi somut olaya uygulanacağı noktasında farklılıklar bulunmaktadır[363].

---

[362] Tasfiyeye ilişkin özel hükümlere yer veren KVK m. 17 gerekçesinde *"bu madde ile tasfiye edilen kurumların vergilendirmesi düzenlenmektedir. Tasfiye hali, mükellefiyeti sona erdiren bir olay olarak ele alınmakta ve tasfiye hükümleri tek bir madde içinde toplanmaktadır. Ayrıca, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılması gereken işlemler konusunda da açıklayıcı hükümlere yer verilmektedir. Tasfiyeye giren bir kurumun işlemlerinde kâr elde edilmesi temel amaç olmadığından, matrahın belirlenmesinde tasfiye kârına itibar edilmektedir. Keza vergilendirme dönemi yerine tasfiye döneminden söz edilmekte; bir yıldan uzun süren tasfiyelerde yıllık olarak verilecek tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler, otuz gün içinde verilen nihai tasfiye beyannamesi ile tasfiye sonuçlandırılıp tasfiye kârı kesinleştirildiğinde düzeltilmektedir. Düzenlenen madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararla kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapılıp anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir. Tasfiye kârının hesaplanmasında dikkate alınacak kurallar ile kârın tespiti sırasında ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hükümlerin dikkate alınacağı açıklanmaktadır. Ayrıca tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalardan dolayı sorumlulukları düzenlenmekte; Maliye Bakanına, tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmama yetkisi verilmektedir."* ifadelerine yer verilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 01.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm

[363] İstanbul BİM. 4. VDD., E. 2018/3283, K. 2018/4424, T. 25.12.2018: "*Mezkur maddede 'her türlü vergi" ibaresi yer aldığından; sadece kurumlar vergisi için değil, diğer vergiler bakımından da bu madde uygulanabilecektir" Ankara BİM 4. VDD., E. 2019/213, K. 2019/553, T. 03.04.2019: "Görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine 7103 sayılı Kanunla eklenen ve 27/03/2018 tarihin yürürlüğe giren fıkra hükmünden önce, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükellefin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin, kanuni temsilciler adına yapılacağına dair, anılan Kanunda bir düzenleme bulunmadığından, söz konusu hükmün 213 sayılı Kanun kapsamında vergi, resim ve harçlar bakımından bir usul kuralı da olduğu dikkate alındığında, ancak yürürlük tarihinden sonraki işlemlere dayanak alınabileceği tartışmasızdır.*

Her ne kadar 5904 sayılı Kanunun 6. Maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesine eklenen ve 7103 sayılı Kanunun 74. Maddesi ile yürürlükten kaldırılan 9. fıkrasında, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi

Yine KVK madde 17/8 hükmüne göre, tasfiye dönemi beyannamesinin verilmesiyle beraber tasfiye memurları, yaptıkları işlemlerin vergi kanunları kapsamında incelenmesini yazılı bir dilekçe ile talep ederler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde, tasfiye memurunun talep ettiği vergi incelemesine başlanır ve bu inceleme ara vermeksizin devam eder. Gerçekleştirilen bu incelemenin bitimini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi incelemenin sonucunu tasfiye memurlarına yazı ile iletir. Kurumun vergi borçlarının kurumdan tahsiline kadar kadar tasfiye memurlarının, KVK madde 17/7 uyarınca sorumluluğu devam eder.

KVK madde 17 hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tasfiyesi gerçekleştirilecektir. Bir başka kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarında ise durum farklılaşmaktadır. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine[364] göre, iş ortaklıklarında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmelerinde belirtilen esaslara göre belirlenmektedir (Bkz. İlgili Tebliğ, 2.5.3). Ancak iş ortaklıklarında işin bitmesi ortaklık sona ermemekte, mükellefiyetle ilgili tüm ödevlerin ifa edilmesi de gerekmektedir. Ancak vergisel ödevlerin tamamının ifa edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılacaktır[365]. İş ortaklıklarının tasfiyesine ilişkin Borçlar Kanunu'nda adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümler uygulanacağından, KVK'nın tasfiye hükümlerinin iş ortaklıkları için uygulanmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır[366].

KVK uyarınca yapılacak tasfiyelere ilişkin üzerinde durulması gereken önemli bir konu da dar mükellef kurumların durumudur. KVK'nın tasfiyeye ilişkin hükümleri dar mükellef kurumlar için de aynı şekilde uygulanacaktır. Bu durum KVK madde 22/5'te[367] açık bir şekilde düzenlenmiştir.

---

tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı, limited şirket ortaklarının, tasfiye dönemi öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranunda sorumlu olacakları hükmü yer almakta ise de; söz konusu hüküm, madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalardan doğacak sorumluluğu, başka ifadeyle, tasfiye işlemleri sırasında re'sen, ikmalen veya idarece tarhı gereken kurumlar vergisi ve cezalar yönünden sorumluluğu düzenlemekte olup, kurumlar vergisi dışındaki vergi kanunlardan kaynaklanan tarh ve ceza işlemlerine esas alınmasının; usul kurallarının geriye yürümezliği ilkesi ile verginin belirliliği ve yasallığı ilkesine aykırı düşeceği açıktır.
Bu itibarla, gerek Özel Tüketim Vergisi Kanununda, gerekse Vergi Usul Kanununda tarhiyatın yapıldığı 2012 yılında, ya da ihbarnamenin düzenlendiği ve tebliğ edildiği 2017 yılında, tasfiyesi sona ererek Ticaret Sicilinden silinen limited şirketlere ait özel tüketim vergisinin, tasfiye öncesi dönemlerde kanuni temsilciler adına yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesinin 9. Fıkrası uyarınca tesis edilen işlemde ve iptali istemiyle açılan davada verilen kararın redde ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir." Mustafa Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2. Baskı, 2021, s. 613-614

[364] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[365] Nusret Bulut, "İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2010, S. 350, s. 108.

[366] Eşgin, *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi*, s.125.

[367] KVK,*"Safi Kurum Kazancı*

Kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyetlerini sona erdirmeleri halinde hem TTK hem de KVK uyarınca tasfiye hükümlerinin uygulanması suretiyle faaliyetleri sonlandırılmaktadır. Hukuki varlığı tasfiye ile sona eren kurumlar vergisi mükelleflerinin ekonomik varlıklarının da bu şekilde sona erdirilmesi gerekmektedir[368]. Tasfiye süreci devam ederken şirket hukuken varlığını sürdüğü için tasfiye süreci devam ettiği müddetçe işlemlerin tüzel kişilik hakkında tesis edilmesi gerekirken tüzel kişilik yerine tasfiye memuru adına işlem yapılması kanun hükmüne aykırılık teşkil edecektir[369].

KVK madde 17 uyarınca, tasfiye memurları tasfiye edilen kurumun tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemeden veya bu vergilerle ilgili karşılık ayırmadan İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı imtiyazsız alacaklara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar.

6. TASFİYE MEMURLARININ 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA SORUMLULUĞU

Tasfiye memurunun 6183 sayılı Kanun kapsamında sorumluluğunu doğurabilecek bir diğer ihtimal, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında düzenlenmektedir.

5510 sayılı Kanun'un amacını ortaya koyan "Amaç" başlıklı 1. madde hükmünde, Kanun'un bireyleri sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası bakımından güvence altına almayı amaçladığı ifade edilmektedir. Düzenlemeden ayrıca, 5510 sayılı Kanun'un bu sigortalardan yararlanacak kişileri ve sağlanacak hakları, bu haklardan yararlanma şartlarını, bu hakların finansman ve karşılanma yöntemlerini belirleme amacı taşıdığı anlaşılmaktadır.

MADDE 22- Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcinin aktifine kaydedilir."

[368] S. Ateş Oktar, *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı, 2018, s. 157.

[369] Danıştay 3. Daire, E. 2015/2761, K. 2018/6874, T. 26.11.2018. "*adı geçen şirketin 21.9.2006 tarihinde tasfiyeye girdiği, tasfiye işlemlerinin devam ettiği, henüz tasfiyesinin tamamlanmadığının görüldüğü, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17'inci maddesinin 9'uncu fıkrasında, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak müteselsilen sorumlu olmak üzere tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına vergi salınacağının ve ceza kesileceğinin hükme bağlandığı, henüz tasfiyesi tamamlanmayan ve tasfiye işlemleri devam eden şirketin beyannameleri ile Ba-Bs formlarının elektronik ortamda verilmemesi nedeniyle tasfiye memuru adına ceza kesilerek tahsili amacıyla ödeme emri düzenlemesinde hukuka uyarlık bulunmadığı"* gerekçesiyle ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararı onanmıştır. Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* s. 614.

Sosyal güvenliğin finansmanı hemen her ülkede değişen oranlarda da olsa işçi ve işveren primleri, vergi ve devlet katkılarıyla sağlanır[370]. Bazı ülkelerde hazine yardımı ve vergi desteği önemli bir kaynak oluştursa da sosyal güvenliğin en önemli aracı olan sosyal sigortaların başlıca finansman kaynağı işçi ve işverenlerden, bazen de devletten alınan primlerdir[371].

Mevzuatımızda sosyal güvenlik sistemimizin en önemli finansman aracı olarak ifade edilen primlerin herhangi bir tanımı yer almamaktadır. Ancak tanımı yer almasa dahi 5510 sayılı Kanun'un "Prim alınması zorunluluğu" başlıklı 79/1. madde hükmüne bakarak, Türk hukuku bakımından primin unsurlarını görmek ve bu unsurlar üzerinden bir tanım geliştirmek mümkündür:

> "*Kısa ve uzun vadeli sigortalar ile genel sağlık sigortası için, bu Kanunda öngörülen her türlü ödemeler ile yönetim giderlerini karşılamak üzere Kurum prim almak, ilgililer de prim ödemek zorundadır.*"

Yukarıdaki düzenlemeden hareketle, hukukumuz bakımından prim *kısa ve uzun vadeli sigortalar ile genel sağlık sigortası kapsamında, 5510 sayılı Kanun'da öngörülen ödemeler ve yönetim giderlerini karşılamak üzere Kurum tarafından ilgililerden alınan parasal bir yükümlülük* olarak tanımlanabilir. Matrahı ilgilinin ücretine göre belirlenen, tahsis edilmiş olduğu amaç kurumun ödeme ve giderlerini karşılamak olan özel bir vergi türü olduğu söylenebilir[372].

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerdeki zorunluluğun hem yükümlü hem de devlet için ortaya çıkışına benzer bir zorunluluğu gözlemlediğimiz bu noktada, 5510 sayılı Kanun'un ilgililer için prim ödenmesi zorunluluğunu ele alan "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88. maddesine göz atmak gerekmektedir.

Sorumluluk kapsamının tespitini yapmadan ve bu bağlamda yasal düzenlemenin incelenmesine girmeden önce, ilgililer bakımından ödenmeyen prim borçlarının tahsilinde

[370] Fatih M. Uşan, Canan Erdoğan, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 4. Baskı, 2023, s. 352
[371] A. Can Tuncay, Ömer Ekmekçi, *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 16. Baskı, 2013, s. 148.
[372] Uşan, Erdoğan, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, s. 374

genel bir tahsil kodu olan 6183 sayılı Kanun'un mu uygulanıp uygulanmayacağı sorusuna cevap aramak gerekir. 5510 Sayılı Kanun'un 88. Maddesinin 16. fıkrasında:

"*Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Kurum, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları ve mercilere verilen yetkileri kullanır...*"

5510 sayılı Kanun'un 16. fıkrası ortaya çıkan sonuç, Kurum'un prim alacakları bakımından kural olarak 6183 sayılı Kanun'un uygulanacağıdır. Ancak kanun koyucu, 6183 sayılı Kanun'un gecikme zammına ilişkin 51. maddesini, tahsil zamanaşımına ilişkin 102. maddesini ve tahsil imkansızlığı sebebiyle terkine ilişkin 106. maddesini prim alacakları bakımından uygulanmayacak düzenlemeler olarak belirlemiştir[373].

6183 sayılı Kanun'un gecikme zammına ilişkin 51. maddesi, prim alacakları bakımından karşılığını 5510 sayılı Kanun'un 89. maddesinin ikinci fıkrasında bulmaktadır. Bu düzenleme gereği süresi içinde ödenmeyen prim alacaklarına, sürenin bittiği tarihten itibaren ilk üç aylık sürede her bir ay için %2 oranında[374] gecikme cezası uygulanarak artırılır. Ayrıca, her ay için bulunan tutarlara ödeme süresinin bittiği tarihten başlamak üzere borç ödeninceye kadar her ay için ayrı ayrı TL cinsinden iskontolu ihraç edilen devlet iç borçlanma senetlerinin aylık ortalama faizi bileşik bazda uygulanarak gecikme zammı hesaplanır. Diğer bir deyişle kanun koyucu, 6183 sayılı Kanun'un gecikme zammına ilişkin 51. maddesinden ayrılmayı teorik bir ayrılıkla bırakmamakta; Kurum'un süresinde tahsil edemediği gerekçesiyle alınan gecikme cezasına ayrıca devlet iç borçlanma senedine uygulanan oranda gecikme zammı uygulanmasını öngörmektedir[375]. Gecikme cezasına gecikme zammı uygulanmasını öngören yasal düzenleme esasen eleştiriye oldukça açıktır. Ancak çalışmamızın kapsamı gözetilerek, yasal düzenleme ayrıca eleştiri konusu yapılmamıştır[376].

6183 sayılı Kanun'un tahsil zamanaşımına ilişkin 102. maddesi ise, prim alacakları bakımından karşılığını 5510 sayılı Kanun'un 93. maddesinin ikinci fıkrasında bulmaktadır. Bu

[373] Haluk Hadi Sümer, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, 4. Baskı, s. 139-140

[374] 89. maddenin 2. fıkrasında yer alan ifade esasen %2 değil, %3'tür. Ancak o dönemde Bakanlar Kurulu'na bu oranı iki katına kadar artırma ve %1'e kadar düşürme yetkisi verilmiş ve Kurul bu yetkisini, oranı 28.04.2010 tarihinden itibaren %2 olarak belirleyerek kullanmıştır.

[375] Ramazan Elma, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, 6. Baskı, s. 556

[376] Mülga 506 sayılı Kanun'da öngörülen benzer düzenleme bakımından Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E. 2004/10, K. 2004/104-94, T. 18.02.2004 sayılı kararı ile yaptığı hukuka aykırılık değerlendirmesi için Bkz. Tuncay, Ekmekçi, *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, s. 203.

düzenlemeye göre Kurum'un prim alacakları, ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıllık zamanaşımına tabidir[377].

6183 sayılı Kanun'un tahsil imkansızlığı sebebiyle terkine ilişkin 106. maddesi ise prim alacakları bakımından kapsam dışı bırakılmakla birlikte, 5510 sayılı Kanun'da tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin ile ilgili sayılabilecek bir düzenleme tespit edilememiştir. Bu düzenleme yokluğunun temelinde, Kurum'un prim alacaklarının sosyal güvenlik sisteminin devamı bakımından arz ettiği önem gösterilebilir[378].

İlgililer bakımından ödenmeyen prim alacakları hakkında 6183 sayılı Kanun'un hangi çerçevede uygulama alanı bulduğunu tespit ettikten sonra, ilgililerle birlikte kimlerin sorumlu tutulduğuna bakılması gerekir. İlgililerle birlikte sorumlu tutulan kişiler ise 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrasında gösterilmiştir:

"Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur."

Kanun koyucu, Kurum'un prim alacakları bakımından özel bir sorumluluk hükmü getirmiş ve hükmün kapsamı ile niteliğini 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinden farklılaştırmıştır[379]. Bu çerçevede yukarıda yer alan hüküm, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi karşısında taşıdığı niteliğe benzer bir nitelik taşımaktadır[380]. VUK, vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından nasıl özel kanun hükmündeyse Kurum'un prim alacakları bakımından öncelikle, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine değil 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrasına gidilmesi gerekir. Bunun yanında bu hüküm bakımından "haklı bir sebep olmaksızın" ibaresi bizi ilgili

[377] Elma, *Sosyal Güvenlik Hukuku,* s. 854
[378] Uşan, Erdoğan, *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, s. 382
[379] Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, E. 2009/4660, K. 2009/5222, T. 03.06.2009: *"... Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı alacakları bakımından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi uygulanır. Bu hükme göre alacağın ortak ya da yöneticiden tahsili için öncelikle şirkete başvurulmuş ve alacağın tahsil edilememiş olması ve ortak ya da yönetici hakkında usulüne uygun biçimde takip yapılmış olması gerekir…"* Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 382, dipnot 174.
[380] Kadir Arıcı, *Türk Sosyal Güvenlik Hukuku,* Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, 2. Baskı, s. 321

sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu ve ilgili haklı sebeple beraber bir sorumluluktan kurtuluş karinesi getirdiği çıkarılabilir[381].

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrası ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi arasındaki bu farklılaşma, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan hiçbir fıkranın uygulanmayacağı anlamına gelmez. Zira 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrasındaki düzenleme, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin tamamı karşısında değil, yalnızca birinci fıkrası karşısında bir farklılaşma oluşturur. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin diğer fıkralarında yer alan ticari mümessillerle ilgili düzenlemenin, kanuni temsilcinin tasfiye öncesi borçlardan sorumluluğunun devam ettiğine ilişkin düzenlemenin ve de belki de çalışmamız bakımından en önemlisi olan rücu düzenlemesinin uygulaması mümkün ve gereklidir[382].

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrası, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinden hangi bakımdan farklılaştığı sorusuna konumuz bakımından yanıt vermek gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin ilk fıkrası *tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan* ifadesini kullanmaktadır. Bu durumda, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi için tahsil edilememesi şart olarak görülmemekte ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli kabul edilmektedir. Bu bağlamda birinci farklılık, 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesinin 20. fıkrası ise bir kesinlik içeren *ödenmez ise* ifadesini kullanmasıdır. Düzenleme 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin ilk fıkrasından farklı olarak, Kurum'a işverenin mali gücünü gözeterek varsayımda bulunma imkanı tanımamaktadır.

İkinci farklılık ise *haklı bir sebep olmaksızın* ifadesinden doğmaktadır. Kanuni temsilcinin ve dolayısıyla da tasfiye memurunun, kamu alacaklarında kusur sorumluluğu taşıdığı veya kusursuz sorumluluğunun olduğu düzenlemeler mevcuttur. Örneğin vergi, resim, harç ve bunlara bağlı olarak doğan kamu alacakları bakımından 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin ikinci fıkrası kusur sorumluluğu öngörmektedir[383]. 6183 sayılı Kanun'un birinci fırkası ise kanuni temsilcinin kusursuz sorumlu olduğu bir durumdur[384]. Haklı bir sebep

[381] Sümer, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, s. 138
[382] Arıcı, *Türk Sosyal Güvenlik Hukuku*, s. 321
[383] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 82.
[384] Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 118.

olmaksızın ifadesi ise, sorumluluğun kusura dayalı mı yoksa kusursuz sorumluluğun mu söz konusu olduğu noktasında bir soru işareti doğurmaktadır[385].

Düzenlemenin, haklı bir sebep ifadesine rağmen, kusur sorumluluğu öngördüğünü söyleyebilmenin güç olduğu düşünülmektedir. İfade, kanuni temsilcinin sorumluluğunu kusurlu bir harekete bağlamamakta, ancak haklı bir sebep bulunması halinde sorumluluktan kurtulabileceğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle düzenlemenin kusursuz sorumluluk öngördüğü, ancak kanuni temsilciye haklı bir sebebi olması haline sorumluluktan kurtulabilme imkanı tanıdığı sonucuna varmak gerekir.

Buradan hangi durumlar haklı bir sebep oluşturabileceği hususunun ortaya koyulması gerekmektedir. Bu düzenlemenin tasfiye memuru ile sınırlı olmadığı, bir üst başlık olarak kanuni temsilcilere ilişkin olduğu ve hatta üst düzey yönetici ve yetkilileri de kapsamına aldığı göz önüne alındığında, yargı kararlarında tasfiye memuru bakımından uygulanabilecek bir haklı sebep tespit edebilmek oldukça güçtür. Yargı kararları yoğunlukla olağan kanuni temsilcilerle ilgilidir[386] ve tasfiye memuru bakımından haklı bir sebep olabilecek ihtimaller yargı kararlarıyla netleşmemiştir. Tasfiye memurları, kanuni temsilcilerin zamansal ve eylemsel olarak özel bir görünüş biçimi olduğundan ilgili hükümlerin tasfiye memurları açısından da uygulanabileceği ifade edilebilir.

Kurum'un prim alacakları bakımından kural olarak 6183 sayılı Kanun'un uygulama alanı bulur[387]. 6183 sayılı Kanun'un uygulama alanının çerçevesini belirledikten sonra başlığımızı, yargılamaya ilişkin temel farklılığı da söyleyerek sonlandırmak gerekir.

5510 sayılı Kanun'da "Kurum" olarak tanımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu, esasen Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı bir kamu kurumudur[388] ve tesis ettiği işlemler kamu gücü ayrıcalığına dayandığından birer idari işlemdir[389]. Peki bir idari işlemin yargısal denetimi, idari yargıda görülmek zorunda mıdır? Yoksa kanun koyucu, idari işlemin denetimini adli yargıya tabi kılabilir mi?

---

[385] Mert Silahşör, "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, 2016, C. 2, S. 1, ss. 67-79, s. 77.

[386] Kanuni temsilcinin ilgili dönemde temsil ve ilzam yetkisi bulunmamasını haklı bir sebep olarak kabul eden Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E. 2009/10-36, K. 2009/82, T. 18.02.2009 sayılı kararı ile ilgili Bkz. Ebru Karabacak, *Prim Ödeme Yükümlülüğüne Aykırılığın Hukuki Sonuçları*, Legal Yayınları, İstanbul, 2017, s. 153.

[387] Elma, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, s. 801

[388] Kemal Gözler, *İdare Hukuku Cilt-I*, Ekin Kitabevi, Bursa, 3. Baskı, 2019, s. 655.

[389] Gözler, *İdare Hukuku Cilt-I*, s. 763.

Özellikle idare hukukçuları, bu soruya 1961 Anayasasından beri cevap aramaktadır[390]. Anayasa Mahkemesi ile Danıştay'ın 1999 yılına kadar idari yargının görev alanını anayasal güvence altına almaya çalıştığı gözlemlenmektedir[391]. Sıklıkla iptal kararıyla karşılaştığımız bu dönemin aksine, günümüzde Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'ın aynı yaklaşımı koruduğunu söylemek mümkün değildir. Bu görüş değişikliğinin temelini ise, 1999 yılında 446 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile yapılan Anayasa değişikliğine dayandırmak gerekir.

Yap-işlet-devret tipi sözleşmelerin temel olarak birer idari sözleşme olduğunu düşünürsek[392] Anayasa Mahkemesi ile Danıştay'ın 1999 yılına kadarki yaklaşımı dönemin yasama ve yürütme erkinin tercihlerini kısıtlayıcı bir rol oynamıştır. Zira yasama ve yürütme erki bu dönemde, yap-işlet-devret sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıkları idari yargı alanından çıkararak adli yargı alanında görülmesini sağlayacak düzenlemeler yapmaktadır[393].

Yapılan Anayasa değişikliği ile idari sözleşmelerin adli yargıya ve hatta yabancılık unsuru taşıması şartıyla milletlerarası tahkime tabi olabilmesi söz konusu olmuş; Gözler'in tabiriyle bu çekişmede kaybeden taraf yargı organları olmuştur[394]. Yargının 1999'daki mağlubiyetini, idari yargının görev alanının yalnızca idari sözleşmeler bakımından değil, idari işlemler bakımından da daralması izlemiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararında[395] yer alan ifadeler bu duruma işaret etmektedir:

"... genel olarak idare hukuku alanına giren konularda idarî yargı, özel hukuk alanına giren konularda adlî yargı görevli olacaktır. Bu durumda idarî yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adlî yargının görevlendirilmesi konusunda yasakoyucunun mutlak bir takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir. Ancak, idarî yargının denetimine bağlı olması gereken idarî bir uyuşmazlığın çözümü,

[390] Tartışmalar çalışmamızın kapsamını aşacağından bu tartışmanın sonucuna odaklanılacaktır. Tartışmaların detaylıca açıklandığı bir çalışma için Bkz. Metin Günday, "İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları", *Anayasa Yargısı*, 1997, S. 14, ss. 347-363.
[391] Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, 2018, s. 163.
[392] Kemal Gözler, *İdare Hukuku Cilt-II*, Ekin Yayıncılık, Bursa, 3. Baskı, 2019, s. 86.
[393] Hüsniye Akıllı, "Kamu Hizmeti İmtiyazından Yap-İşlet-Devret Yöntemine: Yasal Serüven", *Sayıştay Dergis*i, 2013, S. 89, ss. 91-114, s. 105 vd.
[394] Gözler, *İdare Hukuku Cilt-II*, s. 463.
[395] AYM, E. 2011/35, K. 2012/23, T. 16.02.2012. AYM Kararlar Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

haklı neden ve kamu yararının bulunması halinde yasakoyucu tarafından adlî yargıya bırakılabilir."

Anayasa Mahkemesi kararı gereği; kanun koyucu, haklı nedenin varlığı halinde ve kamu yararını gözeterek, esasen bir idare hukuku uyuşmazlığı olan uyuşmazlık türlerini idari yargılamanın bünyesinden çıkarabilmekte ve bunları adli yargının görev alanına bırakabilmektedir[396].

Kurum'un prim alacakları ile ilgili uyuşmazlıklar da kanun koyucunun bu iradesi kapsamında adli yargıya bırakılmıştır. Sosyal güvenlik sistemimiz bir bütün olarak düşünüldüğünde, 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi kimselerin hukukları bu sistemle büyük bir bağlantıya sahiptir. Bu çerçevede Kurum'un prim alacakları bakımından uyuşmazlıkların çözümünde adli yargının, daha da belirli bir şekilde ifade etmek gerekirse iş mahkemesinin 5510 sayılı Kanun'la kural olarak görevli kılınması isabetlidir.

[396] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, s. 166.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TASFİYE MEMURLARININ VERGİ SORUMLULUĞUNUN TABİ OLDUĞU KURALLAR VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

7. TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞUNUN TABİ OLDUĞU KURALLAR

I. Sorumluluğun Kamu Hukuku İlişkisinden Doğması

Vergi, kamu hukuku alanında doğan bir borç ilişkisidir[397] ve tek taraflı bir ödeme yükü öngördüğü için yasalar tarafından belirlenmesi iktiza eder[398]. Mükellefiyet gibi sorumluluk da kamusal alanda ortaya çıktığı için ona dair kurallar da yasalarla belirlenir. Bu nedenle özel hukuk alanındaki sözleşmelerle sorumluluk ve mükellefiyet tesisi idareyi bağlayıcı bir durum yaratmamaktadır[399]. Bu sözleşmelerin idareyi bağlayıcı bir konuma getirmemesinin sebebi kamu alacağının teminat altına alınmak istenmesidir[400]. Bu durumda vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara intikalinin engellenmesi amaçlanmaktadır.

II. Sorumluluğun İlgili Olduğu Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ile Doğması

Sorumluluk, vergi kanunlarının sorumluluğu bağladığı olayın veya hukuki durumun ortaya çıkması ile oluşur. Sorumluluğun, vergi borcu ile birlikte doğup, borcun ifası ile ortadan kalkması durumu sorumluluğun "bağımlılık niteliği" olarak ifade edilmektedir.[401] Vergi borcu ile doğan sorumluluğun borcun ifa edilmesiyle ortadan kalkması sorumluluğun bağımlı bir nitelikte olmasının sonucudur[402].

---

[397] Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 49.
[398] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 120.
[399] VUK madde 8/3 *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* hükmü ile bu kural, yasal düzene bağlanmış olmaktadır. Doktrindeki bu görüşe göre, "*VUK. 8/3, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin vergi dairesini bağlamıyacağı yolundaki hükmü ile, vergi yükümlülüğü yada sorumluluğunu doğuran olay kimde gerçekleşmişse, onun vergi dairesine muhataplığının sözleşmeyle değiştirilemiyeceği öngörülmüştür, bir başka deyişle, vergiyi doğuran olayla gerçekleşmiş bulunan yükümlülük yada sorumluluğun bir başkası tarafından üstlenilmesinin vergi dairesine karşı etkisiz olduğu açıklanmıştır.";* Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 35.
[400] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 72.
[401] Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", s. 50, dipnot 21; Nihal Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 40; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 72.
[402] Saban, *Vergi Hukuku*, s.72.

III. Sorumluluğun Fer'i Nitelikte Olması

Fer'i kelime anlamı olarak ikincil demektir[403]. Sorumluluğun fer'iliğinden de borcun öncelikle asıl mükelleften istenmesi sorumluya sonrasında gidilmesi manası çıkmaktadır. Tasfiye memurlarının sorumluluğu da bu kuralı takip eder. Tasfiye memurlarının sorumluluğu ikinci derecede ve fer'i niteliktedir[404]. Bu nedenle, tasfiye memurları kişisel malvarlıklarından ödedikleri vergi asılları için tasfiye karından pay alan ortaklara veya alacaklılara *(ikinci durum paylaştırma yapılmış olmak ve ortak tasfiye ile dağıtılan payların vergi borcunu karşılamaması durumunu ifade eder)*, söz konusu vergiler için rücu imkanları bulunmakta. ancak gecikme zammı ve faizler ile vergi cezaları için tasfiye memurlarının rücu hakları bulunmamaktadır[405].

IV. Sorumluluğun Sınırsız Yani Bütün Mal Varlığı İle Olması

Vergi hukukunda vergi alacaklısı olarak devlet, alacağın kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı ayni haklara sahiptir[406]. Bu ayni hakkın mükellef açısından karşılığını oluşturan vergi hukukundada ayni sorumluluk ise, bir malın, o mala ilişkin bir vergi alacağının güvencesini oluşturmasını ifade etmektedir[407].

Sorumluluk da mükellefiyet gibi yasalardan doğduğu için tüm mal varlığı ile ortaya çıkar. Vergi sorumluluğu, başkasının (asıl vergi mükellefinin) vergisini kendi malvarlığından ödemek ile sorumlu olma durumunu karşılamaktadır[408].

Kanunlarda öngörülen bazı istisnai haller saklı kalmak üzere, genellikle vergi sorumluları, mükellefin vergi borçlarından dolayı tüm malvarlığı ile "sınırsız" sorumludur. Tasfiye memurlarının sorumluluğu da bu genel kuralı takip etmektedir[409].

---

[403] TDK, https://sozluk.gov.tr/, Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
[404] Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 173.
[405] Erkan Gürboğa, Figen Akgül, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu", *Vergi Sorunları*, 1997, S. 110, ss. 157 - 193, s. 50.
[406] Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk" s. 51; Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk,* s.44.
[407] Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk,* s. 44
[408] Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 160-161.
[409] Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 184.

V. Sorumluluğun Süresiz Olmaması

Sorumluluk da yükümlülük gibi süresiz değildir. VUK m. 8/4 gereği "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri sorumlulara da şamildir." ibaresinden mükellef için öngörülen süreler, sorumlular açısından da geçerlidir.

Sorumluluğa ilişkin bu kural gereğince, zamanaşımı süresi vergi sorumlusu açısından da anlam ifade etmektedir. Zamanaşımı süresinin dolduğu durumlarda, vergi idaresinin sorumluya başvurma imkanı da ortadan kalkmaktadır. Başka bir söyleyişle, vergi sorumluluğu vergi zamanaşımı süreleri ile sınırlıdır[410]. Sorumluluğun zaman bakımından sınırına ilişkin bir diğer mesele ise, kanuni temsilcilerin ve konumuzla bağlantılı şekilde tasfiye memurlarının sorumluluğunda karşımıza çıkmaktadır. Kanuni temsilcilerin (ve dolayısıyla tasfiye memurlarının) vergisel sorumluluğuna gidilebilmesi için, vergi alacağının kanuni temsilci (tasfiye memuru) sıfatının başladığı ve sona erdiği zaman aralığında ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı mükelleften tahsil edilemiyor olması gerekir. Kanuni temsilcinin (tasfiye memurunun) görev süresinden önce ya da sonra gerçekleşen olaylar nedeniyle vergi borcunun ödenmemiş olması ile ilgili sorumluluğu bulunamaz, çünkü görev süresi ve görevin getirdiği yetki ve sorumluluk ile borcun ödenmemesi arasında illiyet bağı kurulmalıdır[411].

1. Tasfiye Memurlarının Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olmasından Kaynaklı Sorumluluğunun Görev Süresi İtibariyle Sınırları

Tasfiye memurlarının görev süresinin tespit edilmesi açısından TTK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır[412]. Göreve çeşitli şekillerde atanma ve görevin farklı sebeplerle bitişi arasındaki süre baz alınmaktadır. Görev süresi tasfiyenin kapatılmasıyla sona erebileceği gibi ölüm, ehliyetin kaybolması gibi sebeplerle de sona erebilir[413]. Bunun yanında belirli süreli atanma hallerinde sürenin sona ermesiyle birlikte görev de sona erer[414].

---

[410] Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, s. 124; Saban, *Vergi Hukukunda Sorumluluk* s. 44; Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 184.

[411] Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s. 184.

[412] Çünkü kanun koyucu tasfiye memurlarının tasfiyenin sonuna kadar görev yapmaları düşüncesinden hareket ettiği için, süreye ilişkin bir hükme gerek görmemiştir. Bir tasfiye memuru görevden uzaklaştırılıncaya kadar görevini yerine getirir; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 368.

[413] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 188

[414] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 67. Belirli süreli tasfiye memuru atanmasının istisnai bir yol olduğu hakkında Bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 368.

Tasfiye memurunun görevinin bitmesi "azil" kelimesiyle kullanılmaktadır. Azil, genel kurul kararıyla olabileceği gibi mahkeme tarafından da yapılabilir. Mahkeme tarafından azil yapılabilmesi kendiliğinden gerçekleşmez. Pay sahiplerinden birinin haklı nedenle mahkemeye bir başvuru gerçekleştirmesi gerekir[415]. Tasfiye memurunun istifa edip edemeyeceği konusunda kanunda bir hüküm bulunmamakla birlikte şirketi vekalet[416] sözleşmesi hükümlerine göre uygun olmayan bir zamanda istifası ile zarara uğratırsa ilgili zararı tazmin etmekle yükümlü olacaktır[417]. Atamada olduğu gibi görev süresinin sona ermesi durumunda da görevden almanın tescil ve ilanı gerekmektedir.

a) Görev Süresi İçerisinde Yerine Getirmediği Vergi Ödevlerinden Kaynaklı Sorumluluk

Tasfiye memurlarının görev süresi, TTK'da açık bir şekilde belirtilmemiştir. Eğer esas sözleşmede veya tasfiye memurunun atanması kararında bir süre tayin edilmişse, görev süresi de buna göre belirlenecektir. Yönetim kurulunun, tasfiye memuru sıfatını taşıdığı durumlarda, yönetim kurulu üyelerinin görev süresi olan üç yıl (TTK m.362), tasfiye memurluğunun da azami görev süresini ifade eder. Esas sözleşme ile, yönetim kurulu üyelerinin, görev süresi üç yıldan daha az şekilde belirlenmiş olabilir. Bu durumda, bu sürenin dolması ile tasfiye memurluğunun görev süresi de sona erer[418].

Atama kararınsa belli bir süre öngörülmemişse, tasfiye memurunun bütün tasfiye süreci için atandığı kabul edilmelidir[419]. Böylece, tasfiye memurlarının görevi, tasfiyenin ve tasfiye işlemlerinin vergi açısından incelenmesinin tamamlanması ile sona ermiş olacaktır[420]. Tasfiyenin belirli dönemlerine özgü olarak uzman kişilerin tasfiyede görev yapması amacıyla, dönemsel ya da süreli olarak tasfiye memuru ataması yapılması da mümkündür[421].

---

[415] Mahkemece atanmayı istemiş olan azlığın da muvafakat etmesi halinde tasfiye memurunun genel kurul tarafından görevden alınabileceği görüşü için Bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 367.
[416] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,*, s. 369.
[417] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 193.
[418] Çetiner, Bozkurt Yüksel, *Ticari İşletme ve Ticaret Hukuku,* s. 338
[419] Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 591; Emrullah Kervankıran, *Anonim Şirketlerde Tasfiye*, s. 146.
[420] Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* s. 841
[421] Kervankıran, *Anonim Şirketlerde Tasfiye,* s. 140.

Tasfiye memurunun görev süresi, olağan haller dışında memurun azledilmesi ile de sona erebilmektedir[422]. Bu durumda da sorumluluğa ilişkin hükümler, göreve atanma ile azil kararıyla görevin sona ermesine kadar olan süre kapsamında değerlendirilmelidir.

Tasfiye memurunun, tasfiye tamamlandıktan sonra ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olup olmadığı konusu, doktrinde ve yüksek mahkeme kararlarında kesin bir şekilde çözüme kavuşturulmamıştır. Ancak, tasfiyenin sona ermesiyle birlikte tasfiye memurunun görevinin sona ereceği açıktır. Tasfiyenin sona ermesinin ardından, tasfiye edilen şirketin tüzel kişiliği de sona erecektir. Bu nedenle, tasfiye dönemi öncesine veya tasfiye dönemine ait[423] vergi borçları için tasfiye sonrasında şirket adına takip başlatılması durumunda, tüzel kişiliği sona ermiş bir şirket için vergi borcu hakkındaki ödeme emrinin hukuki bir sonuç doğurmasına imkan olmadığı kabul edilmektedir[424]. Bu gibi durumlarda Danıştay tasfiye memurunun dava açma hakkı bulunduğuna yönelik kararlar vermiştir[425].

b) Görev Süresinden Önceki Dönemde Yerine Getirilmemiş Vergi Ödevlerinden Kaynaklı Sorumluluk

Tasfiye memurlarının görev süresinden önceki dönemlerde yerine getirilmemiş olan vergi ödevlerinden kaynaklı olarak sorumluluğuna dair VUK m. 10 hükmüne 27.03.2018 tarihinde 7103 sayılı Kanunla eklenen 5. fıkra açıklayıcı mahiyettedir. İlgili hükme göre

---

[422] Altaş, *Anonim Şirketler Hukuku,* s. 338-339

[423] Danıştay 9. Dairesi, E. 2010/9101, K. 2012/4583, T. 13.09.2012: *"... tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği açık olup, temsilcilerin ödevlerini yerine getirmeleri için, tarh döneminde kanuni temsilcilik görevini yürütmekte olmaları yeterlidir. Bir başka anlatımla, kanuni temsilci görevli bulunduğu süre ile sınırlı olarak vergi ödevlerini yerine getirmek durumundadır…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024. Tasfiye memurları tüzel kişilerin tasfiye dönemindeki kanuni temsilcileri olduğundan bu karara kıyasen tasfiye döneminde tarh edilmiş olan vergi ve vergiye bağlı alacaklar ilaveten diğer kamu alacakları bakımından sorumlu olmaları gerektiği kabul edilebilir.

[424] Kayıhan, *Şirketler Hukuku,* s. 292

[425] Danıştay VDDK, E. 2003/74, K. 2003/311, T. 16.05.2003: *"Davacı şirketin 9.1.1996 günlü ve 13 sayılı kararının 5.3.1996 günlü Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edilerek, şirketin tasfiyesinin tamamlandığı, tasfiye memurunun ibra edildiği ve şirket tüzel kişiliğinin sona erdiğinin anlaşıldığı, tüzel kişilik sona erdiğine göre, bu tarihten sonra münfesih şirket adına ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliğe çıkarılması ve tebliğ edilememesi üzerine ilan yoluyla tebliğ edilerek kesinleştiğinden bahisle ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesinde hukuki isabet bulunmadığı, ödeme emrinde yazılı kamu alacağının şirketin tasfiye dönemlerini kapsaması karşısında tasfiye memurunun dava açma ehliyetinin bulunduğu sonucuna varıldığı..."* Karşıoy yazısındaki şu ifadeler ise dikkat çekicidir: *"Adına dava açılan limited şirketin tüzel kişiliği, dolayısıyla dava ehliyeti, davanın açıldığı tarihten çok önce, tasfiye sonucunun ticaret siciline tescil ve ticaret sicili gazetesinde ilan edildiği, 28.2.1996 tarihte sona ermiş bulunmaktadır. Aynı şekilde; şirketi temsil yetkisi tasfiye dönemi ile sınırlı bulunan tasfiye memurunun bu sıfatı da, aynı tarihte ortadan kalkmış bulunmaktadır. Davanın açıldığı tarihte, hukuken var olmayan şirketin, yine hukuken var olmayan temsilcilsi söz konusudur. Hukuken var olmayan şirketin, hukuken var olmayan temsilcisi tarafından açılan davanın da hukuken varlığı söylenemez. Bu bakımdan; hukuken olmayan bir davada esas hakkında karar verilmesi, yargı yerlerinin ancak bir dava ile harekete geçebilecekleri, hukuken geçerli bir dava olmadıkça bir uyuşmazlık hakkında karar veremeyecekleri yolundaki temel yargılama hukuku kuralına aykırıdır."* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

"*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır."* düzenlemesinden tasfiye öncesi dönemler için ilgili sorumluluğun ilgili dönemde kanuni temsilcilik sıfatını haiz olan temsil ve ilzam yetkisine sahip kanuni temsilciye ve eğer şirket limited şirketse limited şirket ortağına -şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında- ait olduğu çıkarımını yapabiliriz[426].

8. ÖZELLİKLİ DURUMLAR

I. Ek Tasfiye Durumunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Sermaye şirketlerinin tasfiye süreci, borçların ödenmesi ve malvarlığının dağıtılması ile tamamlanır ve tüzel kişiliğin sona erdirilmesi ile sonuçlanır. Ancak bazen, şirketin ticaret sicilinden silinmesinden sonra, şirketin daha önce fark edilmemiş alacakları, borçları veya malvarlığı ortaya çıkabilir. Bu durumda, ek bir tasfiye sürecine girilerek şirketin tüzel kişiliği geçici olarak yeniden etkin hale getirilebilir.

TTK'nın 547. maddesi uyarınca[427], Türk hukukunda ilk kez ek tasfiye düzenlenmiştir. Ek tasfiye, tasfiye işlemlerinin tamamlanmış olduğu ancak sonradan ilave tasfiye tedbirlerinin zorunlu olduğunun anlaşılması durumunda uygulanan geçici bir tedbirdir. Ek tasfiyenin geçici bir durum olduğu ve yeni bir hukuki durum meydana getirmediği madde hükmünün gerekçesinden anlaşılmaktadır[428]. İlgili hüküm sermayesi paylara bölünmüş komandit

---

[426] Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* s. 611-612.

[427] Ek tasfiye TTK m. 547'de *"Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler. Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir."* şeklinde düzenlenmiştir.

[428] TTK m. 547 hükmünün gerekçesi *"Madde, 6762 sayılı Kanunda bulunmayan, fakat uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle öğreti ile yargı tarafından benimsenen ve uygulanan bir hukukî kurumu düzenlemektedir. Ek tasfiye, tasfiye işlemleri tamamlanıp tasfiyenin bitirilmiş olmasına rağmen, daha sonra başkaca tasfiye önlemleri alınmasının zorunlu olduğunun anlaşılması halinde başvurulan geçici bir tedbirdir…"* şeklinde ifade edilmiştir; TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 01.05.2024.
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

ortaklıklar ve limited şirketlere dair kanun maddelerinden atıfla tüm sermaye şirketleri açısından uygulama alanı bulmaktadır.

Ek tasfiye, ilk yapılan tasfiye işlemlerine ilaveten tasfiye tedbirleri alınması şeklinde yapılması yönüyle beyana dayalı tarhtan sonra tarh konusu vergiye ilişkin olarak bir matrah farkı ortaya çıkması sonucu yapılan ikmalen tarha benzemektedir. Lakin ek tasfiye geçici bir durum olarak yeni bir hukuki durum meydana getirmezken ikmalen tarh olağanüstü tarh yollarından olup beyana dayalı tarhtan ayrı bir idari işlem olması sebebiyle mükellef açısından yeni bir hukuki durum oluşturur.

Ek tasfiyenin ilk şartı önceki tasfiyenin nihayete ermiş bulunmasıdır[429]. Bu şart, TTK m. 547 ilk fıkranın ilk cümlesindeki *"tasfiyenin kapanmasından sonra"* ibaresinden dolayıdır. Şirketin yeni aktiflerinin tasfiye devam ederken ortaya çıkması durumunda ek tasfiye yapılmayıp normal tasfiyeye devam edilir[430].

Diğer bir şart olarak da bir menfaatin bulunması gerekmektedir. Bu menfaat korunmaya değer bir menfaat olarak inandırıcı delillerle desteklenmelidir, ispat şartı aranmamaktadır[431]. Menfaat olarak ortaya konular husus korunmaya değer menfaat çerçevesine girmiyorsa mahkeme ilgili talebi reddeder[432].

Bir diğer şart olarak da ek tasfiyenin zorunlu olduğunun anlaşılması gerekmektedir. Zorunluluk söz konusu değilse ek tasfiye yoluna gidilemeyeceği kanun gerekçesinde

[429] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 274.
[430] Tasfiye süreci ve ek tasfiye arasındaki dönemde vergisel işlemler açısından hangi durumların meydana geleceği hususunda Bkz. Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, *Ortaklıklar Hukuku II,* s. 376: *"...Vergi dairesi AO'nun terkin edildiği döneme ait vergi beyanlarını talep edemez; vergi tahakkuk ettiremez ve ceza veremez. Çünkü terkin ile yeniden tescil edildiği tarihler arasındaki zaman parçası içinde, AO hukuken mevcut değildir..."*
[431] TTK md. 547/1'in gerekçesinde bu şartlar; "Yeniden tescil isteğinde bulunulabilmesi ve ek tasfiye yapılabilmesi, üç ana şartın gerçekleşmesine bağlıdır: Bu şartlar yukarıda örnek olarak verilen hallerde aranır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir. a) Yeniden tescil isteği korunmaya değer bir menfaate dayanmalıdır (menfaat şartı). Korunmaya değer menfaatin varlığı inandırıcı delillerle açıklanmalıdır. İstemin ve ilgili delillerin inandırıcı olmaları yeterlidir. İspat şart değildir." TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf
[432] Mehmet Ali Aksoy, *Sermaye Şirketlerinde ve Kooperatiflerde Ek Tasfiye,* Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 198.

belirtilmiştir[433]. Ayrıca TTK m. 547'nin gerekçesinde hangi durumlarda ek tasfiye yoluna gidilmesinin mecburi olduğu detaylı şekilde belirtilmiştir[434].

Bir diğer husus da mahkemeye ek tasfiye başvurusunun kimler tarafından yapılabileceğidir. Başvuru olmadan kendiliğinden bir ek tasfiye kararı alınması ve tasfiye memuru atanması söz konusu değildir[435]. Bu kişiler kanunda son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri ve alacaklılar olarak sınırlı sayıda belirtilmiştir[436]. Tasfiye sürecinin ilerlemesi esnasında hangi sebeple olursa olsun görevi nihayete eren tasfiye memurları ek tasfiye amacıyla mahkemeye başvuramazlar[437]. Yani şirketin ticaret sicilinden silinmesi anında görevde bulunan tasfiye memurları kimlerse (sicilden silinme esnasında tasfiye memuru sıfatı kimlerdeyse) ek tasfiyeyi talep etme hakkı da o kişilere aittir[438]. İlave olarak ek tasfiyeyi talep edecek olan tasfiye memurunun ilgili talep için bir hukuki yararının

---

[433] TTK m. 547'nin gerekçesinde *"... b) Yeniden tescil isteği amaca ulaşmada kullanılabilecek tek yol olmalıdır (amaca ulaşma şartı). Bu nedenle amacın gerçekleştirilmesinin bir başka yolu varsa ve örneğin alacağın bir başka şekilde elde edilmesi imkânı bulunuyorsa yeniden tescil isteğinde bulunulamaz..."* şeklinde ifadelere yer verilmektedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[434] TTK, *"C) Ek Tasfiye*
MADDE 547 - (1) Ek tasfiye sadece tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen halen alınması zorunlu ek tedbirlere gereksinim duyulması halinde söz konusu olabilir. Zorunluluk yoksa ek tasfiyeye gidilemez. Bu hüküm bağlamında şirketin yeniden sicile kaydedilmesini ve ek tasfiye yapılmasını zorunlu kılabilecek durumlar özellikle şunlar olabilir:
a) Şirkete ait bazı aktifler, dağıtım sırasında dikkate alınmamaları nedeniyle, dağıtım dışında kalmışlarsa; (bu malvarlığı unsuru bilinmekle beraber unutulmuş olabileceği gibi, sonradan bir malvarlığı unsuru da olabilir).
b) Anlaşmazlık konusu olan ve bu nedenle tasfiyeye ilişkin özel hüküm gereği tevdi edilmiş veya güvenceye bağlanmış bir borç, şirket lehine çözülmüşse ve söz konusu borçların karşılıkları boşta kalmışsa,
c) Malvarlığının dağıtımı esnasında ilgili kanunî hükümlere uyulmamışsa,
d) Pay sahiplerince haksız olarak alınmış olan tasfiye payları için geri verme davasının açılması gerekiyorsa,
e) Organlara karşı sorumluluk davası açılacaksa,
f) Şirket tarafından yapılması ve web sitesine konulması gerekli olan açıklamalar ve şirket tarafından kabul edilmesi zorunluluğu bulunan işlemler varsa,
g) Şirketin yararına sonuç doğuracak bir davanın açılması, şirketin bir davada davalı olarak bulunması veya aleyhine icra takibi yapılması söz konusu ise."

[435] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 295.

[436] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 280.

[437] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 281.

[438] Danıştay VDDK, E. 2022/205, K. 2022/1381, T. 16.11.2022: *"...dava devam ederken ticaret şirketinin tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle dosyanın işlemden kaldırılması halinde davanın kaldığı yerden devam edebilmesi ancak, taraflardan birinin istemi üzerine asliye ticaret mahkemesinin Türk Ticaret Kanunu'nun 547. maddesi uyarınca tüzel kişiliğin ihyasına karar vermesi durumunda mümkün olacaktır.... Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, ticaret sicilinden kaydı silinen şirketin ilgililer tarafından ihyası sağlanarak dosyanın yeniden işleme konulması isteninceye kadar dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilmesi gerekirken, işin esası incelenmek suretiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.
Benzer şekilde Bkz. Danıştay VDDK, E. 2020/1310, K. 2022/243, T. 02.03.2022: *"...Bununla birlikte, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, anonim ve limited şirketlerde ek tasfiyeyi düzenleyen 547. maddesinin gerekçesinde, ticaret sicilinden terkin edilen şirketin yeniden sicile kaydedilmesi ve ek tasfiye yapılmasını zorunlu kılabilecek durumlar arasında şirketin yararına sonuç doğuracak bir davanın açılması veya şirketin bir davada davalı olarak bulunması açıkça sayılmıştır..."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

bulunması söz konusu olması gerekir. Söz konusu bu hukuki yararın tespitinde ise tasfiye memurunun sorumluluğunu doğurabilecek hallerin varlığının ortaya koyulması gerekmektedir. Eğer bir sorumluluk durumu mevcut değilse ek tasfiye için zorunlu şartlar bulunsa dahi tasfiye memuru mahkemeden ek tasfiyeyi talep edemez[439].

Yukarıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda şirketin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinin de kararıyla (mahkeme kararı ek tasfiyenin şartlarından biridir)[440] ilgili şirketin yeniden tescili kararı verilir ve mahkemece atanacak tasfiye memuru şirket için yeniden tescil ve ilan işlemlerini gerçekleştirir. Tescil kararı, açıklayıcı bir hüviyeti haizdir. Şirketin tasfiye maksadı değişmez yalnızca eksik olan işlemler sonuca bağlanır. Bu yüzden ek tasfiyeye dair işlemler emredici niteliktedir. Şirketin genel kurul kararı veya esas sözleşme ile bu işlemlerin niteliğini değiştirilemez[441].

Bu durumda, tasfiye memuru tarafından ilan yapılır ve ilgili kurumlara tebligat yapılır. Tasfiye memuru, ek tasfiye işlemleri için gerekli olan mal ve defterlere el koyar ve tasfiye işlemlerini tamamlayana kadar şirketin tüzel kişiliği geçici olarak yeniden etkin hale getirilir[442].

Ek tasfiye işlemleri, TTK'da düzenlenmemiş bir sebeple tasfiye işlemlerinin tamamlandıktan sonra ilave tedbirlerin alınması gerektiğinin anlaşılması halinde geçici bir tedbir olarak uygulanmaktadır. Kanun gereği, bu durumda son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirketin yönetiminin gerçekleştirildiği yer asliye ticaret mahkemesinden şirketin yeniden tescilini talep edebilirler. Mahkeme, talebin yerinde olduğunu düşünürse, şirketin yeniden tescil edilmesi için karar verir ve son tasfiye memurlarını veya yeni tasfiye memurlarını ek tasfiye işlemlerini yürütmek üzere atar[443]. Ek tasfiye işlemleri

---

[439] Karaman Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 281.

[440] TTK m. 547'nin gerekçesinde *"... c) Sicil memurunun şirketi sicilden silme kararına karşı; bir alacağın veya aktifin varlığı kanaat doğuracak bir şekilde belgelendirilerek, silme kararının iptali dava olunmalıdır."* şeklinde ifadelere yer verilmektedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[441] TTK m. 547'nin gerekçesinde bu husus *"...Ek tasfiyeye ilişkin prosedür emredicidir. Bu usulden sözleşme hükümleri ve genel kurul kararlarıyla ayrılmak caiz değildir."* şeklinde ifade edilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024.
https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[442] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku,* s. 1102-1103.

[443] Mahkeme, ek tasfiyenin açılmasına karar verip, bu dönem için tasfiye memurlarını da seçerek tescil ve ilân ettirir. Mahkemece şirketin ihyasına karar verildiği durumda tasfiye memuru seçilmemiş olmasını Yargıtay bozma sebebi saymaktadır. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2014/12576 K. 2014/13713, T. 15.09.2014: "*...Türk Ticaret Kanunu'nun 547/2. maddesi gereğince mahkemece, ihya (yeniden tescil) isteminin kabulüne karar verilmesi halinde, ek tasfiye işlemlerini yapması için son tasfiye memuru veya memurlarının ya da yeni bir veya birkaç kişinin tasfiye memuru olarak atanıp, keyfiyetin tescil ve ilanına karar verilmesi gerekirken, kanunun emredici hükümlerine aykırı olarak, sadece şirketin ihyasına karar verilmesiyle yetinilmesi de doğru olmamış, yerel mahkeme kararının bu nedenlerle bozulması gerekmiştir.*" Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

tamamlanıncaya kadar şirket ofis bulundurmaya devam eder ve ilan edilir. Örnek olarak, şirkete ait bazı varlıkların dağıtımda dikkate alınmaması, varlıkların dağıtımı sırasında ilgili yasal hükümlere uyulmaması[444] veya şirket aleyhine sorumluluk davası açılması gerekliliği nedeniyle dağıtım dışında bırakılmış olması gibi sebepler ek tasfiye işlemlerini gerektirebilir.

Bir şirketin tasfiye sürecinin tamamlanmasından sonra, pay sahipleri ve/veya alacaklılar tarafından mahkemeye başvurulması durumunda, dağıtımda belirli varlıkların göz ardı edilmesi veya tarafların çıkarlarını[445] zedeleyen herhangi bir usul ihlali olup olmadığı değerlendirilmektedir. Eğer bu tür bir ihlal tespit edilirse, mahkeme gerekli görürse süreci yeniden başlatabilir. Ayrıca, bir sermaye şirketinin tasfiyesi halinde, tescil işlemi tamamen sonuçlanana kadar belirli bir amaçla yeniden tescil edileceği ifade edilmektedir[446].

Konu ile ilgili ek tasfiye talebinde bulunan bir şirketin vergiye ilişkin sonuçlar yönünden özelge talebi üzerine verilen görüşte[447],

> *"...Asliye Hukuk Mahkemesince ek tasfiye kararına istinaden şirketinizin ticaret siciline tescil edildiği tarih itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin satışı sonucu elde ettiğiniz kazancın ortaklarınıza dağıtılması halinde de dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir..*
>
> *...Asliye Hukuk Mahkemesinin ek tasfiye kararına istinaden satışına ilişkin olarak; mahkeme kararına istinaden ticaret siciline yeniden tescil edildiği (şirketin yeniden yükümlülük altına girebildiği ve hak kazandıran işlemlerde bulunmasının mümkün hale geldiği) tarih itibariyle şirketiniz mükellefiyetinin tesis edilmesi, söz konusu gayrimenkullerin maliyet bedeli üzerinden şirket aktifine kaydedilmesi, 2009 ve müteakip yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmemesi nedeniyle düzeltme işlemine tabi tutulmaması, satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve satış bedeli ile*

Ayrıca Bkz. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2015/9924 K. 2016/433, T. 18.01.2016. Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[444] Aksoy, *Sermaye Şirketlerinde ve Kooperatiflerde Ek Tasfiye*, s. 124.

[445] Aksoy, *Sermaye Şirketlerinde ve Kooperatiflerde Ek Tasfiye*, s. 197.

[446] Rumeysa Erdoğan, "Anonim Şirketlerde Ek Tasfiye", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2020, S. 43, ss. 115-144, s. 117 vd.

[447] GİB'in 13/09/2018 tarih ve 19208162-125-6341 sayılı özelgesi. Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024

aktifte kayıtlı değeri (net defter değeri) arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirilmesi gerekmektedir..”

II. Tasfiyeden Dönülmesi Durumunda Tasfiye Memurunun Sorumluluğu

Tasfiye halindeki sermaye şirketinin faaliyetlerinin tasfiyenin amacı ile sınırlı kalmaksızın genel kurul kararı ile devam etmesi ve tasfiye sonrasında eski haline dönmesi tasfiyenin kaldırılmasını ifade eder. TTK’nın 548. maddesi, Türk hukukunda tasfiyenin geri alınmasını ilk kez düzenlemiştir[448]. Buna göre, bir şirketin tasfiyesi ancak belirli koşulların yerine getirilmesi halinde geri alınabilir. Bu koşullar şunlardır: şirketin feshedilmesi veya genel kurul kararı ile feshedilmesi, şirket mallarının pay sahiplerine dağıtılması ve sürenin dolmasıdır[449]. Eğer bu şartlar sağlanırsa, genel kurulun en az yüzde altmışının[450] onayıyla devam kararı alması ve bu kararın tasfiye memuru tarafından tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında birleşme kararı[451] alınması tasfiyeden dönmeyi düzenleyen TTK m. 548 gerekçesinde sayılmasa da doktrinde tasfiyeden dönme şeklinde kabul edilmektedir[452]. Birleşme kararıyla tasfiye sürecindeki şirket devralan şirketin bünyesinde faaliyet göstereceği için artık amacı tasfiye değil ticari kazanç elde etmek olacağından bu yol da tasfiyeden dönme şekillerinden biri olarak kabul edilmektedir[453].

---

[448] TTK m. 548’in gerekçesinde “*Madde, 6762 sayılı Kanunda bulunmayan, fakat uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle doktrin ve yargı tarafından benimsenip uygulanan bir hukuki müesseseyi düzenlemeye kavuşturmakta ve esaslarını belirlemektedir.*” şeklinde ifadelere yer verilmektedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[449] TTK m. 548’in gerekçesinde bu hususta *“Tasfiyeden dönme, şirketin sadece sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermesi halinde söz konusu olabilir. Diğer sona erme hallerinin gerçekleşmesi nedeniyle şirketin sona ermiş olması halinde tasfiyeden dönme kararı alınarak şirkete hayatiyet kazandırılamaz.”* ifadeleri mevcuttur. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[450] TTK m. 548’in gerekçesinde “*...Genel kurul tasfiyeden dönme kararını nitelikli çoğunlukla almalıdır. Bunun için esas sermayenin en az yüzde altmışının oyu lazımdır. Şu kadar ki, esas sözleşme ile daha ağır yetersayı öngörülebilir...*” ifadeleri yer almaktadır. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[451] TTK m. 138 gerekçesi *“Hüküm, tasfiye halinde bulunan bir şirketin birleşmeye katılabilmesine olanak tanımakta, ancak bunun için iki şart aramaktadır. Bunlardan birincisi, malvarlığının, yani tasfiye paylarının dağıtılmaya başlanmamış bulunması, ikincisi ise, tasfiye halindeki şirketin devrolunan (iltihak eden) şirket olmasıdır.”* şeklindedir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[452] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 356

[453] Coşgun, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi*, s. 291.

Sürenin sonuna gelinmesi durumunda ilk olarak esas sözleşmede belirli bir süre bulunduğuna dair bir hükmün bulunması gerekmektedir[454]. Şirketin malvarlığının pay sahiplerine dağıtımı şartı 3. kişilerin haklarını koruma gayesiyle getirilmiş bir düzenlemedir[455].

Nihai bir karar[456] olan tasfiyeden dönme ile şirket ticari hayatına yeni bir hukuki durum ile devam eder. Yeni bir hukuki durum yaratılmasının sebebi ise normalde tasfiye amacında olan şirketin ilgili karar ile ticari faaliyetlerde bulunup gelir elde etme amacını benimsemesidir[457].

TTK'nın 548. maddesi, iflas halinde tasfiyenin kaldırılmasını düzenler. Eğer şirket iflas etmişse, tasfiye işlemleri gerçekleşir ve şirket feshedilir. Ancak, sonradan iflasın ortadan kalkması veya konkordato uygulanması sonucu iflas sona ererse, şirket devam eder. Tasfiye memuru, iflasın kaldırılmasına ilişkin kararı ticaret siciline tescil ettirir. Bu sayede şirket, iflasın kalkması veya konkordatonun uygulanması sonucu tekrar faaliyetlerine devam edebilir[458].

Tasfiyeden dönme kararının ardından tasfiye durumu ortadan kalkmakta, yeni bir hukuki durum meydana gelmekte ve şirket ticari hayatına olağan koşullarında devam etmektedir[459].

---

[454] Kervankıran, *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* s. 39

[455] TTK m. 548 gerekçesinde *"...(3) Pay bedellerinin veya tasfiye paylarının pay sahipleri arasında dağıtımına başlanıncaya kadar tasfiyeden dönme kararı alınabilir. Bu andan sonra tasfiyeden dönme kararı alınamaz. Zira, bu andan sonra alınacak bir karar, anonim şirketler hukukunda hakim olan, hakim malvarlığının korunması ilkesine aykırılık nedeniyle üçüncü kişilerin haklarını ihlâl edici nitelik taşır...."* ifadelerine yer verilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[456] TTK m. 548 gerekçesinde *"...Üçüncü fıkra: Tasfiyeden dönme kararı, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline tescil ile tesir icra eder. Bu tescil kurucudur...."* ifadesi yer almaktadır. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[457] TTK m. 548 gerekçesinde *"(2) Tasfiyeden dönme kararı, şirket gayesinde değişikliğe yol açar ve tasfiye esnasında tasfiye gayesini benimsemiş olup tasfiye şirketi olarak adlandırılan şirket, bu pasif gayeden dönerek gelir elde etmeye ve ticarî faaliyetler icra etmeye yönelik aktif bir gayeye yönelir."* şeklinde belirtilmiştir. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 23.04.2024. https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf

[458] Şener, *Limited Ortaklıklar Hukuku,* s. 1103.

[459] Eşgin, *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi*, s. 77.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TASFİYE MEMURLARININ VERGİ SUÇ VE CEZALARI KAPSAMINDA SORUMLULUĞU

9. TASFİYE MEMURLARININ İDARİ VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU

Vergi suçuna dair bir idari usul kodu olan VUK'da bir tanım yapılmamakla birlikte öğretide kavramla ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır. Buna karşın 213 sayılı VUK öncesi 5432 sayılı kanunun gerekçesinde konuya ilişkin bir tanım verilmiştir. Vergi suçları "Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesidir[460]". şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi ilişkisi ve ödevinin yerine getirilmemesi kapsamındaki fiiler eğer kanunda buna bir yaptırım bağlanmışsa vergi suçunu oluşturur[461]. Bir diğer tanımda da vergi suçu, "mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile VUK'daki ödev/görev yahut usule/şekle yönelik maddelerine ceza veya yaptırımı gerektirecek bir biçimde kısmen veya tamamen aykırı davranılması[462]" olarak belirtilmiştir.

Tanımlardan yola çıkılarak vergi suçlarının, ekonomik niteliğinde olduğu; vergi yükümlüsü/sorumlusu veya vergilendirme işleminde görevli olanlarca işlenebileceği; vergi mevzuatındaki maddi ve şekli ödev/yükümlülüklerin gerektiği şekilde yapılmaması sonucunda belireceği; devleti vergi kaybına uğratacak[463] bir sonuç olması gibi özellikleri sayılabilir.

Bunun yanında bir yaptırımın ceza niteliği taşıyıp taşımadığının tespiti hususu bağlanan hukuki sonuçlar nedeniyle önem arz etmektedir. İdari vergi suçlarının yaptırımının cezai nitelik taşıyıp taşımadığıyla ilgili olarak mahkeme yargıçlarının benzer ve farklı nitelikte

---

[460] 5432 sayılı VUK'un gerekçesi IV/3. bölümü. TBMM (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 01.05.2024. https://www5.tbmm.gov.tr//develop/owa/td_v2.goruntule?sayfa_no_ilk=118&sayfa_no_son=139&sayfa_no=170&v_meclis=1&v_donem=8&v_yasama_yili=&v_cilt=19&v_birlesim=80

[461] Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 11. Baskı, 2020, s. 50.

[462] Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 2019, s. 111.

[463] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 59: *"...Ceza ile devletin gördüğü zarara eşit bir karşılık almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla kabahati işleyeni cezalandırmak amaçlanır... Vergi cezası eğer zarar karşılığı sayılsaydı bu cezaların mirasçılara geçmesi gerekirdi. Vergi aslına yönelik kayıplar zarar karşılığı sayıldığından hem mirasçılara geçmekte hem de gecikme faizi uygulanmaktadır. Ancak vergi cezaları için bunlar öngörülmemiştir..."* Benzer görüş için Bkz. Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 174. Bkz: Gecikme faizi cezai nitelik taşımamaktadır. Çünkü VUK'un cezalara ilişkin kısmında düzenlenmemiştir. Bunun yanında vergi ziyaı suçu işleyenlere verilen cezaya ilave olarak gecikme faizi alınmaktadır. Sonsuzoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam,* s. 105.

değerlendirmeleri olduğu söylenebilir. Anayasa Mahkemesi *"vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir."* görüşüyle idari vergi yaptırımlarının niteliklerini değerlendirip buna uygun bir belirleme yapması gerekirken yaptırımların niteliklerini göz ardı ederek idarenin yapmış olduğu bir işlem olmasından hareketle sınıflandırma yoluna giderek ilgili yaptırımı bir mali kolluk önlemi olarak adlandırmıştır[464].

Bu adlandırmanın aksine İHAM ilgili yaptırım; *"i) özel statü sahibi belli bir grubu değil vergi yükümlüsü sıfatıyla tüm vatandaşları kapsıyorsa, ii) mali zararların tazminini değil, esasen tekrar suç işlenmesine engellemeye yönelik bir amaca sahipse, iii) hem önleyici hem de cezalandırıcı bir kurallar bütünü çerçevesince uygulanıyorsa, iv) önemli miktarda olup ödenmemesi halinde faile hapis cezası öngörüyorsa*[465]" bunun bir ceza olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

Danıştay da *"Vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür."* şeklindeki kararıyla İHAM'a benzer bir şekilde karar vermiştir[466].

213 sayılı VUK'un Dördüncü kitabında vergi suç ve cezalarına ilişkin temel hususlar düzenlenmiştir[467]. VUK idari bir usul kodu olmasına rağmen idari ve adli vergi suçlarına dair maddi hukuk kurallarını da içerir. Cezaların nasıl uygulanacağına dair kurallar da VUK bünyesindedir. VUK bünyesinden olmayan kanun koyucunun gönderme yaptığı veya yapmadığı hususlarda TCK kuralları uygulanacaktır[468].

Bir suçun oluşmasından bahsedebilmek için ilgili eylemin suçun unsurları olarak adlandırılan parçalarına uygun olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Hem adli hem de idari

---

[464] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 390.
[465] Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 99-100; Saban, Vergi Hukuku, s. 391.
[466] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E. 1977/1, K. 1980/2, T. 12.06.1980. Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 28.02.2024.
[467] VUK, "*Cezalar:*
Madde 331 – (Değişik: 30/12/1980-2365/58 md.) Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar."
[468] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 393.

nitelikteki vergi suçlarının oluşabilmesi için ceza hukukunun genel hükümlerinde belirtilen kanunilik, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yani bu unsurlardan birisi eksik olduğunda suç oluşmayacaktır.

Vergi suçları aynı ceza hukukundaki suçlarda olduğu gibi suçun unsurları itibarıyla incelenmektedir[469]. Bu husus Danıştay kararlarında da aynı şekilde belirtilmiştir[470]. Anayasanın 38. maddesi olan "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi gereği sonucunda yaptırım olan eylemlerin neler olduğunun kanunlar tarafından tereddüte yer bırakmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir[471]. Eylem kanunda yazılı tanıma uygun olduğu zaman bir yaptırım ortaya çıkmalıdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında idari yaptırım, '*idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya uyguladığı yaptırımlar',* idari yaptırımlar içinde önemli bir yer tutan idari para cezaları ise, *'toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleştiren mali nitelikte yaptırımlar'* olarak tanımlanmaktadır[472]. İlke gereği; kıyas ve yorum yoluyla, somut yaşam olaylarındaki fiiller suç sayılamaz ve kanunlarda belirtilen cezalardan daha ağır bir yaptırım uygulanamaz[473].

İlgili eylem neticesinde ortaya çıkan suçun yaptırımı da aynı şekilde kanun yoluyla belirlenmelidir. İdari işlemle, yürütme organı kararlarıyla yaptırımlar öngörülmesi "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." hükümlü AY 38/3'e aykırılık teşkil eder. Bu hüküm ve ilkelerin esas mantığı kişiler için hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik

---

[469] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 42.

[470] Danıştay 4. Dairesi, E. 2021/5781, K. 2021/5472, T. 25.10.2021: "*...cezai yaptırıma bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan olayımızda da sahte faturayla belgelendirildiği öne sürülen emtiaların kimden, ne zaman ve hangi iş karşılığı ve ne tutarda alındığı hususunda somut ve yükümlüyü bağlayıcı nitelikte bir tespit olmadığı sürece cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu söylenemeyeceğinden kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır…*" Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[471] Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, E. 1988/1, K. 1989/1, T. 16.2.1989: "*…ve Anayasamızın 38 inci maddesi ise: kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini gerektirdiğinden, "cezada kanunilik" ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur.*" Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[472] AYM, E. 2010/55, K. 2011/140, T. 20.10.2011. AYM Kararlar Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[473] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 336; Danıştay VDDK, E. 2016/102, K. 2016/159, T. 10.02.2016: *"... Defter ve belge ibraz etmeme fiili nedeniyle vergi kaybına yol açılan olayda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin atıfta bulunduğu 359'uncu maddede yer alan koşullar gerçekleşmediğinden…"* demek suretiyle kanunda yer alan şartların gerçekleşmediğinden bahisle kesilen cezanın hukuka aykırı olduğu vurgulanmıştır. Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

yaratarak kişilerin yasak hareketleri bilmelerini sağlamak düşüncesidir[474]. VUK mük. m. 414/3 "*Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları,her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.*" şeklindeki hükmüyle Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir[475].

Suçun maddi unsuru, kanunda tanımlanmış şuç biçimine uygun somut yaşam olaylarıdır. Somut yaşam olayından kasıt insan eylemleridir. İdari vergi suçları bakımından maddi unsur; mükelleflerin, sorumluların ve bu kişilerle ilişkisi bulunan üçüncü şahısların vergi kanunlarına aykırı fiillerle hareket etmesini ifade eder. Bu aykırılık kanunun yasakladığı bir eylemi icra etmek şeklinde ortaya çıkabileceği gibi kanunun emrettiği davranış şeklini gerçekleştirmemek durumunda da ortaya çıkmaktadır. Eğer hareket hukuki anlamda bir neticeye yol açıyorsa hareket ile netice arasında bir korelasyonu ifade eden nedensellik bağının[476] bulunması gerekir.

---

[474] Saban, *Vergi Hukuku*, s.367

[475] Kanunun ilgili maddesinin ilgili fıkrasının hiçbir değişiklik yapılmadan sadece yerinin değişmesinden önce ilgili hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından aykırılık iddiası ile incelenmiştir. İncelemede "kamu yararı" gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulunmamıştır. Bkz. AYM, E. 1986/5, K. 1987/7, T. 19.3.1987: "*Bu fıkrada (AY. md.73/4) vergi cezalarına yer verilmediği açıkça görülmektedir. Ancak Anayasa'nın; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak gibi geniş ve önemli bir yetkiyi Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu da tartışma götürmez. Anılan madde ile getirilen düzenlemenin de Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki içinde kaldığı açıktır. Çünkü, Bakanlar Kurulu'na verilen yetki, 'Vergi Usul Kanununda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını on katına, nispi hadleri ise iki katına kadar ayrı ayrı artırmak ve bunları kanuni seviyesine indirmek' yetkisidir. Bu yetki, herşeyden önce Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen suçları işleyen mükelleflere ceza mahkemeleri veya vergi daireleri tarafından verilecek cezalara dayalı yetkidir. Bir başka deyişle Anayasa'nın 38. maddesinde öngörülen suç ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık yoktur. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu yetkisini genel bir düzenleme şeklinde kullanacak, mükellefler arasında bir ayırıma gitmeyecektir. Ayrıca, para cezalarının zaman içinde, enflasyon nedeniyle, öremini ve ceza niteliğini kaybettiği bilinmektedir. Bu düzenleme ile para cezalarının caydırıcı niteliğini koruması da sağlanmış olmaktadır ki, bunda önemli bir kamu yararı olduğu açıktır. Bu nedenlerle, mükerrer 414. maddenin (b) bendinin Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü (dördüncü) fıkrasına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.*" AYM Kararlar Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[476] Danıştay 4. Dairesi, E. 2012/2358, K. 2015/983, T. 24.03.2015: *"...vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi için, vergi ziyaı ile mükellef veya vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının bulunması gerektiği, davaya konu edilen verginin davacıya, kendi beyanı olmaksızın ve inceleme raporundaki görüş esas alınarak resen mahsuben iadesinin yapıldığı, bu durumda, ödemede davacı şirkete kusur atfetmenin mümkün olmadığı, bir kusuru olmaksızın alınmış haksız vergi iadesi nedeniyle oluşan vergi ziyaının davacıdan aranılmasında, şirket ile fiil arasında illiyet bağı bulunmaması nedeniyle, yasal isabet bulunmadığı gerekçeleriyle davanın kısmen kabulüne kısmen reddine, tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir..."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

I. Tasfiye Memurlarının İdari Vergi Cezalarından Sorumluğunun Koşulları

VUK'un ilgili maddelerinde[477] belirtilen şartlara bağlıdır. Kanuni temsilcilerin vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için vergi yasalarına göre yapmaları gereken iş ve işlemleri yerine getirmediklerinin veya hatalı şekilde yerine getirdiklerinin kanıtlanması gerekmektedir[478].

İdari vergi suçlarında fail, vergi ödevlerini ihlal eden kişiler olarak belirlenebilir[479]. Bunun yanında bazı idari vergi suçları yalnızca belirli kimseler tarafından işlenebilir. Örneğin vergi ziyaı suçu sadece mükellef ve sorumlu tarafından işlenebilir. Tüzel kişilerde vergi mükellefiyetine dair ödevler kişi organ (temsilin tek kişinin tekelinde olması durumu, örneğin limited şirket müdürü) yahut kurul organ (temsilin birden fazla kişinin oluşturduğu topluluk inhisarında olması hali, örneğin anonim şirketlerde yönetim kurulu) tarafından ifa edilmektedir[480].

Buna göre, kanuni temsilcilerin idari vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için kanuni temsilci, şirketin işlerini yönetmek, şirketin mali durumunu izlemek, kayıtlarını tutmak ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olması gerekmektedir. Kanuni temsilci, vergi yasalarına uygun olarak hareket etmekle yükümlüdür. Yani, vergi beyannamelerini doğru bir şekilde hazırlamalı, vergi ödemelerini zamanında yapmalı ve vergi incelemeleri ile ilgili işlemleri yürütmelidir. Şirketin vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için gerekli önlemleri almakla yükümlü olan kanuni temsilci, bu kapsamda, vergi yasalarına uygun olarak vergi

---

[477] VUK, "*Tüzel kişilerin sorumluluğu*
Madde 333 – Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. (Ek: 30/12/1980-2365/59 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."

[478] Danıştay 4. Dairesi, E. 2010/28, K. 2013/3605, T. 20.05.2013: *"kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için ilgili dönemde kanuni temsilcilik görevinin gerektirdiği kanuni ödevlerin yerine getirilmemiş olması gerekmektedir. Görülmekte olan davada ise, tarhiyatın ilgili olduğu döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin verileceği 2000 yılının beşinci ayından önce, davacının hissesini devrettiği, başka bir şahsın müdür olduğu, bu tarih itibarıyla davacının müdürlük görevi bulunmadığı gibi Şirketle bir ilgisinin de kalmadığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla davacının beyanname verme ödevinden söz edilemeyeceğinden, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca dava konusu vergi borcundan dolayı sorumlu tutulmasına olanak bulunmamaktadır."* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[479] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 65.

[480] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 69.

beyannamelerini hazırlama, vergi ödemelerini zamanında yapma, vergi incelemelerine cevap verme gibi işlemleri yerine getirmelidir.

Kanuni temsilciler, şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen vergi cezalarından sorumlu tutulabilirler. Çünkü tüzel kişilerin tasfiye ve idaresinde VUK'a aykırı eylemden dolayı ceza tüzel kişiye kesilir ve ilk olarak tahsil imkanının tüzel kişide aranması gerekir. Bu yaklaşım, yabancı hukuk sistemlerinde de görülmektedir ve amaç, kanuni temsilcilerin vergi kayıplarına yol açan davranışlarının öncelikle şirketin yararına olmasıdır. Bu nedenle, vergi cezalarının muhatabı genellikle sermaye şirketidir[481]. Kanuni temsilcilerin ve kanuni temsilin özel bir görünüş biçimi olan tasfiye memurlarının işlemiş oldukları idari vergi suçlarında yetkilerin başkalarına devredilmiş olması tüzel kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz[482]. Kesilmiş olan ceza eğer tüzel kişilikten tahsil edilemiyorsa[483] kanuni temsilci veya tasfiye memuruna bu durumda başvurulabilecektir. İdare ve tasfiyeyi yürütenlerin eylemlerinden dolayı doğan cezanın şirkete kesilmesini "cezaların şahsiliği" prensibine aykırı bulan görüşler mevcuttur[484].

Ancak, vergi cezalarının tahsil edilememesi durumunda, kanuni temsilcilere başvurulabilir. VUK'un ilgili maddelerine göre, kanuni temsilciye başvurabilmek için kamu alacaklarının tahsil edilemeyeceği durumunun anlaşılması[485] yeterlidir. Ancak, vergi cezaları

---

[481] Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları,* s. 230.

[482] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 69.

[483] Tüzel kişilikten tahsil edilemeyen bir vergi borcunun varlığı, karine olarak, tüzel kişilik perdesini kaldırır ve ortaklara gidilir; Nihal Saban, "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK 35 ve Mük. 35. Md.", *Vergi Sorunları Dergisi,* 1996, S. 90.

[484] VUK m. 331 maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareket olarak tanımlanan vergi cezasını gerektiren eylem, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında gerçekleştiğine ve bu ödevi yerine getirene ait olduğuna göre; vergi cezasının temsil edilen adına değil de eylem sahibi kanuni temsilci adına kesilmesi cezaların şahsiliği ilkesine uygundur. Örneğin; veli, vasi ve kayyımın kanuni temsilci oldukları kişilerin vergi ödevlerini yerine getirirken vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri dolayısıyla vergi cezalarına muhatap olmaları bundandır….Başkasının vergi kaçırma eylemine asli-manevi iştirak hali olan azmettirme (teşvik) eyleminin tüzel kişiler tarafından yapılması olanaklı değildir. Bu tür eylemler, ancak kanuni temsilci tarafından gerçekleştirilebilecek niteliktedir. Örneğin; şirketin faturalarını kullanarak bir başkasına içeriği itibariyle yanıltıcı belge veren kanuni temsilcinin söz konusu eylemi, şirket tüzel kişiliğine mal edilemez. Kanuni temsilci, kendi niyet ve serbest iradesinin ürünü olan bu eylemin sonuçlarına bizzat katlanmak zorundadır. Bu yüzden, 344'cü maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen cezanın bizzat eylemi yapan kanuni temsilci adına kesilmesi gerekir; Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* s. 92-93.

[485] Danıştay 4. Dairesi, E. 2008/3047, K. 2009/6089, T. 24.01.2009: *"...şirket hakkında yapılan malvarlığı araştırmalarına ilişkin dosyada bulunan belgelerin incelenmesinden, ... ilçesiyle sınırlı olarak, bir kısım banka şubeleri, belediye emlak beyanları, tapu sicil müdürlüğü ile emniyet müdürlüğü nezdinde araştırma yapıldığı anlaşılmıştır. Dolayısıyla sadece ilçe sınırları içerisinde yapılan malvarlığı araştırması, şirketin vergi borcunu karşılayacak malvarlığı bulunmadığının tespiti bakımından yeterli olmadığından, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinin somut olarak ortaya konulmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda şirket hakkında takip yolları usulüne uygun olarak tüketilmediğinden, davacı adına düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararı sonucu itibariyle hukuka uygundur…"* Karşı oy yazısında ise şu hususlar vurgulanmaktadır: *"...Limited şirket ortağı olan davacı adına, şirketin vergi borçları nedeniyle 6183 sayılı yasanın 35'inci maddesi uyarınca hissesi oranında düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada; şirketin malvarlığının borcu*

için özel bir düzenleme getirilmiştir ve VUK Madde 333, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi cezaları konusunda da VUK Madde 10 hükmünün uygulanacağını belirtmektedir[486]. Kanuni temsilcilerin vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için, vergi yasalarına uygun hareket etmediklerinin veya vergi yükümlülüklerini yerine getirmediklerinin kanıtlanması[487] gerekmektedir. Cezaların kesilebilmesi için, kanuni temsilcinin kusurlu davranışının kanıtlanması gerekmektedir.

Vergi cezaları için kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için öncelikle şirket nezdindeki takibin sonuçlandırılmış olması[488] gerekmektedir. Tüzel kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezalarının bulunması durumunda ilgili cezalar ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilci veya tasfiye memurunun malvarlıklarından alınır. VUK kapsamında olmayıp 6183 sayılı AATUHK kapsamındaki vergi cezalarının tasfiye memurunun malvarlığından alınabilmesi için tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememeye (tahsil imkansızlığı) ek olarak tahsil edilemeyeceği anlaşılan[489] (tahsil

---

karşılamadığının tespiti halinde, borcun kanuni temsilciden aranılması, borcun kanuni temsilciden de tahsil edilememesi durumunda sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların malvarlığından tahsili yoluna gidilmesi gerektiği, bu durumda, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, anılan sıra izlenerek takip edilmesi gerekirken, bu sıraya uyulmadan davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilerek ödeme emri iptal edilmiş ise de; 213 sayılı VUK'un 6183 sayılı kanunun 35. maddesinin birlikte incelenmesinden, şirketten tahsili olanaksız hale gelen kamu alacaklarının takibinde, kanuni temsilciler ile ortaklar arasında bir öncelik sırasının öngörülmediği sonucuna ulaşıldığından Mahkeme kararının bu gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir…"

[486] Bunun yanında Kabahatler Kanunu m. 8 düzenlemesini de dipnotta belirtmekte yarar vardır:
KK, "*Organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk*
Madde 8- (1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.
(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.
(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.
(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır."

[487] Danıştay 3. Dairesi, E. 2021/2174, K. 2021/4456, T. 14.10.2021: *"...Kanuni temsilcilerin sözü edilen Yasa kuralı uyarınca sorumluluğunun değerlendirilebilmesi, hangi dönemde temsil ve ilzama yetkili olduklarının ve şirketin hangi vergi ödevini ne suretle yerine getirmediklerinin tespitini gerektirmektedir…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[488] Danıştay 3. Dairesi, E. 2013/597, K. 2013/3404, T. 16.09.2013: *"...davalı idareden, davacı adına davaya konu ödeme emirleri düzenlenmesinden önce şirket hakkında malvarlığı araştırması yapıldığına ilişkin tüm bilgi ve belgelerin istenmesi üzerine sunulan belgeler incelendiğinde, söz konusu belgelerin şirket adına ödeme emirleri düzenlenmesinden önceki tarihlere ilişkin olduğu, şirket adına ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edilmesinden sonra davalı idarece güncel bir malvarlığı araştırması yapılmadığı; dolayısıyla söz konusu borçların şirketten tahsil imkansızlığının hukuken geçerli kesin ve somut tespitlerle ortaya konulmadığından kanuni temsilciye başvurulması koşullarının olayda gerçekleşmediği gerekçesiyle…"*Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[489] Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 3. Vergi Dava Dairesi, E. 2018/1142, K. 2019/936, T. 23.12.2019: *"...6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 3. maddesinde, tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı teriminin, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerin amme*

imkansızlığının anlaşılması) alacaklar -cezalar amme alacağıdır[490]- bakımından doğrudan kanuni temsilciye veya tasfiye memuruna başvurulabilir[491]. (AATUHK mük m. 35/1[492])

alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairesince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade edeceği açıklanmıştır. Dolayısıyla asıl borçlunun iflasına karar verilen hallerde, amme alacağının iflas masasından alınamayacağı ortaya konulabiliyorsa, kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenebilmesi için tasfiyenin sonuçlanarak iflasın kapanmasını beklemeye gerek bulunmamaktadır. Amme alacağının iflas masasından alınıp alınamayacağına karar vermek için tahsili amaçlanan amme alacağı ile iflas masasının mevcudunun karşılaştırılması gereklidir. İflas masasına ait hiç bir malın bulunmadığı haller ile iflas masasına yazdırılan alacakların, müflisin haczedilebilecek nitelikteki mal, alacak ve haklarının değerinden çok fazla olduğu veya kamu alacağına göre önceliğe sahip bulunan alacakların fazla olduğu hallerde, tasfiye sonucunda kamu alacağının tahsil edilemeyeceği sonucuna varılabilecektir. Vergi Usul Kanununun 10. maddesindeki düzenleme ile kanuni temsilciler için getirilen sorumluluk ikincil nitelikte olduğundan, kanuni temsilcilerin takibinden önce asıl borçlu hakkında tüm takip işlemlerinin yapılması ve alacağın asıl borçludan tahsil edilemediğinin veya edilemeyeceğinin, 6183 sayılı Kanunun 75. maddesine göre düzenlenmiş bir aciz fişi ile veya borç miktarı ve borçlunun saptanabilen malvarlığı ve bu malvarlığının tahmini değerini gösteren, ya da borç miktarı ile iflas masası mevcudunu gösteren, benzeri bir tutanak, belge veya resmi yazı ile ortaya ortaya konulmuş olması gereklidir. Dolayısıyla, istinafa konu vergi mahkemesi kararında kanuni temsilcilerin sorumluluğu değerlendirilirken, yalnızca alacağın tahakkuk tarihinde davacının kanuni temsilci sıfatını taşımasının esas alınması ve kanuni temsilcilerin şirket borçlarından dolayı ödeme emri ile takip edilebilmeleri için şirket hakkındaki tasfiyenin sonuçlanmış olması gerektiğinin kabul edilmesinde hukuka uygunluk bulunmamıştır." Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[490] Danıştay 4. Dairesi, E. 2001/2547, K. 2001/3219, T. 27.06.2001: *"... 6183 sayılı kanunun 1. maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulü düzenlendiğinden, mükerrer 35. madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gözükse de, VUK'un 10. maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımmen ve açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulanma olanağı yoktur. Nitekim kanunun gerekçesinde de VUK'un 10. maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35. maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekte, paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiş olmaktadır. Bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan VUK'un 10. maddesi olup, 6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. Bu durumda şirket ortağı ve yönetim kurulu üyesi olan davacı adına düzenlenen ödeme emirleri şirket hakkındaki tüm takip yollarının tüketilmediği gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık görülmemiştir…"* Kazancı (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[491] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 70.

[492] AATUHK, "*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*

Mükerrer Madde 35- Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir…"

II. Sorumluluğunu Yerine Getirmeyen Tasfiye Memurlarına Uygulanacak İdari Vergi Cezaları

İdari vergi suçları "vergi ziyaı suçu[493], usulsüzlük[494] ve özel usulsüzlük[495]" şeklindedir. Bu suçlara bağlı cezalar da VUK'un ilgili maddelerinde[496] belirtilmiştir. Vergi ziyaı suçu tasfiye

---

[493] VUK, "*Vergi ziyaı:*
Madde 341 – Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

[494] VUK, "*Usulsüzlük dereceleri ve cezaları:*
Madde 352 – (Değişik : 30/12/1980-2365/76 md.) Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.
I inci derece usulsüzlükler:
1. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)
5. Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
6. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219 ile mükerrer madde 242) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);(2)
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
8. Tasdiki mecburi olan defterlerden hernangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlıyarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
9. Diğer ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; (1)
10. (Mülga: 18/4/1984-2995/4 md.)
11. (Ek: 4/12/1985-3239/25 md.) Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342 nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.
II nci derece usulsüzlükler:
1. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (Mülga: 3/4/2002-4751/7 md.)
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. (Mülga: 18/4/1984-2995/4 md.)
4. (Değişik: 3/12/1988-3505/4 md.) Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
7. (Değişik: 4/12/1985-3239/25 md.) Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi."

[495] VUK, "*Özel usulsüzlükler ve cezaları:*
a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması
Madde 353 – (Değişik: 24/6/1994-4008/17 md.)
1. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç

olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 (3.400) Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 (1.700.000) Türk lirasını geçemez.

2. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 (3.400) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 (170.000) Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 (1.700.000) Türk lirasını geçemez.

3. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. (Ek cümle: 28/3/2007-5615/20 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000. 000 (1.700 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. (Mülga: 16/7/2004-5228/60 md.)

6. (Değişik: 25/5/1995-4108/8 md.) Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (40.000 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. (Ek: 25/5/1995-4108/8 md.) Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (2.000 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.) (Değişik birinci cümle:14/10/2021-7338/40 md.) Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirimi eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 (6.000) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. (Ek cümle:14/10/2021-7338/40 md.) Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirimin eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirimin belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirimin aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır. (Ek cümle: 23/7/2010-6009/11 md.) Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL (1.300.000)'yi aşamaz.

9. (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.) 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (8.700 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fülleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

10. (Ek: 22/7/1998-4369/12 md.) Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (6.600 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

11. (Ek:14/10/2021-7338/40 md.) Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 (230.000) Türk lirasından az ve 500.000 (2.300.000) Türk lirasından fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

memurunun maddi ödevlerini ihlal etmesini engellemeyi ve cezalandırmayı amaçlarken, usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarında ise şekli ödevlerin yerine getirilmesi hedeflenmiştir. Vergi ziyaı ile parasal bir zarar söz konusu iken şekli ödeve ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarında parasal bir zarar söz konusu değildir. Fakat şekli ödevler, maddi ödevin sağlıklı bir halde yerine getirilmesi amaçlı düzenlendiğinden maddi ödevi tehlikeye atması sebebiyle cezalandırılmıştır[497].

Bu anlamda verginin tahakkuku; idari işlem bağlamında zincir işlemin halkalarından biri olarak tahsili sağlamak amaçlı olduğundan, zamanında tahakkuk gerçekleşmemesine rağmen verginin tahsili veya ödenmesi kanuni süresinde gerçekleşirse vergi ziyaının doğup doğmadığı ile ilgili olarak Danıştay'ın çeşitli tarihlerde farklı kararları mevcuttur[498].

Vergi ziyaı suçu, hazinenin vergi gelirlerinin azaltılmaya çalışılmasını engellemeye yönelik davranışlara yaptırım öngörmesi sebebiyle bu davranışları cezalandırma yoluna giderek vergisel idari düzeni koruma amaçlı bir düzenleme şeklindedir[499].

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz.
Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

[496] VUK, "*Vergi ziyaı cezası*
Madde 344 – (Değişik: 22/7/1998-4369/11 md.) (Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.
Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.
Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

[497] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 90.

[498] Danıştay VDDK, E. 1993/165, K. 1994/219, T. 03.06.1994: "*...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde tahakkuk tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, verginin tahakkuku ödemeyi sağlamaya yönelik olup, esas vergi kanunlarının nihai amacı da vergilerin gerçeğe uygun bir biçimde ve zamanında tahsilini sağlamaktır… Vergi Usul Kanunu 341. maddesinde verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi vergi ziyaı olarak kabul edilmekle beraber yükümlünün vergiyi yasal süresinde ödemesi nedeniyle tahakkuktan beklenen amaç, daha sonraki tahsil aşamasını da tamamlayarak gerçekleşmiştir…. Bu durumda; olayda, gerçek bir vergi ziyaı bulunmadığı halde kaçakçılık cezası kesilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin 3. numaralı bendi hükmüne göre 'mevzuda hata' halini oluşturduğundan, düzeltme ve şikayet yoluyla başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali yasaya uygundur.";* Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 181, dipnot 21.
Danıştay 4. Daire, E. 2014/8948, K. 2015/3125, T. 10.06.2015: *"...davacının beyannamesini kanunda öngörülen süre geçtikten sonra verdiği, ancak tahakkuk eden verginin ilk taksidini yasada belirtilen ödeme süresi içerisinde ödediği ihtilafsız olduğundan vergi ziyaına neden olunmadığı açık olup, kesilen cezanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi gerekirken aksi yönde tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[499] Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 23. İdari vergi suçları açısından korunan hukuki değer vergisel idari düzen ve Devlet Hazinedir. Ancak burada hazinenin uğradığı zarar teknik anlamda bir zarar değil eksik yahut geç tahakkuk yüzünden Hazinenin alacağına geç

Vergi ziyaı suçunun, kanuni unsuru VUK m. 341'deki fiiller ve buna yönelik cezalar şeklinde düzenlendiği için kanuni unsur şartını gerçekleştirmiştir[500]. Maddi unsur, kanuna uygun hareket, bu hareket sonucu eğer oluşursa bir netice ve netice oluşursa hareket ve netice arasında bir illiyet bağı bulunması olarak alt kırılımlara ayrılır[501]. Hareket, kanunun suç saydığı sonucu doğuran eylemdir. Kanunlarda bu hareketler tek tek sayma usulüyle düzenlenebileceği gibi genel çerçeve şeklinde de ifade edilebilmektedir. Vergi ziyaı suçu açısından hareket, vergi zıyaına yol açan her türlü eylemdir[502]. Doğan neticeye yönelik olarak kanunda sayılmış her hareket (verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, verginin eksik tahakkuk ettirilmesi, verginin haksız yere geri verilmesine sebep olunması) suçu oluşturacağından vergi ziyaı suçu doktrinde serbest hareketli suç olarak nitelendirilmiştir[503].

Vergi ziyaı suçu kanundaki tanımdan hareketle yalnızca mükellef ve sorumlu tarafından işlenebilmesi sebebiyle ceza hukuk bağlamında özgü suç karakterindedir[504]. Özgü suçlarda failin belirli bir niteliğe sahip olarak ayrılması gerekir. Neticeden hareketle yola çıkıldığında vergi ziyaı cezası doğması için vergi ziyaı meydana gelmesi, vergi ziyaı için de bir vergi borcu olması gerekmektedir. Vergi borcu bulunmayan (vergiyi doğuran olay şansında doğanmayan vergi mükellefi olamaz veya kanunen bu borç için vergi idaresine muhatap tutulmayan vergi sorumlusu olamaz) kişiler bu suçta fail olma kapasitesine sahip değillerdir[505].

---

kavuşması anlamındadır. Bkz: Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 177-178. KVK m. 13'deki "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" hükmü bağlamında vergi ziyaının doğması "hazine zararına" bağlanmıştır. Bu hükmün uygulanması bakımından hazine zararı vergi ziyaının özel bir hali olarak sayılmıştır. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 123

[500] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 91

[501]Danıştay 7. Daire., E. 2008/4440, K. 2012/1136, T. 02.04.2012: *"...Görüldüğü üzere; vergi ziyaı cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyaına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyaı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[502] Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.213

[503] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s.179

[504] Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,* s. 118

[505] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s.93. İstisnaen mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar bu işlemler esnasında vergi zıyaına sebebiyet verirlerse mükellef yahut sorumlu olmadan "mükellefin özel işlerini yapma suçu"nun yanında vergi ziyaı cezası ile cezalandırılırlar.

VUK, "*Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar:*

Madde 363 – (Değişik: 23/1/2008-5728/279 md.) Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir."

Suçun hareket unsurlarından kabul edilen verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi belli sebeplerin varlığı halinde gerçekleşmesi kaydıyla cezalandırılabilir bir karakter kazanmaktadır. Bunun için vergilendirilme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde vergi zamanında tahakkuk etmezse vergi ziyaı suçu ortaya çıkmaktadır[506]. Yine aynı şekilde vergilerin eksik tahakkuk ettirilmesi için de aynı sebeplerin olması gerekmektedir. Yani vergi tahakkukunda süre veya miktar açısından bir aksama yaşandığında vergi ziyaı meydana gelir denilebilir. Bu bağlamda vergi zıyaı suçun bir unsuru değil meydana gelen bir sonuçtur[507].

Vergi ziyaı bir kere olmuşsa haksız iade geri alınsa da vergi sonradan tahakkuk ettirilse de ya da tamamlansa dahi ceza uygulanmasına engel yoktur. İstinaen Lakin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılmışsa sonradan yapılan tahakkuka bağlı şekilde vergi ziyaı cezası kesilememektedir[508].

Suçun manevi unsuru kanunda açıkça düzenlenmediği için genel ceza hukuku hükümlerine[509] dayanılarak vergi yükümlüsü veya sorumlusunun vergi ödevlerine dair kasıtlı veya taksirli[510] davranışı suçu oluşturacaktır[511]. Fail ve fiil arasındaki bağı ifade eden bu

---

[506] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s.179. Örnek olarak beyannamelerin kanuni sürelerden veya ek sürelerden sonra verilmesi durumundan kaynaklı re'sen ya da ikmalen tarhiyatlar verilebilir.

[507] Saban, *Vergi Hukuku*, s,407. Yargıtay 11. CD., E. 2010/10496, K. 2012/11400, T. 12.06.2012: "*... Öte yandan yine ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 22.05.2011 gün ve 99/104 sayılı kararında açıklandığı üzere; defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyaının tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasanın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyaının varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyaı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyaının varlığı aran-mamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında "vergi ziyaının varlığı" suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır…."*

[508] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s.182.

[509] KK, "*Genel kanun niteliği.*
Madde 3- (Değişik: 6/12/2006-5560/31 md.) (1) Bu Kanunun;
a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,
b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır."

[510] KK, *"Kabahatin ihmali davranışla işlenmesi*
Madde 7- (1) Kabahat, icraî veya ihmali davranışla işlenebilir. İhmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icraî davranışta bulunma hususunda hukukî yükümlülüğün varlığı gereklidir."

[511] Danıştay 7. Dairesi, E. 1989/1321, K. 1989/2782, T. 30.11.1989: "*...verginin tarh ve tahakkuku, vergi dairesince yerine getirilmesi gereken bir görev olup, yükümlü tarafından yapılan indirimlerin kabul edilmemesi halinde tarh ve tahakkukun kanunun öngördüğü şekilde vergi dairesince yapılabileceği tabiidir. Yükümlü tarafından kanunda belirtilen sure içinde ve öngörülen şekilde beyanname verilmek ve vergilendirme ile ilgili tüm unsurlar gösterilmek suretiyle vergi dairesine bildirimde bulunulmuş, ayrı bir dilekçe ile de yapılan indirimin nedeni de açıklanmış olmakla, vergi ile ilgili ödevler yerine getirilmiştir. Bu durumda, beyanname ve eki dilekçede matrahın doğru olarak tesbiti mümkün bulunduğundan, kusur cezası kesilmesi için yükümlü yönünden kanunun*

kavram, vergi ziyaı suçu açısından olumsuz hareketlerle (zamanında yerine getirmeme, eksik yerine getirme) ile gerçekleştiği için kasti hareketlerle olabileceği gibi ihmalen de gerçekleştirilebilir[512]. Eğer mükellef veya sorumlu ile vergi ziyaının ortaya çıkması arasında bir bağ kurulamıyorsa yani izafe edilebilecek bir kusur yoksa vergi ziyaı suçu oluşmayacağından ceza verilmemesi gerekmektedir[513].

Vergi ziyaı suçunun cezası, ziyaa uğratılan vergi miktarından hareketle hesaplanan idari para cezasıdır[514]. VUK'un ilgili maddelerine göre cezalar; temel (1 kat uygulanan) vergi ziyaı cezası, 3 kat uygulanan ceza, yüzde elli oranında (yarım katı) ve izaha davet kapsamında verilen beyannameler için yaratılan vergi ziyaında temel cezanın beşte biri olarak düzenlenmiştir[515]. Ayrıca kurumlar vergisi açısından transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğünün tam ve zamanında yerine getirilmiş olması şartıyla örtülü dağıtılan kazanç nedeniyle vergi ziyaı cezasına sebep olunması halinde ilgili ziyaın yarım katı şeklinde bir ceza da öngörülmüştür[516].

Usulsüzlük suçu, kanun tanımlamasına göre vergi kanunlarındaki şekle ve usule dair kurallara uyulmaması şeklinde ortaya çıkmaktadır[517]. İlgili kurallar, usulsüzlüğün maddi unsurlarını gösteren tipe uygun hareketlerdir[518]. Bu kurallardaki eylemlerin cezalandırma

---

aradığı şartların varlığından söz edilmesi, tahakkukun eksik yapılmasında kendisine bir kusur izafesi olanaksızdır…." Kusur izafesi için başka bir karar: Danıştay 7. Dairesi, E. 1997/197, K. 1997/4432, T. 01.12.1997: "*...Olayda, en geç 15.2.1993 tarihine kadar verilmesi gereken, 1993 yılı Ocak dönemine ait hizmet (sigorta) vergisi beyannamesi, vergi dairesinin herhangi bir uyarısı olmaksızın, yükümlü kurum tarafından 16.2.1993 tarihinde kendiliğinden verilmiş olmakla, beyannamenin geç verilmesinde yükümlü kuruma kasıt izafesi mümkün değil ise de, geç tahakkuk ettirilip geç ödenmekle zıyaa uğratılan vergi dolayısıyla olaya kusur cezası uygulanması gerekir. Bu itibarla, cezanın tamamen terkini yolunda verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır….";* Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,* s. 118-199, dipnot 458.

[512] Saban, *Vergi Hukuku*, s. 408. Kabahatler Kanunu'nun ilgili düzenlemesine değinmek gerekirse:
"*Kast veya taksir.*
Madde 9- (1) Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir
Hata.
Madde 10- (1) Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır." Ayrıca Danıştay'ın manevi unsuru tartıştığı karar için Bkz. Danıştay VDDK, E. 2020/1063, K. 2020/1306, T. 02.12.2020.

[513] Örneğin mücbir sebep hali bulunması halinde kusur izafesi yapılamaz. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s.136.

[514] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 184. Kabahatler Kanunu'nun ilgili düzenlemesi ise:
"*Yaptırım türleri.*
Madde 16- (1) Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir."

[515] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s.184.

[516] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 138.

[517] VUK, *"Usulsüzlüğün tarifi:*
Madde 351 – Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir."

[518] Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,* s. 123.

amacı, vergilerin zamanında ve eksik olmayacak şekilde beyan ve tarh edilmesini sağlamaktır[519].

Suçun maddi unsurunu vergi kanunlarının şekle ve usule dair öngördüğü hükümlerin ihlali oluşturmaktadır[520]. Bu usulsüzlükler tahakkuka ilişkin olmadığından ve kanun maddesinde şuçu işleyene dair bir özel hüküm göstermediğin özgü suç değildir denilebilir. Yani bu suçu işlemek bakımından kişinin mutlaka vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmasına gerek bulunmamaktadır[521].

Usulsüzlüklerin netice unsurunu vergi ziyaı meydana gelmeden[522] kanunun yapılmasını emrettiği işlemlerin yapılmaması veya yapılmaması gerektiğini ifade ettiği işlemlerin yapılması oluşturur[523]. Neticesinde vergi alacağını tahakkuk aşamasını ilgilendirmeyen parasal bir zarar meydana gelmemesine rağmen idari vergi düzenine zarar vermesi sebebiyle ilgili fiiller suç olarak düzenlenmiştir[524].

[519] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s.188. Erdem, *Vergisel Kabahatler,* s. 235.
[520] Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 148.
[521] Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,* s. 123-124.
[522] Yasaya aykırı davranış neticesinde vergi kaybı olmamasına rağmen vergi kaybı olabilme ihtimaline karşı bu cezalar öngörülmüştür. Bu da suç sınıflandırmaları açısından ilgili suçun tehlike suçu olduğuna işaret eder; Saban, *Vergi Hukuku,* s. 409.
[523] Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku,* s. 190.
[524] Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri,* s. 128.

10. TASFİYE MEMURLARININ ADLİ VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU

VUK'da düzenlenen adli vergi suçları kaçakçılık[525], vergi mahremiyetinin ihlali[526] ve mükellefin özel işlerini yapma[527] suçu şeklindedir. Bu suçlardan vergi mahremiyetinin ihlali ve

---

[525] VUK, "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*
Madde 359 – (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)
a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.
b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.
c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
d) (Ek:30/11/2022-7423/1 md.) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.
Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.
Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.
Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.
Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

mükellefin özel işlerini yapma suçları tasfiye memuru olarak adlandırılan kanuni temsilci tarafından işlenemeyecek bir suç olması sebebiyle değerlendirilmeyecektir.

Kaçakçılık suçları VUK m. 359'da düzenlenmiştir. Bu suçlar, hürriyeti bağlayıcı yaptırım öngörmektedir. Hürriyeti bağlayıcı yaptırımların Anayasa m. 38/11 çerçevesinde idare tarafından uygunlanması mümkün değildir[528]. Bu suçun cezasının uygulanması noktasında Asliye Ceza Mahkemesi görevli olacaktır[529].

I. Tasfiye Memurlarının Adli Vergi Cezalarından Sorumluğunun Koşulları

Adli vergi cezalarından sorumlulukta şirketlerin kanuni temsilciliğinin özel görünüş biçimi olan tasfiye memurları TCK m. 20'de[530] vurgulandığı üzere cezaların şahsiliği ilkesinden hareketle kendi eylem ve işlemlerinden sorumlu tutulmuştur. Sorumluluğa gidilebilmesi için Danıştay kararlarında[531] vurgulandığı üzere hukuki temsilin yanında eylemli

---

[526] VUK, "*Vergi mahremiyetinin ihlali:*
Madde 362 – (Değişik: 23/1/2008-5728/278 md.) Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır." Türk Ceza Kanunu'nun m. 239 düzenlenemesi için:
"Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması
Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.
(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.
(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.
(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."

[527] VUK, "*Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar:*
Madde 363 – (Değişik: 23/1/2008-5728/279 md.) Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir." VUK'un m. 6 düzenlemesinin ilgili bölümünden bahsetmek gerekirse:
"Yasaklar:
Madde 6 – ...Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar."

[528] TCK, "*C. Suç ve cezalara ilişkin esaslar.*
Madde 38 - ...İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz..."

[529] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkcı, *Vergi Hukuku*, s. 371.

[530] TCK, "*Ceza sorumluluğunun şahsiliği*
Madde 20 - (1) Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.
(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."

[531] Danıştay 3. Dairesi, E. 2020/2399, K. 2022/357, T. 02.02.2022: *"İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacının ilk olarak 18/09/2004 tarihinde üç yıl için yönetim kurulu üyeliğine seçildiği, şirketi temsil ve ilzama yetkili kişinin K4 olarak belirlendiği, 28/12/2007 ve 04/03/2011 tarihli kararlar ile yönetim kurulu üyeliğine devam ettiği ve aynı şahsın tekrar şirketi temsil ve ilzama yetkili kılındığı, 03/11/2014 tarihinde alınan karar ile*

temsilin de olması gerekir[532]. Bunun yanında VUK 333/son " *Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."* demek suretiyle cezalara muhatap olacak kişileri belirtmiştir.

II. Sorumluluğunu Yerine Getirmeyen Tasfiye Memurlarına Uygulanacak Adli Vergi Cezaları

Adli vergi cezalarının muhatabı olabilmek için adli vergi suçlarını işleyebilecek bir sıfata sahip bulunmak gerekir. Adli vergi suçları için öngörülen cezalar için TCK m. 45'e bakmak gerekmektedir. İlgili madde yaptırım olarak hapis ve adli para cezası öngörmüştür[533]. Kaçakçılık suçları için hapis cezası yaptırım olarak ifade edilmiştir. Hapis cezaları da TCK 46

---

görev süresi biten yönetim kurulunun değiştirildiği ve K4 isimli şahsın tek başına yönetim kuruluna getirilerek şirketi temsil ve ilzama yetkili kişi olarak kılındığı, davacının 09/08/1993 ile 07/10/2004 tarihleri arasında yönetim kurulu üyesi dahi olmadığı, 03/11/2004 tarihi itibariyle üç yıl için yönetim kurulu üyesi olduğu dönemi de kapsayan tüm dönemler boyunca ise şirketi temsil ve ilzam yetkisinin bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emirleri iptal edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir. Hukuki Değerlendirme: Bölge İdare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür. Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.." Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

Danıştay 4. Dairesi, E. 2019/5117, K. 2022/1978, T. 29.0.2022: *"...anonim şirketlerde, temsil ve ilzam yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden bir kısmına ya da müdür sıfatıyla üçüncü bir kişiye verilebilmesi mümkün olup, bu yetkinin verilmesi halinde asıl borçludan alınamayan vergi borçlarının tahsili amacıyla ancak temsil ve ilzam yetkisi taşıyan kişiler nezdinde takip yapılabilecektir. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyesi olmasına rağmen bu tür bir yetkisi bulunmayan kişilerin kanuni temsilci sıfatıyla şirket borçlarından sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir. Dosyanın incelenmesinden, 18/04/2012 ve 06/05/2015 tarihli Ticaret Sicil Gazetelerinde yayımlanan Genel Kurul kararları ile davacının da aralarında bulunduğu beş kişinin üç yıl süre ile ... Eğitim Kurumları Yayıncılık ve Ticaret AŞ' nin yönetim kurulu üyeliğine seçildiği ve bu kişiler arasından yönetim kurulu başkanı olarak seçilen ... ve muhasebe müdürlerinin münferiden şirketi temsil ve ilzama yetkili kılındığının ilan edildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda yer verilen hususlar birarada değerlendirildiğinde, şirketi temsil ve ilzam yetkisinin başka bir yönetim kurulu üyesi ve muhasebe müdürlerine münferiden verildiği anlaşılan asıl borçlu şirket için önerilen vergi ve cezaların ilgili dönemlerde yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte şirketi temsil ve ilzama yetkili olmayan davacı adına tarh edilmesi ve kesilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından…"* Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024. Benzer nitelikte bir karar için Bkz. Danıştay 3. Dairesi, E. 2018/2821, K. 2021/3215, T. 17.06.2021. Lexpera (Çevrimiçi), Son Erişim Tarihi: 22.02.2024.

[532] Danıştay 4. Daire, E.1995/2057, K. 1995/3807, T. 05.10.1995: *"...şirketin vergi borcu nedeniyle yönetim kurulu üyesinin takip edilebilmesi için, sadece yönetim kurulu üyesi olmak yetmemekte, aynı zamanda bu kişinin görevde bulunduğu sırada vergi borcunu tüzel kişi adına ödeme görev ve iktidarında olması gerekmektedir. Bunun yanısıra vergi borcunun ödenmemesi fiili ile ilgilinin tutumu arasında nedensellik bağı bulunmalıdır. Yani şirketin vergi borcunu ödeme imkanı olduğu halde temsilcinin kanuni görevini yerine getirmediği saptanmalıdır…yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte, vergi borcunu tüzel kişi adına ödeme görev ve iktidarında olmayan davacı adına Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı kısmen reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır."*; Saban, *Vergi Hukuku,* s. 399; Billur Yaltı, *"*Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35*"*, Ertuğrul Akçaoğlu, İnci Solak Akman (Ed.), *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt-I,* Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2009, ss. 507-536, s. 511.

[533] TCK, *"Cezalar*

Madde 45- (1) Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adlî para cezalarıdır."

gereği ağırlaştırılmış müebbet, müebbet ve süreli hapis cezası olarak belirtilmiştir[534]. Süreli hapis cezaları kanun gereği 1 aydan az 20 yıldan fazla olamaz[535].

VUK m. 359/a,1 ve 2'de düzenlenen suçların cezası, "18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası", 359/b'de düzenlenen suçların cezası "üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası", 359/c'de düzenlenen suçların cezası "2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası", 359/ç'de düzenlenen suçların cezası "3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası", ile cezalandırılırlar[536].

11. TASFİYE MEMURLARININ KAMU İCRA SUÇLARI KAPSAMINDA SORUMLULUĞU

Tasfiye memurlarının kamu icra suçların kapsamındaki sorumluluklarını ortaya koymak için öncelikle kamu icra suçu kavramının ne olduğunu ortaya koymak gerekmektedir. Kamu icra suçu, AATUHK hükümlerinde ihmali veya icrai olarak işlenebilen sonuç olarak da hapis veya adli para cezası yaptırımı öngörülen suçlardır[537]. Bu suçları işleyebilecek ve yaptırımlarına muhatap olacakları; AATUHK'un uygulanması ile görevli olanlar, kamu borçluları ve üçüncü kişiler olarak sınıflandırabiliriz[538]. Bu sınıflandırma gereği tasfiye memurları tasfiye döneminin kanuni temsilcisi olma vasfından ötürü kamu borçlusu olarak nitelendirileceğinden çalışma kapsamında sadece kamu borçlusu olma sıfatıyla işleyebilecekleri suçlar ve bunlar için öngörülen yaptırımlara değinilecektir. Bu yasaklar; alacağın tahsiline engel olma yasağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma yasağı, mal edinme ve artmalarını bildirmeme yasağı ve istenecek bilgileri vermeme yasağı olarak sınıflandırılabilir[539].

Bu suçların hepsinin ortak özelliği suç duyurusu alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memuru tarafından Cumhuriyet Savcılığına yapılır[540]. Yasa koyucu kamu alacağının tahsil düzenini korumak bakımından CMK'daki genel nitelikteki düzenlemeden ayrılarak bir

---

[534] *TCK, "Hapis cezaları*
Madde 46- (1) Hapis cezaları şunlardır:
a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası.
b) Müebbet hapis cezası.
c) Süreli hapis cezası."
[535] TCK, *"Süreli hapis cezası*
Madde 49- (1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz."
[536] Saban, *Vergi Hukuku,* s. 435-436.
[537] Erdem Utku Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 117.
[538] Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* s. 1212.
[539] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 613.
[540] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1156

kovuşturma şartı ihdas etmiştir[541]. Bunun yanında AATUHK m. 115/2 *"Bu suçlar bir hükmi şahsın idare ve muamelelerini görme sırasında işlenmiş ise ceza, hükmi şahsın ortaklarından, mümessil ve vekillerinden, tasfiye memurlarından idare meclisi reis ve azasından, murakıp ve müfettişlerinden veya müstahdemlerinden muameleyi yapmış olanlar hakkında hükmolunur."* Hükmünden tasfiye memurlarının bu suçların faili olabileceği sonucuna varmaktayız. Ek olarak tüzel kişilerin ilgili maddede sayılmış görevlilerinin sorumlu tutulabilmesi için suçun maddi unsurunu gerçekleştirme açısından yetkili olması gerekmektedir[542].

I. Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Yasağı

AATUHK m. 110 *"Amme alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlu kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak maksadiyle mallarından bir kısmını veya tamamını:*

1. Mülkünden çıkararak, telef ederek yahut değerden düşürerek gerçek surette,

2. Gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek veya aslı olmayan borçlar ikrar ederek, yahut alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok eder veya azaltır ve geri kalan mallar borcu karşılamaya yetmezse altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." şeklindedir. İlgili hükmün amacı kamu alacağının tahsilini zorlaştırmak adına kamu borçlusunun kötü niyetli eylemlerde bulunmasını önlemektir[543].

Suç sınıflandırılması bakımından yaptırım olarak yalnızca hapis cezası öngörülen, faili; kamu alacağının kamu alacağını tahsil etmek adına hakkında takip işlemleri başlatılan kamu borçlusu olduğundan özgü suç olarak nitelendirilir[544]. Suçun konusunu madde metninden anlaşıldığı üzere hakkında takibe girişilen kamu borçlusunun malları oluşturmaktadır[545].

Suçun işlenebilmesi için öncelikle kamu borçlusu hakkındaki takip işlemlerinin başlatılmış olması, takip konusunun kamu alacağı olması gerekir[546]. Suçun kanundaki fiillerle

[541] Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkcı, *Vergi Hukuku,* s. 616. Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 902. Yazar Cumhuriyet Savcısı ilgili suçları re'sen veya herhangi bir kimse tarafından yapılan bir ihbar neticesinde öğrense dahi alacaklı amme idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarını beklemesinin gerek olmadığı görüşündedir.
[542] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* s. 1170
[543] Burcu Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler,* On İki Levha Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 315
[544] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 123-131.
[545] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 136
[546] Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* s. 1218.

işlenmiş olması gerekmektedir[547]. Bunun yanında amaç olarak tahsile engel olmak veya zorlaştırmak özel kastının da bulunması gerekmektedir[548].

Bunun yanında faile ceza verilebilmesi için kamu borçlusunun geriye kalan mallarının kamu alacağını karşılamaması gerekir[549].

II. Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma Yasağı

AATUHK m. 111 *"Bu Kanuna göre istenen mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."* şeklindedir.

Madde metninin lafzından öncelikle kamu borçlusundan bir mal beyanı istenmiş olmalıdır[550]. Sonrasında borçlu bu beyanı yapmaktadır ama olmayan malı göstermek, malını gizlemek veya malların değerini yüksek göstermek gibi fiillerle gerçeğe aykırı surette bir bildirim bulunmalıdır[551]. Borçluya gönderilen mal bildiriminde bulunma lüzumlu ödeme emrinde gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kaydı bulunmalıdır ve ödeme emrinin zorunluluğuna uyması gereken sadece kamu borçlusu olduğundan ona aykırı davranışları gerçekleştirmesi halinde özel faillikle özgü bir suç icra edilmiş olacaktır[552].

Malın değerini gerçeğinden yüksek göstermenin amacının tahsil idaresinden mal kaçırmak olması gerekmektedir[553]. Mal kaçırma kastı ile ilgili fiilleri icra etmek gerekmektedir[554]. Davaya bakmaya Sulh Ceza Mahkemesi görevlidir[555].

III. Mal Edinme ve Artmalarını Bildirmeme Yasağı

---

[547] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 613.
[548] Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler,* s. 315
[549] Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 891.
[550] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1162
[551] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 615. Yazar "Kamu borçlusunun, mal bildiriminde gösterdiği malların değerlerini olduğundan fazla göstermesi halinin, gerçeğe aykırı bildirim oluşturmayacağını düşünüyoruz. Zira; alacaklı tahsil dairesinin, borçlunun biıldirmiş olduğu değerlerle yetinmeyip, kendisinin değer biçtirme yetkisi vardır. Alacaklı tahsil dairesi bu yetkisini kullanarak, her zaman, bildirilen malların gerçek değerini tespit ettirebilir." görüşüyle suçun fiil unsurundaki seçimlik hareketlerden birini kabul etmemektedir.
[552] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 131-132
[553] Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler,* s. 319.
[554] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1163.
[555] Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 893.

AATUHK m. 112 *"Usulü dairesinde mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde olan artmaları 61 inci madde hükümleri gereğince zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır."* şeklindedir.

Burada madde metninde anlaşılması gereken ilk husus mal bildiriminde bulunulduktan sonra meydana gelen edinme ve artışlar için ilgili tahsil dairesine bir bildirimde bulunulması gerektiğidir. Bu ek bildirim edinmeden itibaren 15 gün içinde olmalıdır[556]. Ek bildirimin ikinci bir ödeme emri ile olmasına lüzum yoktur ilgili ek bildirim bir yazıyla istenilebilir[557].

Bunun yanında yapılan fiillerle amme alacağının tahsili engellenmiş veya zorlaşmış olmalıdır[558]. Bu bildirim yaptıkları mal bildiriminde malı olmadığını bildiren veya borcuna yetecek kadar mal bildirmeyen kamu borçluları içindir[559]. Zaten malvarlığı kamu alacağını karşılamaya yetiyorsa kamu alacağının tahsilini engellemeye ya da zorlaştırmaya yönelik bir durumdan bahsedilemez[560]. Bu suçun faili ilk olarak usulüne uygun şekilde mal bildiriminde bulunmayan kamu borçlusu olduğu için ve bu bildirmeyle kamu alacağının tahsilini engellediği veya zorlaştırdığı için özgü suç niteliğindedir[561]. İlgili zamanda bildirim yapılmazsa açılacak davada Sulh Ceza Mahkemesi görevlidir[562].

IV. İstenilecek Bilgileri Vermeme Yasağı

AATUHK m. 114 *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan amme borçluları bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde:*

1. En son kanuni ikametgah ve iş adreslerini,

2. Varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler.

---

[556] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 132
[557] Karakoç, *Kamu İcra Hukuku*, s. 179
[558] Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 895.
[559] Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler,* s. 321.
[560] Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması,* s. 1222.
[561] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 132
[562] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1163.

Bu vazifeyi makbul bir özre dayanmadan zamanında yerine getirmeyenler elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır." şeklindedir.

Madde metninden öncelikle kamu borçlusuna usulüne uygun şekilde ödeme emri tebliğ edilmiş ve kamu borçlusu da ilgili borcu karşılamaya yetecek malvarlığı olmadığı bildirmiş olmalıdır. Suçun faili ilgili bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen kamu borçlusudur ve bu sebeple ilgili suç özgü suç niteliğindedir[563]. Suçun oluşması bakımından kamu borçlusunun malvarlığının olmadığına dair bildirimi yapmasından itibaren 15 günlük sürenin geçmiş olması gerekmektedir[564]. Bu 15 günlük sürede en son kanuni ikametgâh ve iş adresleriyle varsa devamlı mükellefiyeti olan diğer tahsil dairelerini ve kamu idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmeyip nüfus kayıt örneğini vermeme fiilleriyle suçun gerçekleşmiş olur ve bu fiiller açısından seçimlik hareketli genel kastla işlenebilen bir suçtur[565]. İlgili fiiller bir yapmama durumunu içerdiği için suç icrai değil ihmali niteliktedir[566].

Bildirimler, makul bir özre dayandırmadan yerine getirmemekle oluşacağı için makul bir sebebin varlığı halinde suç oluşmayacak ve ilgili özrün makul olup olmadığı da ödeme emrini tebliğ eden alacaklı kamu idaresinin bulunduğu yerdeki Sulh Ceza Mahkemesi takdir edecektir[567].

[563] Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* s. 133
[564] Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 617.
[565] Coşkun, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s. 1167-1168
[566] Kuzucu Yapar, *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler,* s. 323
[567] Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* s. 899.

12. SONUÇ

Vergi hukukunda kamu alacaklarının tahsilini kamu yararı kapsamında güvence almak adına belirli kurumlar düzenlenmiştir. Bu kurumlardan biri de verginin yasallığı ilkesi çerçevesince kanunlarla düzenlenmiş olan kanuni temsilciler sorumluluğu halidir. Bu kurumun zamansal, eylemsel ve amaçsal olarak özel görünüş biçimi olan tasfiye memurlarının sorumluluğu özellikle ekonomik anlamda ticari hayatlarına son vermek durumda kalan sermaye şirketleri bağlamında vergi hukuku açısından önem arz etmektedir.

Çalışma neticesinde ortaya çıkan husus tasfiye memurların vergi hukuku sorumluluğu için atıf yapılan idari usul kodu olan VUK ve tahsil kodu olan AATUHK sorumluluk anlamında farklı şartlar aramaktadır. VUK, sermaye şirketlerinden kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergi ve buna bağlı alacaklar için ödevlerini zamanında yerine getirmeyen tasfiye memurlarını sorumlu tutarken AATUHK tahsil olunmamış alacaklar bağlamında bu alacakların tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartlarını sorumluluk anlamında belirlemiştir.

Yasaların farklı sorumluluk rejimleri belirlemesi dolayısıyla VUK kapsamındaki alacakları ve AATUHK kapsamındaki alacakların belirlenmesi gerekmektedir. VUK, alacağın tasfiye memurundan tahsili için tüm takip yollarının tüketilmesini ararken AATUHK'da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli görülmüştür. Çalışmamızda ortaya koyduğumuz üzere VUK'un uygulanması gereken vergi ve vergiye bağlı alacaklarken AATUHK kapsamındaki alacaklar da kamu alacaklarıdır. VUK bağlamında sorumluluk için ödevlerin yerine getirilmemesi şartı aranmıştır.

Tasfiye memurlarının sorumluluğunun tam olarak tespiti için tasfiye memurunun göreve başladığı ve görevinin sona erdiği süre aralığının önemli olduğu tespitlerimiz arasındadır. Tasfiye memurunun göreve başlamasının veya görevinin sona ermesinin sicile tescilinin kurucu mu açıklayıcı mı olduğu tartışması sorumluluk bağlamında önem arz etmektedir. Gerekli incelemeler sonucunda hangi tarihler arasında hangi tasfiye memurunun vazifeyi yürüttüğü vergi idaresi tarafından bilinebilecek durumda olduğundan ve sicile tescillerin aslında özel hukuk kişilerini koruma amaçlı getirilmiş bir kurum olduğu da düşünüldüğünde sicile tescil bir kamu idaresi olan vergi idaresi için açıklayıcı şekilde hüküm ifade etmesi gerekmektedir. Bu

bağlamda her ne kadar farklı yargı kararları bulunsa da sicile tescille ilgili bir yasal düzenlemenin yapılması içtihat birliğinin oluşması anlamında önemli olacaktır.

Bir diğer husus ise birden fazla tasfiye memuru olduğu durumda özel yetkilendirilmiş bir tasfiye memuru olması durumunda sorumluluk durumunun ne olacağıdır. Şirketlerin normal zamandaki kanuni temsilcilerinde murahhas üye olarak seçilmiş kanuni temsilcinin eylemsel temsil anlamında sorumlu olacağı yargı kararlarında ortaya koyulmuşken tasfiye memurlarının birden çok olması durumunda böyle bir yetkilendirme söz konusu olmadığı için tasfiye memurları arasında müteselsil sorumluluk esası benimsenmiştir.

Bunun yanında tasfiye anlamında önem arz eden diğer iki husus ise ek tasfiye ve tasfiyeden dönülmesi durumlarında önceki tasfiye memurlarının ve kimlerin ne şekilde sorumlu olacağıdır. Tasfiye edilmiş bir şirketin gerekli incelemeler neticesinde herhangi bir malvarlığının ortaya çıkması neticesinde yürütülen bir prosedür olan ek tasfiye durumunda görev için vazifelendirilmiş tasfiye memuru herkimse ilgili varlığın şirketten kamu borcu anlamında arındırılması için sorumlu olacağını söylemek gerekmektedir. Çünkü ek tasfiye durumunda her ne kadar yeni bir hukuki durum ortaya çıkmasa da dönemsellik bağlamında tasfiye memuru kim ise o kişinin sorumlu olarak kabul edilmesi hukuk devleti bağlamında yerinde olacaktır. Bunun yanında yeni bir hukuki durum olarak tasfiye amacından yeniden kar etme amacına geçme olarak adlandırılabilecek olan tasfiyeden dönme durumunda ise tasfiye memurlarının görevi amaçsal bağlamda sonra ereceği için sadece görev süresi içindeki eylem ve işlemlerden sorumlu olacaklarını kabul etmek gerekmektedir. Sonrasındaki yasal temsilci artık şirketi kar etme amacı çerçevesinde temsil edeceği için ilgili işlemlerden sorumlu tutulacaktır.

Tasfiye memurlarının sorumluluğunun bir diğer inceleme konusu olan idari ve adli vergi suçlarıdır. İdari suçlar anlamında VUK m. 333 maddesi VUK m. 10'a atıf yapmaktadır. Bu bağlamda idari vergi suçları için VUK m. 10 kapsamındaki sorumluluk rejiminin uygulanması gerektiği sonucuna varmaktayız. Adli vergi suçlarında ise tasfiye memuru VUK'daki sadece kaçakçılık suçunu işleyebilmektedir. Çünkü diğer suçlar özgü suç niteliğinden ötürü tasfiye memurlarınca işlenememektedir.

Kamu icra suçları bakımından da fail kamu borçlusu olan tasfiye memuru olabileceği için sadece yukarıda değindiğimiz dört suçu işleyebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Aksoy, Ş., (2010)., *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* Filiz Kitabevi, İstanbul, 6. Baskı.

Aksoy, M. A., (2019)., *Sermaye Şirketlerinde ve Kooperatiflerde Ek Tasfiye,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Aksüt, B. D., Gök, Ö., Taylar, Y. & Artun, E. S., (2020)., *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Akyılmaz, B., Sezginer, M., Kaya, C., (2018)., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 1. Baskı.

Al Kılıç, Ş., (2021)., "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda 7251 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliğin Ticari Defterlerin İspat Fonksiyonuna Etkisi", Zabunoğlu, H. G., Can, O., Orbay Ortaç, N. & Kalender, E. (Ed.), Ankara, *Ticaret Hukuku Sempozyumu 2021 Bildiri Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara, ss. 47-102.

Altaş, S. (2023)., *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 11. Baskı.

Altaş, S., (2023)., *Anonim Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı.

Altaş, S., (2023)., *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 12. Baskı.

Antalya, G. O., (2019)., *Borçlar Hukuku Genel Hüümler Cilt: V/1,2,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Antalya, G. O., Topuz, M., (2024)., *Medeni Hukuk*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı.

Aşık, İ., Saçar, Ö. F., Tok, O., Oruç, Y., (2023)., *İcra ve İflas Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Atalı, M., Ermenek, İ., (2023)., *İcra ve İflas Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 6. Baskı.

Ayaz, E., (2015)., *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı.

Ayhan, R., Çağlar H., Özdamar M., (2019)., *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* Yetkin Yayınları, Ankara, 1. Baskı,

Ayyıldırım, K., (2019)., *Türk Vergi Hukukunda Tebligat,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Bahtiyar, M., (2021)., *Ortaklıklar Hukuku,* Beta Yayıncılık, İstanbul, 15. Baskı.

Balcı, M., (2021)., *Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2. Baskı.

Barlass, İ., (2006)., *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu,* Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Barlass, İ., (2011)., *Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Baydere, C., *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi,* , On İki Levha Yayıncılık, İstanbul., 2019.

Bayrak, Y., (2023)., *Geniş Açıklama ve İçtihatlarla İcra ve İflas Kanunu,* Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Bilgeç, H., (2023)., "Sözleşme", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 777-815

Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları.* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Candan, T., (2018)., *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* Yetkin Yayınları, Ankara, 4. Baskı.

Coşkun M., (2016) *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı.

Coşkun, M., (2019)., *Konkordato ve İflas,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Çağan, N., (1975). *Vergi Hukukunda Süreler,* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.

Çağan, N., (1982)., *Vergilendirme Yetkisi,* Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çağlar, K. (2023). *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu.* Adalet Yayınevi, Ankara. 8. Baskı.

Çakır, E. U., (2023)., *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu,* Yetkin Yayınları, Ankara.

Çamoğlu, E., (2020)., *Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri.* Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Çebi, H., (2020)., *Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Çelik, A., (2023)., *Ticaret Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 13. Baskı.

Çelik, S. B., (2018)., *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 3. Baskı.

Çetiner, S., Bozkurt Yüksel, A. E., (2023)., *Ticari İşletme ve Ticaret Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 6. Baskı.

Demir, A. (2019). *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.* On İki Levha Yayıncılık

Demirbaş, T., (2023)., *Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 18. Baskı.

Deniz, M. (2019) *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu,* Yetkin Yayınları, Ankara.

Dülger, M., V., (2023)., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Ekmekçi, Ö., Gemalmaz, H. B., Aslan, V. & Yılmaz, H. H., (2022)., *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Temel Esasları ve İş ve Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Kararlar,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Erdem, T., (2010), *Vergisel Kabahatler,*, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Erdoğan, İ., (2019)., *Borçlar Hukuku Genel Hükümler,* Gazi Kitabevi, Ankara, 4. Baskı.

Erginay, A., (1981)., *Vergi Hukuku,* Turhan Kitabevi, Ankara, 9. Baskı.

Eroğlu, O., (2023) "Tasfiye İşleri", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss.1145-1303

Eşgin, O., (2017). *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi.* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Gerçek, A., (2023)., *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 7. Baskı.

Gözler, K., (2019). *İdare Hukuku Cilt-I,* Bursa, Ekin Kitabevi, 3. Baskı.

Gözler, K., (2019). *İdare Hukuku Cilt-II,* Bursa, Ekin Kitabevi, 3. Baskı.

Güneş, G., (2014)., *Verginin Yasallığı İlkesi,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 4. Baskı.

Hatipoğlu, M. & Bayraklı, H. H. (2019). Ord. Prof. Dr. Ali Fuat Başgil'in Anısına Armağan. S. Yüksel & A. Kendigelen (Yay. haz.), *Vergi Alacaklarının Takibinde Teminat İsteme ve Vergi Davasına Konu Olması*(s. 389-390). On İki Levha Yayıncılık

Işık, A. M. (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet.* On İki Levha Yayıncılık

Kaderoğlu, M. (2017). *Anonim Şirketlerin İnfisahı (Dağılması).* On İki Levha Yayıncılık

Kaneti, S., (1989)., *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı.

Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., (2022)., *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı.

Karabacak, E., (2017)., *Prim Ödeme Yükümlülüğüne Aykırılığın Hukuki Sonuçları,* Legal Yayınları, İstanbul,

Karakoç, Y. (2020). Sermaye Şirketleri Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu 2019. S. Sarıkaya & M. Alışkan & B. U. Mersin (Yay. haz.), *Sermaye Şirketlerinin Kanunî Temsilcilerinin-Yöneticilerinin Ödenmeyen Prim Borçlarından Sorumluluğu.*, On İki Levha Yayıncılık, ss. 316-318.

Karakoç, Y., (2016)., *Kamu İcra Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara.

Karakoç, Y., (2019)., *Genel Vergi Hukuku,* Yetkin Yayınları, Ankara, 2. Baskı.

Karakoç, Y., (2019)., *Vergi Ceza Hukuku,* Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Karaman Coşgun Ö., (2015), *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi,* Adalet Yayınevi, İstanbul

Kavak, A., (2005). *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri.* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Kayar, İ., (2018)., *Ticaret Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı.

Kayıhan, Ş. (2023)., *Şirketler Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 6. Baskı.

Kayış, F., (2023)., "Genel Hükümler", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss.1087-1102.

Kendigelen A., Kırca İ., (2021) *Şirketler Hukuku Cilt 1*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Kervankıran E., (2022). *Anonim Şirketlerin Tasfiyesi.* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Kırbaş, S., (2015)., *Vergi Hukuku,* Siyasal Kitabevi, Ankara, 20. Baskı.

Kılıçer, İ. P. (2019). *İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma.* On İki Levha Yayıncılık

Koca, M., Üzülmez, İ., (2023)., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 16. Baskı.

Köroğlu, Ö. A. (2020). *Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu.* Adalet Yayınevi

Kuzucu Yapar, B., *Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler*, On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Meraklı, S., Özbek, V. Ö., Doğan, K., Bacaksız, P., Başbüyük, İ., (2023)., *Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 14. Baskı.

Nadaroğlu, H., (1983)., *Kamu Maliyesi Teorisi,* Okan Dağıtımcılık, İstanbul, 5. Baskı.

Oğuzman, K., Öz, T., (2023)., *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 2,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 18. Baskı.

Oktar, S. A., (2022)., *Vergi Hukuku,* Türkmen Kitabevi, İstanbul, 16. Baskı.

Oktar, S. A., (2018)., *Türk Vergi Sistemi,* Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı

Öncel, M., (1983)., "Vergi Hukukunda Sorumluluk", *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan,* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, ss. 39-55.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2022)., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 31. Baskı,

Özbalcı, Y., (2006). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,* Oluş Yayıncılık, Ankara.

Özgenç, İ., (2023) *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 19. Baskı.

Özkan, F. A., (2023)., "Sermaye Koyma Borcu", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 100-166

Özkan, F. A., (2023)., "Tüzel Kişilik ve Ehliyet", Kemal Şenocak (Ed.), *Şirket Hukuku Şerhi Cilt 1*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 62-86.

Poroy R., Tekinalp Ü., Çamoğlu E., (2019) *Ortaklıklar Hukuku II,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 14. Baskı

Poroy R., Tekinalp Ü., Çamoğlu E., (2021) *Ortaklıklar Hukuku I,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 15. Baskı.

Poroy, R., Tekinalp Ü., Çamoğlu E., (2003) *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 9. Baskı,

Pulaşlı, H., (2020)., *Şirketler Hukuku Genel Esaslar,* Ankara, Adalet Yayınevi, 6. Baskı.

Rençber, A., (2014)., *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık,

Rençber, A., *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Saban, N., (2023)., *Vergi Hukuku,* İstanbul, Beta Yayıncılık, 13. Baskı.

Seyhan, M., (2018)., *Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Sonsuzoğlu, E., (2013)., Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2. Baskı.

Soydan, B., (2015)., *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi.* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Şener O. H., (2022). *Teorik ve Pratik Ortaklıklar Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 5. Baskı.

Şener, O. H., (2017). *Limited Ortaklıklar Hukuku.* Seçkin Yayıncılık, Ankara

Şenyüz, D., (2020)., *Vergi Ceza Hukuku,* Ekin Kitabevi, Bursa, 11. Baskı.

Şenyüz, D., Yüce M., Gerçek M., (2023)., *Türk Vergi Sistemi,* Ekin Kitabevi, Bursa, 20. Baskı.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, M., (2024)., *Vergi Hukuku Genel Hükümler,* Ekin Kitabevi, Bursa, 15. Baskı.

Tarakçı, H. (2003). *Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Nevi Değiştirme-Tam Bölünme-Kısmi Bölünme-Hisse Değişimi.* Polaris Yayıncılık, Ankara.

Taşdelen, A,. (2010)., *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara,

Taşer, A. (2020). *Vergi Yargılamasında Ehliyet.* On İki Levha Yayıncılık

Tekinalp, Ü. (2015), *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku,* Vedat Kitapçılık, İstanbul, 4. Baskı.

Tunaoğlu, O. (2018). *Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebligat.* On İki Levha Yayıncılık

Tuncay, A. C., Ekmekçi, Ö., (2013), *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri,* Beta Yayıncılık, İstanbul, 16. Baskı.

Turhan, S., (1977)., *Vergi Teorisi,* Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1. Baskı,

Uyanık, A., (2021)., *Konkordato*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı.

Uzun, A., (2020)., *Türk Hukukunda İş Ortaklıkları ve Vergilendirilmesi,* İstanbul, On İki Levha Yayıncılık,

Ünlütepe, M., (2021)., *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Üstün, G., (2018). *2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda Bağlantılı Davalar ve Aynı Dilekçeyle Dava Açılabilecek Haller,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Yaltı, B. (2009). "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", Akçaoğlu, E., Solak Akman, İ. (Ed.), *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt-I*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, ss. 507-536.

Yaltı, B., (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları,* Beta Yayıncılık, İstanbul.

Yaltı, B., Özgenç, S. A., (2007)., *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı,* Beta Yayıncılık, İstanbul, 2. Baskı.

Yasaman, H, Poroy, R., (2022). *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 19. Baskı.

Yegin, F., (2018). *TTK ve Vergi Kanunları Açısından Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Bölünme İşlemleri ve Uygulamalı Örnekler,* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Yıldız, Ş., (2018). *"Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, Makalelerim, On İki Levha Yayıncılık, 2. Baskı.

Yılmaz, S., Yıldırım, A., (2023)., *Medeni Hukuk-1,* Seçkin Yayıncılık, Ankara, 4. Baskı.

Yüce M., Çelik M., (2017). *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku,* Ekin Yayınevi, Bursa.

Yüce, M., (2014)., Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler, Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Ekin Yayınevi, Bursa.

Yüce, M., (2021). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü,* Adalet Yayınevi, Ankara. 2. Baskı.

Yünlü, S., (2019)., *Yardımcı Kişilerin Fiillerinden Sorumluluk.* On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.

Süreli Yayınlar

Akıllı, H., (2013)., "Kamu Hizmeti İmtiyazından Yap-İşlet-Devret Yöntemine: Yasal Serüven", *Sayıştay Dergisi,* S. 89, ss. 91-114

Akkaya, M., (1997)., "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 46, S. 1-4, ss. 185-208.

Aksu Özkan, R., (2020)., "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 Tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi", *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi,* C. 6, S. 1, ss. 1-28.

Aksu Özkan, R., (2020)., "Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 10, S. 1, ss. 226-267.

Al Kılıç, Ş., (2019)., "Anonim Şirketlerde Pay Sahiplerinin Tasfiye Payı Alma Hakkı", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 23, S. 4, ss. 47-97.

Apalı, İ., (2018)., "Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Sermaye Azaltımı ve Tasfiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi,* C. 28, S. 128, ss. 179-192.

Arabacı, Ö., Sönmez, F., (2014)., "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunundaki Anonim ve Limited Şirketlerin Tasfiyesine İlişkin Düzenlemeler, Getirilen Yenilikler ile Örnek Muhasebe Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi,* C. 24, S. 124, ss. 41-68.

Bahçeci, B., (2015)., "*İflas İdaresinin Kamu Alacağının İflas Masasına Kaydını Reddetmesi Sorunu",* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 64, S. 4, ss. 975-1014.

Balcı, T., (2005).,"Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye-3"*, Maliye ve Sigorta Yorumları,* C. 19, S. 448, ss.142-146.

Baştuğ, İ., (1966) Kollektif Şirketin Tasfiyesi, Tasfiye Memurlarının Seçimi ve Görevlerinin Son Bulması, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi,* C. 3, S. 3, ss. 505-518.

Batı, M., Gafar, U. H., (2020)., "Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis İn İdem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış" *Maliye Çalışmaları Dergisi*, S. 64, ss. 15-29.

Beceren, M., Ersoy, A., (2006). "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Dayanışma. 89*, ss.6-11.

Bidasari, A., Ambarsari, R., Zakaria, F. A., Wijaya, D. I. K., (2022)., "Legal Liability of the Liquidator for Settlement of Assets and Legal Entity Status due to the Dissolution of the Limited Company", *KnE Social Sciences*, C. 2022, ss. 582-594.

Bozdal, Y., (2005). "Kurumlarda Tasfiye İşlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yasal Düzenlemeler", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, S. 436, ss.

Bozgeyik, H. (1999) "Anonim Şirketin Tasfiyesinde Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu" *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,* C. XV, S. 1, 153-180.

Bulut, N. (2010) "İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 30, Sayı: 350.

Çelik, M. & Yüce, M. (2020). "Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi" . *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* , 0 (16) , ss: 139-162.

Çelik, B., (2000)., "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S:4, ss:121-126.

Dayanç Kuzeyli, N. N. (2019). "Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergi Sorumluluğu" . *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* , 9 (1) , ss: 129-158.

Değirmendereli, A. (2015). "Türk ve Alman Vergi Hukukunda Tüzel Kişi Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu". *Leges Hukuk Dergisi.* C: 6, S: 64, Ss: 57-79.

Demirbaş Aksüt, B. (2014)., "Kamu İcra Hukuku'nda Menfaat Dengesi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, ss: 4671-4735

Demirsatan, B., (2016)., "Hukuka Aykırı Tasfiyenin Tüzel Kişiliğe Etkisi.", *İstanbul Hukuk Mecmuası.* C: 74, S: 2, Ss: 685 – 708.

Doğrusöz, B., (1986)., "Amme Alacakları Karşısında Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi,* S: 59.

Durmuş, A. H., (2016). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Tasfiye Başlangıcı Bilançosu". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* C. 15, S. 30, ss. 15-41.

Erdoğan, R., (2020), "Anonim Şirketlerde Ek Tasfiye", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,* S. 43, ss. 115-144.

Erkin, G. (2015)., "Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunmasında Sorumluluk Müessesesi.", *Leges Hukuk Dergisi,* C: 6, S: 64, Ss: 106-140.

Geçer, A. E., *"Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk"*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2017, S. 129, ss. 107-132

Gerçek A., (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 54, S.3, ss. 157-193.

Günday, M., (1997). "İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları", *Anayasa Yargısı,* S. 14, ss. 347-363.

Güneş, H. İ., (2007). "5520 Sayılı KVK'da Tasfiye", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,* S. 48.

Gürboğa, E., Akgül, F., (1997) "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu", *Vergi Sorunları,* Yıl 16, S. 110, ss. 157-193

Kaplan, İ., (2016). "6102 Sayılı YTTK Hükümlerine Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri Ve Diğer Üst Yöneticilerin, Şirkete, Ortaklara Ve Şirket Alacaklılarına Karşı Hukuki Sorumluluğu." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 65, S.4, Ss. 3493-3510.

Kaya, İ. (2020). "Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* , 6 (1) , ss: 133-157.

Kumrulu, A., (1988)., "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C: 40, S:1.

Narter, R. & Arıkan, A. (2018). "Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali ". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,* , (34) , ss: 143-163.

Önbaş N., (2013)., "Ceza Sorumluluğunun Gelişimi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 8, S.2, ss.387-416.

Özel, Ç., Burçkin H. E., (2020), "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Hukuki Niteliği ve Kapsamı", *Vergi Sorunları Dergisi,* C. 43, S. 382, ss. 9-21.

Özel Ç, Burçkin H. E., (2020)., "Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar" *Vergi Sorunları Dergisi,* S. 385.

Pınar, B. (2021)., "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s:23, ss: 295-313.

Saban, N., (1996)., "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK 35 ve Mük. 35. md." *Vergi Sorunları Dergisi.*

Saban, N., (1995)., "3568 ve 408 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları: Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 80, ss. 93-128

Sevi, A. M. (2016). "Anonim Ortaklıkta Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyesi Adına Tescil Edilen Gerçek Kişinin Hukukî Sorumluluğu". *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, S. 32.

Silahşör, M., (2016)., "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi,* C. 2, S. 1, ss. 67-79.

Şener, O. H., (2002)., "Anonim Ortaklıklarda Tasfiye Memurunun Mahkemece Azli ve Atanması (TTK 442/II)". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.* C. 4, S. 1, ss. 159-196.

Şenyüz, D., (2021). "Vergi Aflarında Vergi Borcunu Sona Erdiren Bir Sebep Olarak "Yenileme"" *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* , 29 (3) , ss: 1591-1621 .

Şenyüz, D., (2019)., "İflasta Vergi Alacakları ve Sırası". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* S:67, Ss: 891-952.

Şenyüz, D. (2016). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyaı ve Cezasından Sorumluluğu*" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:22, Sayı: 3, SS: 2557-2575 .

Ufuk, T. M., (2009). "Vergi Hukukunda Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, S. 193, ss. 59-63.

Ümit, C., (2021)., "Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçunda Cezai Sorumluluk". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 70, S. 4, ss. 1261-1296.

Yavuz, M., (2019). "6183 Sayılı Kanun Kapsamında Tasfiye Halindeki Şirketlerde Amme Alacağının Korunması", *Mali Çözüm Dergisi,* C. 29, S. 154, ss. 251-261.

Yavuz, M., (2017)., "Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Memurlarının Atanma ve Görevden Alınma Usulü", *Vergi Raporu Dergisi,* S. 209, ss.133-138.

Yıldırım, A. H., (2007). "Anonim Ortaklık Tasfiye Memurlarının Temsil Yetkisini Kullanmaları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* C. 9, S. Özel Sayı, ss. 931-956.

Yılmazoğlu, Y. E., (2022). "Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri", *Ankara Barosu Dergisi,* C. 80, S. 3, ss. 255-327.

Diğer Yayınlar

Saban, N., (1986)., *Vergi Hukukunda Sorumluluk,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.