

ANONİM ŞİRKETLERİN ÖDENMEMİŞ VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUKLARI YÖNÜNDEN YÖNETİM KURULU BAŞKAN ve ÜYELERİ İLE MURAHHASLARIN DURUMU

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 08.10.2010

I. Giriş ve Konunun Sınırlandırılması

Anonim şirketlerin bir tüzel kişi olarak haklardan yararlanma ehliyetleri (hak ehliyeti, Türk Medeni Kanunu 'MK' md.8) "*konu*"larıyla sınırlıdır.¹ Yararlanma ehliyeti bulunmayan durumlarda, kullanma ehliyetinden de (fiil ehliyeti, MK md.9) söz edilemeyeceğinden, ana sözleşmede belirtilen konu dışında yapılan işlemler hukuken hiç doğmamış, diğer bir ifade ile "*yok*" sayılırlar.²

Anonim şirketler, (kanunun öngördüğü diğer organlar gibi) bulunmaması halinde şirket için infisah nedeni (TTK md. 435) sayılacak yönetim kurulu (idare meclisi) tarafından idare ve temsil olunur.(TTK md. 317) Anonim şirketin yürütme ve temsil organı olan yönetim kurulu, nitelik yönünden bir "*kurul-organ*"dır. Diğer bir deyişle, tüzel kişilik gibi soyut bir kavram olan yönetim kurulu, üyelere kuruludur ve ona, üye olan gerçek kişiler (yönetim kurulu üyeleri) canlılık verir.³ Bu yüzden ki yönetim kurulu, ancak kanunun aradığı yetersayıda üyenin bir araya gelmesiyle belirli konularda işlem yapabilme yeteneği kazanır. TTK'nun "*Anonim şirketlerin esas mukavelesiyle tâyin veya umumi heyetçe intihap edilmiş en az üç kişiden ibaret bir idare meclisi bulunur.*" şeklindeki hükmü de bu yoldadır. (TTK md. 312/bir)

Yönetim kurulu, anonim şirketin devamlı bir organı olup, bütün organları bünyesinde toplayan bir üst organ niteliğine sahip genel kurulun ağır işleyen bir organ olması nedeniyle ortaya çıkmış ve şirketin kuruluşundan (tüzel kişilik kazanmasından) tasfiye bitimine (sona ermesine) kadar görev yapan bir organdır.⁴

¹ TTK'nun, "*Ticaret Şirketleri*" başlıklı İkinci Kitabı'nın "*Umumi Hükümler*" başlıklı Birinci Faslında yer alan 136. maddesine göre anonim şirketler bir ticaret şirkettir ve "*Hükmü Şahısların Ehliyeti*" başlıklı 137. maddesinde ise; "*Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur.*" hükmü yer almaktadır.

² Reha POROY-Ünal TEKİNALP-Ersin ÇAMOĞLU, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, Beta Basım, Güncelleştirilmiş 5. Bası, İstanbul 1993, s.255.

³ POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s. 244.

⁴ TTK'nun, "*Şirketin Tescil ve İlanı*" başlıklı 300. maddesinde, "*Kuruluş umumi heyetinin yapılmasından sonra 15 gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur.*" hükmünden sonra "*Tescil ve ilân edilecek hususlar şunlardır:*" şeklinde belirtilen unsurlar içinde, "*7. Şirketin ne suretle temsil olunacağı*" ve "*8. İdare meclisi âzalarıyla şirketi temsile salâhiyeti kimselerin ad ve soyadları, ikametgâhları ve tâbiyetleri*" sayılmaktadır. Tasfiye sürecinde yönetim kurulunun konumu ile ilgili olarak ise Bkz. TTK md. 440, 441.

Çalışmamız özetle, konu anonim şirketin ödenmemiş vergi borçları olduğunda anonim şirketin “*kanuni temsilcisi*” olan yönetim kurulunun sorumluluğunun ne şekilde tespit edileceği ile ilgilidir. Bir başka deyişle çalışmamız, soyut bir kavram olarak bir kurul-organ olan yönetim kurulunun, şirket vergi borçlarından sorumluluğunun somutlaştırılması çabası ile sınırlıdır.

II. Kanuni Temsilci Kavramı ve Vergi Hukuku Yönünden Önemi

Vergi hukukunun temel usul kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen (terettübeden) gerçek ve tüzel kişi; vergi sorumlusunu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlamaktadır. (VUK md. 8) Yine VUK, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığını belirtmektedir. (VUK md. 9) Mükellef veya vergi sorumlusunda ehliyet aramayan Kanun, kanuni temsilci için ehliyet aramaktadır.

Bu çerçevede ele alındığında mükellef veya vergi sorumlusu gerçek kişi ya da tüzel kişi olabilirken, kanuni temsilci sadece gerçek kişi olabilir.⁵ Anonim şirket, bir ticaret şirketi olarak verginin mükellefi olabileceği gibi, ödediği iş yeri kirasından yapacağı Gelir Vergisi tevkifatı ile örneklenebileceği üzere verginin sorumlusu da olabilir.

Bir verginin ödenmesinden, herkesten önce, o verginin kanunla belirlenen mükellefi sorumludur. Ancak bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte, kanunlarda gösterilen şekliyle, üçüncü kişiler de sorumlu olurlar.⁶

Bu durumda, bir kanuni temsilci olarak, anonim şirket yönetim kurulu (şimdilik kurul olarak) vergi hukuku yönünden nerede konumlandırılacaktır?

VUK, “*Kanuni temsilcilerin Ödevi*” başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” hükmünü getirmekte ise de bu hükümde ne “*mükellef*” ve ne de “*vergi sorumlusu*” kavramı yer almamaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında; “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.*” şeklinde yer alan hükümde;

- Vergi sorumlusu ya da mükellef kavramı kullanılmadığından, “*yukarıda yazılı olanlar*” gibi bir kavram kullanılarak,
- Mükellef ya da vergi sorumlusu “*bunlara*” diye işaret edilerek,
- Mükellef ya da vergi sorumlusunun, mükellef ya da vergi sorumlusu olmaktan kaynaklanan vergi hukuku ile ilgili görevleri (ödevleri) “*düşen ödevler*” diye belirtilerek,
- Mükellef ya da vergi sorumlusundan “*tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar*”ın,
- Kanuni temsilcilerden ancak “*kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin*”den alınacağı,

⁵ Turgut CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. baskı, Ankara 2006, s. 9.

⁶ Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara 1995, Sayfa 67

düzenlenmektedir.

Görüldüğü üzere, VUK, “*vergi sorumlusu*” kavramını, “...*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan...*” kişiyi tanımlamaya tahsis edince (VUK md. 8), bir amme borcu olan vergi borcunun ödenmesinden mükellef veya vergi sorumlusu yanında veya devamında sorumluluğu doğabilecek kişiler için kullanılabilir bir kavram da kalmamıştır. Zaten Kanun bu nedenle, mükellef ya da vergi sorumlusu olan,

- Tüzel kişiler
- Küçükler
- Kısıtlılar
- Vakıflar
- Cemaatler

gibi geçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri önce sayıp, bunların kanuni temsilcilerinin (Tüzel kişiliği olmayanlarda idare edenlerin) sorumlu olduğunu belirttikten sonra “*yukarıda yazılı olanlar*” gibi kaçamak bir kavram kullanma yoluna gitmiştir.

VUK'nun yukarıya aldığımız “*vergi sorumlusu*” tanımı, örneğin işyeri kira geliri elde eden ve elde ettiği kira nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefi olan mülk sahibine kiracı tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi tevkif edilmesi nedeniyle kiracının vergi sorumlusu olmasını kavramaktadır.⁷ Ancak aynı “*vergi sorumlusu*” tanımı, örneğin anonim şirket yönetim kurulu gibi kanuni temsilcilerin ya da limited şirket ortaklarının asıl borçlu şirketçe ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulmasını ya da mirasçının murisin vergi borçlarından sorumluluğunu kavramaktan uzaktır.

O yüzden doktrinde bazı yazarlarca; “*vergi borcunda sorumluluk – vergi borcunda teselsül – vergi borcunun intikali*”⁸ ya da “*vergi sorumluluğu kurumunda özne-nesne ilişkisi*” başlığı altında “*kanuni temsilcilerin sorumluluğu – vergi kesenlerin sorumluluğu – mirasçılardan sorumluluğu*”⁹ gibi ayrımlar yapılmakta, bir kısmı konuyu “*verginin tarafları*” ana başlığı altında¹⁰ bir kısmı ise vergi sorumlusu başlığı altında “*vergi kesenlerin sorumluluğu – temsilcinin vergiyle ilgili sorumluluğu – diğer sorumluluk türleri*” altında¹¹ irdelemeyi tercih etmektedir.

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında¹², Türk vergi sistemindeki “*vergi mükellefi*” ve “*vergi sorumlusu*” kavramlarının açıklamasını şu şekilde yapmıştır:

“*Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağı için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK.nun 19. maddesinde ‘Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile*

⁷ Benzeri örnekler için Bkz. Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996, 4. Baskı, Sayfa:41

⁸ AKSOY, s. 40-46

⁹ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta, İstanbul 2006, 4. Bası, Sayfa: 96-128

¹⁰ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Ocak 2006, Sayfa: 69-86

¹¹ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı, 2009, Sayfa: 54-61

¹² Anayasa Mahkemesi'nin 18.07.1994 tarih ve E:1994/46 K:1994/57 sayılı kararı.

doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder' biçiminde tanımlanmıştır.

Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi 'vergi yükümlüsü' (mükellefi); başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) 'vergi sorumlusu'durlar.

Vergi hukukumuzda kamu alacağının tahsili için kimi yasa kuralları ile çeşitli sorumluluklar getirilmiştir.

Vergi sorumluluğu, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Yasalarında verginin kaynağında kesilmesi amacıyla yönelik olarak düzenlenmiştir. Vergilendirmedeki bu sorumluluk, genelde en çok uygulanan sorumluluk biçimidir. Bu sorumluluğun yanında, kimi yasalarda o verginin özelliğinden doğan başkaca sorumluluk halleri de düzenlenmiştir.

Bu açıklamalarda yer alan haliyle, "vergi sorumlusu" ya da "vergi sorumluluğu" kavramı, çalışmamıza konu olayları tam olarak kavrayamadığından ve VUK.nda yer alan haliyle vergi sorumluluğu beyanname verme (Örneğin 2 no.lu KDV veya Muhtasar Beyanname gibi) şekli mükellefiyetleri de içerdiğinden, bir anlamda mükellefiyete yakın bir kavram olduğundan, **biz** sadece vergi (amme) borcunun ödenmesi ile ilgili olarak yani maddi mükellefiyet anlamında; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), VUK.ndan kaynaklanan sorumlulukları örneğinde olduğu gibi teselsülün söz konusu olduğu alanlarda "müteselsilen sorumluluk" ve bu müteselsil sorumluluk dışında kalan tüm haller için de örneğin anonim şirket yönetim kurulunun ya da limited şirket ortaklarının sorumluluğunu kavramak üzere "ikincil sorumluluk" ¹³ kavramını kullanmayı tercih etmeyiz.¹⁴ Burada kullandığımız, müteselsil sorumluluk, tam teselsülü, ikincil sorumluluk ise eksik teselsülü¹⁵ karşılamaktadır.¹⁶

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 3. maddesi, "Amme borçlusunu veya borçlu terimi"nin, "Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini" ifade ettiğini düzenlemektedir.

Peki, anonim şirket yönetim kurulu (şimdilik kurul olarak), anonim şirketin vergi (kamu) borçları nedeniyle, daha en başta kamu borçlusunu olarak mı kabul edilecektir?

VUK'nun 19. maddesine göre vergi alacağı, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." ve "Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." Vergi borcu bu andan itibaren kamu

¹³ Her ne kadar bu çalışma da dâhil bazı çalışmalarımızda "ikincil sorumluluk" kavramını kullanıyor olsak da "Sorumlu tutmak" gelişigüzel bir yaklaşım ve sıradan ve ikincil bir konum (statü) değildir.

¹⁴ VUK'nda tanımlanan vergi sorumlusu tarhiyatın muhatabı konumunda olup asıl borçlu konumundadır. Bu nedenle asıl borçlu konumundaki vergi sorumlusunca ödenmeyen vergi borçları içinde ikincil veya müteselsil sorumluluk söz konusu olabilir. Tüm bu kişilerin vergi sorumlusu çatısı altında ele alınması sadece bu nedenle dahi doğru görünmemektedir.

¹⁵ Konuya ilişkin olarak Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları 2**, Etki Yayınları, İzmir 2010, s.272-299.

¹⁶ Vergi hukukunda teselsül ile ilgili ayrıntılar için Bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş. 4. Bası, Ankara 2007, s.225-vd.

alacağıdır. (AATUHK md. 3 yollamasıyla AATUHK md. 1) Ancak vergi borcunun, vergiyi doğuran olay ile bizzat mükellef veya vergi sorumlusundan o anda tahsili mümkün değildir.

Vergiyi doğuran olaydan sonra, “...*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele...*” olan tarh (VUK md. 20) ve “...*vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi...*” olan tebliğ (VUK md. 21) işlemleri yapılmadan verginin “...*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi...*” olarak tanımlanmış tahakkuk (VUK md. 22) aşamasına geçmesi mümkün değildir. Bir başka deyişle verginin “...*kanuna uygun surette ödenmesi...*” olan tahsil (VUK md. 23) aşamasına geçmesi, vergiyi doğuran olayla değil, bundan sonraki süreçte ödevlerin yerine getirilmesi ile mümkün olacaktır.

Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun, vergilendirme ilgili ödevleri şunlardır:

- Vergiyi doğuran olayı, bu olayın gerçekleştiği dönemde doğru bir şekilde vergi idaresine bildirerek verginin tarhını sağlamak. (Yasal süresinde beyanname verilmesi örneği)
- Tarh edilen vergiyi tebliğ almak. (Tahakkuk fişi düzenlenmesi tebliğ hükmündedir!)
- Bu şekilde tarh ve tebliğ süreçlerinin tamamlanması için idareyi tahrik ederek verginin tahakkuk etmesini sağlamak.
- Tahakkuk etmiş vergiyi, özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödemek. (AATUHK md. 37)

Bu ödevleri kim yerine getirecektir, ya da yerine getirilmesini sağlayacaktır sorusunun anonim şirketler yönünden cevabı yönetim kurulu şeklindedir. Buna göre, “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler...*” şeklindeki hükümde yer alan ödevlerin ne olduğu da ortaya çıkmış olmaktadır. Bir başka deyişle, “*kanuni temsilciler... tarafından yerine getirilir.*” denilen ödevler bu ödevlerdir.

Bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi gereken durumda, VUK, “*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...*” “...*mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar*” için “...*kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin...*” sorumlu olacağını öngörmektedir.

Bu durumda VUK’nun 10. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarının birlikte okunması ve bu hükümle birlikte ayrıca AATUHK’nun mük. 35. maddesinde yer alan; “*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, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*” hükmünün ele alınması gerekmektedir.

Buna göre, ister müteselsil, isterse ikincil sorumlu konumundaki kişiler şekli mükellefiyetle ödevli olmadıkları gibi, asıl amme borçlusu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu adına tahakkuk eden vergi borçları nedeniyle, borcun asıl borçludan tamamen veya kısmen

tahsil edilemeyeceği anlaşılmadıkça doğrudan takibe tabi tutulamamaktadırlar.¹⁷ (Müteselsil sorumluluk hallerinde, örneğin YMM'in sorumluluğunda dahi Danıştay, asıl borçlu hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmesinden önce YMM hakkında takip yapılamayacağı yönünde karar vermektedir.) Bu kişiler hakkında cebren tahsil yöntemlerinin (AATUHK md. 54) uygulanabilmesi için 6183 sayılı Kanunun "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir 'ödeme emri' ile tebliğ olunur*" hükmünün (AATUHK md. 55) yerine getirilmesi gerekli olmaktadır. Üstelik bu kişiler asıl borçlu ile birlikte aynı anda takip de edilememektedir.(VUK md. 10 ve AATUHK md. 35, mük. md. 35)

Yukarıdaki tanım ve açıklamalara göre vergi hukuku yönünden kanuni temsilci, ne asıl borçludur, ne de asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini kendi adına yerine getiren kişidir. Kanuni temsilci, temsil ettiği asıl borçlunun, yani mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getiren ve vergi idaresinin doğrudan muhatabı olmayan gerçek kişidir.¹⁸

Bu veriler ışığında konu vergi olduğunda amme borçlusunu sıfatı,

- Ya verginin tarh-tebliğ ve tahakkuk süresi sonunda aslen,
- Ya da, asıl borçlusunu tarafından ödenmemiş verginin takibi için diğer kişilere ödeme emri tebliği ile,

olmak üzere iki halde doğabilmektedir.

Kanuni temsilcinin, kamu borçlusunu olması, işte asıl borçlunun ödemediği verginin takibi için kendisine kendisi adına düzenlenmiş ödeme emri tebliği aşamasında gerçekleşmekte, bundan önce kanuni temsilci kamu borçlusunu olarak değerlendirilmemektedir.

Açıklamalarımız, kanuni temsilcinin verginin mükellefi veya vergi sorumlusu olmadığını, hatta asıl borçlu ile birlikte takip edilememelerinden dolayı müteselsil borçlu olarak dahi kabul edilemeyeceğini¹⁹ ve bunun vergi hukukuna özgü, vergi (amme) alacağının tahsilini güvence altına almaya yönelik özel bir korunma yöntemi ya da müessese olduğunu; var olma nedeninin kanuni temsilciye vergi ile ilgili olarak amme borçlusunu sıfatını yüklemek olduğunu ortaya koymaktadır. Kaldı ki kanuni temsilcinin amme borçluluğu sıfatı, şartlar oluşuncaya kadar potansiyel amme borçlusunu olarak askıdadır.²⁰

¹⁷ Mustafa ALİ SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004, s. 255 vd.

¹⁸ CANDAN, s. 9.

¹⁹ Öğretide, "*bir şekilde*" kanuni temsilcilere atfen "*müteselsil sorumlu*" ya da "*müteselsil borçlu*" kavramlarının kullanıldığı sıkça görülen bir durumdur. Örnek olarak Bkz. Sedat Abdullah ARISOY, "*Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları*", **Vergi Dünyası**, Eylül 2009, Sayı:337. Oysa örneğin, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 26.04.2007 tarih ve E:2006/5416 K:2007/2766 sayılı kararında belirtildiği üzere, tüzel kişinin ödenmemiş vergi borçları için kanuni temsilcilerine usulüne uygun ödeme emri tebliğ edilip alacak bunlar açısından kesinleştirilmeden kanuni temsilci aleyhine tasarrufun iptali davası açılmamaktadır. Yine örneğin, Danıştay 4. Daire'nin 28.04.2008 tarih ve E:2007/4821 K:2008/1577 sayılı kararında belirtildiği üzere ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz, ancak asıl borçlu şirket hakkında uygulanabilmektedir.

²⁰ Potansiyel amme (vergi) borçluluğu kavramı ile ilgili Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, "*Yeni Bir Kavram: Potansiyel Vergi (Amme) Borçluluğu*", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2010, Sayı:73 ve Şubat 2010, Sayı:74.

Buna göre kanuni temsilci; mükellef olmadığına göre, kendisine vergi borcu düşen kişi olarak değerlendirilemez. (VUK md.8/bir) Vergi sorumlusu olmadığına göre, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi değildir. (VUK md. 8/iki) O halde vergi sorumlusu olmadığına göre, vergi kanunlarında geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsıyor olmasının (VUK md. 8/dört) kanuni temsilci açısından bir önemi yoktur. Diğer taraftan, bunun sonucu olarak "vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" şeklindeki VUK md. 8/üç, kanuni temsilciler için geçerli değildir.²¹

Bu durumda, vergi kanunlarında mükellef veya vergi sorumlusu için öngörülen hiçbir düzenlemenin, hüküm içeriğinde özel olarak belirtilmediği sürece kanuni temsilciler hakkında uygulanamayacağını, uygulanma yolundaki çabaların ancak yasaklanmış yorum²² yöntemlerinin kullanılmasının bir ürünü olarak Anayasanın 73 ve VUK'nun 3. maddelerine aykırı olacağını bir öndeğer olarak almak gerekir. Devamla, vergi kanunları kanuni temsilciyi tanımlamadığına ve hukuk sistemimizde kanunlar arasında astlık-üstlük ilişkisi olmadığına göre, özel kanunlarda tespit edilen kanuni temsilci tanımlarının vergi hukuku yönünden dikkate alınması ve özel kanunların kanuni temsilciyi tespit etme vergi hukukuna (aslında vergi hukuku ile ilgilenenlere) ters ilkeler benimsemesi halinde dahi yine de özel kanunların uygulanması gerektiği açıktır. Zaten vergi kanunlarının, amaç ve konuları dışına taşıp, ticari-medeni ya da diğer ilişkileri velhasıl hayatın her aşamasını düzenlemesini beklemek de doğru olmayacaktır. Unutulmamalıdır ki hayata ve ilişkilere yön veren tek neden vergi değildir.²³

Aşağıdaki bölümlerde sık sık TTK, ana sözleşme, yönetim kurulu kararı, genel kurulu kararı gibi kavramları kullanacak olmamız, burada yaptığımız açıklamaların temel nedeni olarak kabul edilmelidir. Çünkü şirket ana sözleşmesi, kanunun izin verdiği ve/veya yasaklamadığı

²¹ Aynı yönde görüşler için Bkz. CANDAN, s.8-9-10 ve 33.

²² Mükellef veya vergi sorumlusu hakkındaki kanun hükümlerinin kanuni temsilciler hakkında uygulanmaya çalışılması görüşümüze göre kıya yoluyla yorumdur. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN'a göre; "Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın, nitelikleri ve özellikleri ona benzeyen, fakat kanunda yer almayan diğer bir olaya uygulanmasıdır." Bkz. Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 29. KARAKOÇ, bizimde katıldığımız üzere "Kıyasa kanun boşluklarını doldurma amacıyla başvurulabilir. Ancak, vergi hukukunda boşluk doldurmak için kıyasa başvurmak, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir. Aksi halde, vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olayların yaratılabilmesi veya mevcut vergi yüklerinin değiştirilebilmesi mümkündür." görüşündedir. Bkz. KARAKOÇ, s. 171.

²³ Bu bölümde yapılan açıklamalar, ÖZSÜT'ün "... Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde anonim şirketlerin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı, 319. maddesinde de şirket mukavelesinde idare meclisi üyelerinden en az bir üyeye temsil yetkisi verileceği belirtilmiştir. **Şirketi temsil ile yetkili kılman yönetim kurulu üyesinin (muraahhas aza) temsilcilik sıfatı kanundan değil, sözleşmeden doğmaktadır. VUK'nun 10. maddesinde öngörülen temsilcilik kanundan doğan temsilcilik olduğundan ve TTK'nun 317. maddesi kanuni temsilcinin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden; vergi hukuku yönünden sorumluluk, muraahhas azada değil, kanuni temsilci durumundaki yönetim kurulundadır. Nitekim muraahhas aza, yönetim kurulu adına belirli işlemleri yapmakla yükümlü olup, bu yükümlülüğün sonucu olarak bazı yetkilere sahiptir. Bu yetkinin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise yönetim kurulundadır. Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur.**" şeklindeki ifadeleriyle temsil ettiği görüşün, özellikle vergi idaresi mensupları tarafından çokça benimsenmiş ve hatta zamanla Genel Tebliğlere dahi yansımış olması nedeniyle ayrıntılı tutulmuştur. Sözü geçen görüş için Bkz. Tuğrul ÖZSÜT, "3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Şubat 1989, Sayı: 90. Görüşümüze göre, ÖZSÜT'ün sözünü ettiği ve alıntılar yaptığı Danıştay kararı, Danıştay 4. Daire'nin E:1977/2269 K:1978/505 sayılı kararındır. Söz konusu kararın tam metni için Bkz. Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1998 Ankara, s. 152. Karara yönelik eleştirilerimiz çalışmanın metni içinde yer almaktadır.

her alanda, kanuni temsilcinin belirlenmesinde diğer tüm normatif düzenlemelerin önüne geçmektedir ve özel sözleşme bir anlamda vergi idaresini de bağlamaktadır.

III. Anonim Şirketlerin Yönetim ve Temsili

Anonim şirketlerin ana sözleşmesi ile atanmış veya genel kurulca seçilmiş en az üç kişiden²⁴ ibaret bir yönetim kurulu (idare meclisi) bulunur. (TTK md. 312) Anonim şirket, **kural olarak** yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. (TTK md. 317)

Yönetim kurulu pay sahibi üye ortaklardan oluşur. Ancak pay sahibi olmayan kişiler üye seçilirse, bunlar pay sahibi sıfatını kazandıktan sonra işe başlayabilirler. Tüzel kişiler pay sahibi olsa dahi yönetim kurulu üyesi olamazlar, ancak bu tüzel kişiliğin temsilcisi olan gerçek kişiler yönetim kuruluna üye seçilebilirler. (TTK md. 312)

Ancak, Devlet, valilik, belediye gibi kamu tüzel kişilerinden birisine ana sözleşmede yazılı olmak şartıyla pay sahibi olmasa dahi, konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim ve denetim (murakabe) kurullarında temsilci bulundurmamak hakkı verilebilir.²⁵

Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle seçilirler. Ana sözleşmede aksine hüküm yoksa tekrar seçilmeleri mümkündür. (TTK md. 314)²⁶ Yönetim kurulu üyelerinden her biri, itibari kıymetleri esas sermayenin en az yüzde birine karşılık gelecek kadar hisse senetlerini şirkete tevdi etmek zorundadır.²⁷ Ancak, esas sermayenin yüzde biri 5.000 lirayı²⁸ aşarsa fazlasının tevdi zorunlu değildir. Tevdi olunan hisse senetleri üyenin genel kurulca ibrasına kadar görevinden doğan sorumluluğa karşı rehdilmiş hükmünde olup başkalarına devrolunamaz ve şirketten geri alınamaz. Yönetim kurulunun onayı ile bu hisse senetleri, bir üçüncü kişi tarafından da tevdi edilebilir. (TTK md. 313)²⁹ Kamu tüzel kişilerini temsilen yönetim kurulu üyeliği söz konusu olursa, bunlar pay senetleri tevdi etmek mükellefiyetinden muaftırlar. (TTK md. 275)

Yönetim kurulu üyelerinin, şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında “*Şirket işlerini ücretle idare eden şerik tıpkı bir vekil gibi mesul olur.*” yolundaki Borçlar Kanunu

²⁴ Yönetim kurulu üye sayısının en az üç kişi olması gereğinden yola çıkılarak örneğin dört üyeli yönetim kurulu seçilmesi TTK. Md. 330 hükmü kıyasen uygulandığında mümkün değildir. Genel kabul, yönetim kurulu üye sayısının 3, 5, 7 gibi tek sayılı olmasıdır.

²⁵ TTK md. 275. Ayrıca yine bu hükme göre; bu tür şirketlerde pay sahibi olan kamu tüzel kişilerinin yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcileri ancak bunlar tarafından azlolunabilir. Kamu tüzel kişilerinin, şirket yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcileri, genel kurul tarafından seçilen üyelerin hak ve yetkilerine sahiptirler. Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim ve denetim kurullarındaki temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiil ve yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve onun alacaklıları ile pay sahiplerine karşı sorumlu olup, tüzel kişiliğin rücu hakkı saklıdır.

²⁶ Kamu tüzel kişilerini temsilen yönetim ve denetim kurullarında bulunan kişilerle ilgili TTK md. 275 ayrıca incelenmelidir.

²⁷ Bu hükümden hareketle, hisse senedi çıkarmamış anonim şirketlerin durumu, yönetim kurulu üyeliklerinin geçerliliği ve hisse senedi tevdi etmemiş üyelerden kurulmuş yönetim kurulunun şirketi temsil ve ilzam yetkisi bulunup bulunmadığı yönünden tartışmaya açıktır. Bir başka ifade ile görüşümüze göre, anonim şirketler açısından hisse senedi çıkarmak, yaptırım kanunda ayrıca belirlenmemiş olsa da sadece bu hükümden dolayı zorunludur.

²⁸ Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu doğduğunda kullanılmak üzere tevdi zorunlu kılınan hisse senedi tutarı günümüz koşullarında çok anlamlı değildir.

²⁹ Kamu tüzel kişilerini temsilen yönetim ve denetim kurullarında bulunan kişilerle ilgili TTK md. 275 ayrıca incelenmelidir.

hükmü uygulanır. (TTK md. 320 yollaması ile BK md. 528/iki) Özetle, yönetim kurulu üyeleri, bir vekil asıla karşı nasıl sorumluydu, şirkete o şekilde sorumludur.

Yönetim kurulu, bir üyeliğin açılması durumunda, kanuni şartları taşıyan bir kişiyi geçici olarak yönetim kurulu üyesi seçip ilk toplanacak genel kurulun onayına sunar. Bu şekilde seçilen üye genel kurul toplantısına kadar görev yapar. (TTK md. 315)³⁰

Yönetim kurulu üyelerinden biri iflâsa tabi kimselerden olup da iflâsına karar verilir veya hacir altına alınır ya da üyelik için gerekli kanuni şartları kaydederse, görevi sona ermiş olur. Ağır hapis cezasıyla veya sahtekârlık, emniyeti suiistimal, hırsızlık, dolandırıcılık suçlarından dolayı mahkûmiyet halinde de aynı durum geçerlidir. (TTK md. 315) Ayrıca yönetim kurulu üyeleri, ana sözleşme ile belirlenmiş olsalar dahi genel kurul kararıyla azlolunabilirler. Azlonulan üyenin tazminat talebine hakkı yoktur.(TTK md. 316)³¹

Yönetim kurulu, her yıl üyeleri (âzaları) arasından bir başkan (reis) ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere bir başkanvekili (reisvekili) seçer. Yönetim kurulu ayrıca, işlerin gidişine bakmak, kendisine sunulan hususları hazırlamak, bütün önemli sorunlar ve özellikle bilânçonun düzenlenmesi hakkında rapor vermek ve kararlarının uygulanmasını gözetmek üzere, üyelerinden gereği kadar komite veya komisyon kurabilir. (TTK md. 318)³²

Ana sözleşmede yönetim ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit edilir. Burada önemli nokta, yönetim kurulunun en az bir üyesine “*şirketi temsil*” yetkisi verilmesi gereğidir. Ana sözleşme ile “*temsil yetkisinin ve yönetim işlerinin*” “*hepsinin veya bazılarının*” yönetim kurulu üyesi olan “*murahhaslara*” veya pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan “*müdürlere*”³³ bırakabilmek için genel kurula veya yönetim kuruluna yetki verilebilir. Bu düzenleme, “*anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*” **kuralının istinasıdır**. (TTK md. 319) Eğer ana sözleşme ile böyle bir belirleme yapılmamış ise bu durumda bu kural yani “*anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*” kuralı geçerli olmaya devam edecektir. (TTK md. 319 yollaması ile md. 317)

Bu noktaya kadar yaptığımız açıklamaları özetlersek:

1. Anonim şirket, kural olarak yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil edilir. Yönetim içe dönük, temsil ise dışa dönük iş ve işlemlerle ilgilidir.³⁴ Şirketin üçüncü kişilerle olan ilişkileri **temsil** kavramı altında toplanır.³⁵

³⁰ Kamu tüzel kişilerini temsilen yönetim ve denetim kurullarında bulunan kişilerle ilgili TTK md. 275 ayrıca incelenmelidir.

³¹ Kamu tüzel kişilerini temsilen yönetim ve denetim kurullarında bulunan kişilerle ilgili TTK md. 275 ayrıca incelenmelidir.

³² Bankacılık Kanunu hükümleri ayrıca incelenmelidir.

³³ Burada TTK md.319 hükmünde sözü edilen müdürler, **murahhas müdür** olarak algılanmalıdır. Her ne kadar TTK'nun devam eden hükümlerinde md. 342 ve devamında da müdürler ile ilgili düzenlemeler varsa bu iki kavram aynı değildir. Aynı yönde görüşler için Bkz. Nizam İPEKÇİ, **Ticaret Şirketleri Tatbikatı T.T.K. Şerhi**, Barış Yayınevi, 2. Bası, İstanbul 1998, s.1160. **Çalışmanın devamında murahhas üyeler için yapılan açıklamalar, murahhas müdürler için de geçerlidir.**

³⁴ TTK md. 321 öncesi üst başlık “*Temsil Salahiyeti*” şeklinde iken, md. 34 öncesi üst başlık “*İdare Vazifeleri*” şeklindedir. Ayrıca, “*Temsil yetkisi dış ilişkiye yönelik bir yetkidir. Yani üçüncü kişilerin menfaat alanına girmektedir. Bu nedenle, konu sınırı içinde kural olarak sınırlandırılması caiz görülmemiştir...*” ve devamı açıklamalar için Bkz. POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s. 255-256.

2. Ana sözleşmede yönetim ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit edilir.
3. Yönetim kurulu, ana sözleşmede yazılı olmak kaydıyla **en az** bir yönetim kurulu üyesine şirketi temsil yetkisi vermek zorundadır.
4. Ana sözleşme ile düzenlenmiş ise temsil yetkisi ve yönetim işlerinin hepsi veya bir kısmı yönetim kurulu üyesi olan (ve dolayısıyla pay sahibi olan) murahhaslara bırakılabilir.
5. Yine ana sözleşme ile düzenlenmiş ise temsil yetkisi ve yönetim işlerinin hepsi veya bir kısmı pay sahibi olmaları zorunlu olmayan müdürlere bırakılabilir.
6. Temsil yetkisi yönetim kurulu üyesi olmayan murahhas müdürlere veriliyorsa, yönetim kurulu üyelerinden de en az birinin temsil yetkisine sahip olması zorunludur. Kanun koyucu yönetim kurulu üyelerinden hiç olmazsa birinin temsil yetkisini muhafaza etmesini gerekli görmüştür. Bu üyelerin yetkilerinin herhangi bir şekilde sınırlandırılması mümkün değildir.³⁶
7. Eğer bu istisnai durumlar söz konusu değilse anonim şirketin, kurul halinde yönetim kurulunca yönetildiği ve temsil edildiği kabul edilir. (Yönetim kurulunun, ana sözleşme ile düzenlenmiş olmak kaydıyla en az bir yönetim kurulu üyesine şirketi temsil yetkisi vermesi zorunlu olup, bu durum kuralın istisnası değildir.) Diğer temsil şekilleri “*ana sözleşmeye göre temsil*” olarak adlandırılırken buna “*kanuni temsil*” adı verilir.³⁷ Bu durumda anonim şirket çift imza esasına göre temsil ediliyor kabul edilecektir. İşte bu halde tüm yönetim kurulu üyelerinin müşterek ve müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır.
8. Ana sözleşme ile; yönetim kurulu üyelerinden herhangi ikisinin birlikte şirketi temsil edebileceğini ifade eden “*çift imza*” esasından ayrılarak tek üyenin veya ikiden fazla üyenin birlikte temsili öngörülebilir. Bu şekilde ana sözleşmede bir belirleme olması, temsil konusunda yetkilendirilen üye veya üyelerin murahhas üye kabul edilmesine yeterli değildir. Ancak bu durumda yine de sorumluluk ismen tek imza ile temsile veya birlikte temsile yetkili kılınan üyelerin olacak ve diğer üyelerin sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

IV. Temsil Yetkisi ve Yönetim Görevleri

Temsile yetkili olanlar şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan her tür işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkına sahiptirler. Temsil yetkisinin sınırlanmış olması, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez.³⁸ Ancak temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolduğuna veya müştereken kullanılmasına dair tescil ve ilân yapılan sınırlama geçerlidir. Anonim şirket adına düzenlenecek belgelerin geçerli olması için, aksine ana sözleşmede hüküm olmadıkça temsile yetkili olanlardan ikisinin imzası yeterlidir.³⁹ Bir başka ifade ile ortaklar, ana

³⁵ Bkz. Orhan Nuri ÇEVİK, **Uygulamada Şirketler Hukuku**, Yetkin Hukuk yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 1994, s.292. Ayrıca Borçlar Kanunu md. 450’de yer alan “*Ticari mümessil, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı, müessese sahibi hesabına kambiyo taahhütlerinde bulunmak ve onun namına müessesenin gayesine dahil olan bilumum tasarrufları yapmak salahiyetini haiz sayılır.*” hükmü incelenmelidir.

³⁶ POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s. 254.

³⁷ Kavramlar, Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin 17.06.2004 tarih ve E:2004/10762 K:2004/15950 sayılı karar gerekçesindeki ikili ayırmadan alıntıdır.

³⁸ POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s. 254.

³⁹ Temsil yetkisi konusunda TTK ilke olarak 321/üç maddesinde “*çift imza*” yöntemini benimsemişse de bu hüküm emredici değildir. Nitekim madde hükmünde kullanılan, “...*aksine esas mukavelede hüküm olmadıkça...*” ifadesi

sözleşmeye koyacakları bir kayıtla bu sistemden ayrılabilirler. İki imza çok imzayı gerekli görebilecekleri gibi, herhangi iki imza yerine belirli iki imza şartını da koyabilirler.⁴⁰ Ya da imzayı teke de indirebilirler.

Temsile yetkili olanlar tarafından yapılan işlemin ana sözleşmeye veya genel kurul kararına aykırı olması, iyiniyetli üçüncü kişilerin o işlemde dolayı şirkete başvurmasına engel olmaz. Temsile veya idareye yetkili olanların görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden anonim şirket sorumlu olur ve şirketin rücu hakkı saklıdır. (TTK md. 321)

Şirket adına imzaya yetkili olanlar, imzalarına şirketin unvanını eklemek zorundadırlar. Nasıl ki her tacir, kullanacağı ticaret unvanını ve bunun altına atacağı imzayı notere tasdik ettirdikten sonra sicil memuruna tevdi etmek zorunda ise tacir tüzelkişi olması halinde de unvanla birlikte onun adına imzaya yetkili kişilerin imzaları da notere tasdik ettirilerek sicil memuruna verilmek zorundadır. (TTK md. 322 ve bu maddenin yollaması ile md. 42/iki)

Şirketi temsile yetkili kişileri, tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirmek yönetim kurulunun yetki ve görevindedir. Bunun için temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memuruna verilmesi gerekir. (TTK md. 323) Eğer ana sözleşme ile bir belirleme yapılmamış ise, yani “*kanuni temsil esası*” geçerli ise, tescilin yine gerekli olmasına karşın, en az iki yönetim kurulu üyesinin birlikte hareket etmesi şartıyla, tescili yapılmamış temsil yine de geçerlidir.⁴¹

Temsil yetkisini açıkladıktan sonra yönetim görevlerini kısaca başlıkları ile ele alalım. Bunlar:

- Defter tutma mükellefiyeti, (TTK md. 325, 326)
- Yıllık raporun düzenlenmesi, (TTK md. 327)
- Memur ve müstahdemlerin tayini, (TTK md. 328)
- Şirketin mali durumunun bozulması halinde durumu genel kurula bildirme ve devamında yapılması gereken işlemler (TTK md. 324)

şeklinde.

V. Murahhas Aza ve (Murahhas) Müdür

Kelime anlamıyla “*aza*”, “*üye*” kelimesini karşılar ve “*üye*” ise, “*herhangi bir topluluğu oluşturan bireylerden her biri*”ni ya da İngilizce “*member*” kelimesinin karşılığı olmak üzere, “*karar yetkisi bulunan meclis, kurul, yarkurul, yargılık gibi topluluklara katılan ve oy kullanan görevli kimselerden her biri*”ni ifade etmektedir.

de bu yöndedir. Nitekim TTK 279. maddede ana sözleşme ile ilgili olarak “6. *Şirket işlerini idare ve murakabe ile mükellef olanların ne suretle seçilecekleri ve bunların hak ve vazifeleri ve imza koymaya salâhiyetli olanlar*” şeklinde hüküm bulunması, temsil yetkisi ve içeriğinin ortakların alacağı kararlarla serbestçe düzenlenmesi olanağının bulunduğunu göstermektedir. Aynı yönde görüşler için Bkz. İPEKÇİ, s.1160.

⁴⁰ POPRY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s. 256

⁴¹ Kavramlar, Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 17.06.2004 tarih ve E:2004/10762 K:2004/15950 sayılı kararında; “TTK'nın 321/3. madde hükmüne göre kanuni temsil usulünde temsile salâhiyetli olanlardan ikisinin imzası temsil ile yeterli olup, kanuni temsil usulünde en az iki kişinin birlikte hareket etmesi şartı ile şirketi temsile yetkili bulunan idare meclisi üyelerinin temsilci sıfatı ile Ticaret Siciline tescili gerekli ise de **tescil işlemi temsil işleminin geçerlilik şartı değildir.**” şeklinde hüküm kurulmuştur.

“Murahhas” kelimesi ise, “delege” kelimesinin karşılar ve Fransızca “délégué” kelimesinin karşılığı olmak üzere, “kendisine yetki verilerek bir yere veya birinin katına gönderilen kimse, elçi”, “Devlet, parti, sendika vb. kuruluşları toplantılarda temsil eden kimse” ya da “bilimsel toplantılara bildiri sunmak üzere katılan kimse, katılımcı”ları ifade etmektedir.

Bu durumda, sadece kelime anlamından yola çıkarak, murahhas aza kavramını; “karar yetkisi bulunan bir kurula katılan ve oy kullanan, aynı zamanda bu kurul tarafından kendisine verilen yetkiye dayalı olarak, -bu yetki ve görev çerçevesinde- bir yer veya birilerinin katında bu kurulu temsil eden kimse” olarak tanımlayabiliriz.⁴²

Yukarıda yaptığımız açıklamalar ile başlangıçta yer verdiğimiz TTK hükümlerini bir arada değerlendirdiğimizde; murahhas azayı, anonim şirket ana sözleşmesi ile seçilmesi konusunda yönetim kuruluna veya genel kurula yetki verilmiş ve bu kurullarca yetkinin kullanılması ile yönetim kurulu üyeleri içinden seçilerek şirket temsil yetkisi ve yönetim işlerinin hepsi veya bazılarının yürütülmesi konusunda yetkilendirilmiş, şirketi bu temsil yetkisi ve yönetim işleri çerçevesinde teslim ve ilzam eden bir veya birden fazla kişidir. Kısaca yönetim kurulunun, <<kendisine bırakılan yetki ve görev sınırları içinde>> adeta bir kişide vücut bulmuş halidir.

TTK’nun 319. maddesinde kullanılan “...*murahhaslara*...” ibaresi, murahhasların birden fazla olabileceğine ve yine bu bir veya birden fazla murahhasa “...*temsil salâhiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını*...” bırakılabileceğine işaret etmektedir.

Yine aynı hükümden hareketle; “...*idare meclisi âzası olan murahhaslara*...” **murahhas aza** ve “...*pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere*...” ise **murahhas müdür** diyebiliriz. Murahhas aza ile murahhas müdür arasındaki tek fark, yönetim kurulu üyesi pay sahibi sıfatı ile ilgilidir. Diğer taraftan burada kastedilen müdür aynen murahhas aza gibi yetkili ve görevli olup, sorumluluk çerçevesi de aynıdır.

Anonim şirket işleyişinde bir kişiye, genel sekreter, CEO, CFO, genel müdür gibi sıfatlar verilmiş olması, sadece bu sıfattan hareketle bu kişinin (murahhas) müdür kabul edilmesi için yeterli olmayıp, TTK uyarınca yetkilendirilmiş olma şartı aranacaktır.⁴³ Diğer taraftan, gerek (murahhas) müdürlerin ve gerekse (murahhas) yönetim kurulu üyelerinin temsil yetkilerinin sınırlandırılmasında;

- Kanunun (TTK) cevaz verdiği sınırlamalar,
- Kanunun cevaz vermediği sınırlamalar,

⁴² Bu bölümde tümüyle Türk Dil Kurumu’nun web tabanlı Büyük Türkçe Sözlük, Güncel Türkçe Sözlük ve Türkçede Batı Kökenli Kelimeler Sözlüğü hizmetlerinden yararlanılmıştır.

⁴³ Gerek TTK md. 319 müdürleri ve gerekse TTK md. 342 müdürleri esasta aynı görevi yapıyor olmalarına rağmen her ikisi arasında, örneğin TTK md. 319 müdürlerinin yönetim kurulu yerine idare ve temsil işleri yapan organ durumunda olması, TTK md. 342 müdürlerinin ise işveren vekili ve işyerinde şirket muamelelerini icra safhasına yönelik işlerde görevli kimseler olmaları; murahhas müdür tayini için ana sözleşmede hüküm olması gerekli iken TTK md. 342 müdürleri için böyle bir şart olmaması gibi kanundan gelen farklılıklar vardır. TTK md. 342 müdürlerinin görev süresi, yönetim kurulunun görev süresinden daha uzun olabilir oysa TTK md. 319 müdürlerinin görev süresinin yönetim kurulunun görev süresi ile sınırlı olduğu kabul edilir. Konuya ilişkin ayrıntılar için Bkz. ÇEVİK, s. 310 vd.

şeklinde iki ölçü kabul etmek, bundan sonraki açıklamalarımızın ve savunduğumuz görüşlerin anlaşılması ve aksi görüşleri ile ayrıştırdığımız noktaların tespiti anlamında doğru olacaktır. Şöyle ki:

Kanunun cevaz verdiği sınırlamalar,

- Merkez ve/veya şube ile sınırlandırma
- Birlikte temsil

şeklinde⁴⁴ Buna yer ve kişi açısından sınırlama da denilmektedir. Genel anlamda bunun dışında yapılan sınırlandırmaların, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı, “*tescil ve ilan edilmiş olsalar dahi*” geçerli olmadığı kabul edilmektedir.⁴⁵

Ancak görüldüğü üzere, kanunla cevaz verilmiş sınırlandırmalar dışında kalan tüm sınırlandırmalar mutlak olarak geçersiz olmamaktadır. Üçüncü kişinin durumu yani bu sınırlandırmayı bildiğini ispat etmek kaydıyla sınırlandırmaların geçerli kabul edilmesi gerekir.⁴⁶ Bu hususu ispat etmek, iddia edene aittir. Zira iyiniyetin asıl olduğu karine olarak kabul edilmiştir.⁴⁷

Murahhaslara kanunun cevaz verdiği şekilde temsil yetkisini bırakma işlemi tescil ve ilandan edildikten sonra üçüncü kişiler açısından **da** geçerli olur.⁴⁸ Tescil ve ilandan önce ancak durumu müsbet olarak bilen üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir.⁴⁹ Ancak yönetim kurulu ve dolayısıyla şirket açısından bağlayıcılığın tescil ve ilandan önce başladığına kuşku yoktur.

Buna göre murahhas üyelerin, anonim şirketin ödenmemiş vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğu, diğer yönetim kurulu üyelerinden farklı değerlendirilecektir. Bir başka deyişle, aşağıda açıklanacağı üzere, anonim şirketin temsil ve yönetimi murahhasa ya da murahhaslara bırakılmış ise, artık diğer (murahhas olmayan) üyelerin, vergi idaresine karşı şirketin ödenmemiş vergi borçları nedeniyle sorumluluğu doğmayacaktır.⁵⁰

⁴⁴ Benzeri kavram kullanımları için Bkz. Mehmet HELVACI, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu**, Beta Basım, 2. Bası, İstanbul 2001, s.88.

⁴⁵ “Yönetim kurulunca alınan karar göre (A) grubu yetkililerine limit getirmeksizin imza yetkisi tanınmış, (B) ve (C) grubu imza yetkililerine ancak diğer yetkililerine ancak diğer yetkilileri yanında 250.000 TL.ni aşmayan çekleri imza ve ciro yetkisi tanınmış, yani temsil yetkisi miktarla sınırlandırılmıştır. Oysa birlikte temsil ve yetkilerin şubelere hasrı dışında kalan temsil yetkisine getirilen sınırlandırmalar geçersizdir... Olayda da (B) ve (C) grubu imza yetkililerine getirilen miktar yönünden sınırlamaların üzerine çıkarak çek imzalamaları halinde söz konusu husus, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. Ancak iç ilişkide bu husus imza yetkililerinin sorumluluğunu getirir. Bu açıklanan nedenlerle karar düzeltme isteğinin reddi gerekir.”, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 29.06.1982 tarih ve E:1982/2638, K:1982/3181 sayılı karar. **Yargıtay Kararlar Dergisi**, C.IX, Sayı:10, Ekim 1982, s. 1429.

⁴⁶ “...Burada önemli olan mesele, temsil yetkisinin her türlü sınırının geçerli olması ve fakat iyiniyetli üçüncü şahıslara karşı bunların yukarıda işaret edilen iki istisna dışında ileri sürülememesidir. Bu durumun pratik sonucu ise, sınırlamaya aykırı davranışın (iki istisna haricinde kalan) sonuçlarının ortaklık üzerinde doğacağı ve fakat yönetim kurulu üyelerinin temsil yetkilerinin aşılması söz olacağından, bundan zarar doğması halinde sorumluluk sisteminin harekete geçeceği.”, Bkz. HELVACI konusu, s.87

⁴⁷ Medeni Kanun md. 3. Aynı yönde görüşler için Bkz. Bedir KARACA, **Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2005, s.55.

⁴⁸ Dolayısıyla tescil ve ilan geçerlilik şartı değildir.

⁴⁹ POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s.254.

⁵⁰ BARLASS, s.89.

Ancak yargıya yansımış konularda bu yönde bir görüş birliği olduğundan söz etmek zordur. Örneğin Danıştay 9. Daire bir kararında;⁵¹

“...Anılan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından temsil edileceği ancak temsil yetkisinin 319. madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına bırakılması halinde yetkinin gereği gibi kullanılmamasından dolayı yetkisini devreden ve temsil yetkisi bulunmayan diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulamayacakları anlaşılmaktadır...”

gerekçesini ortaya koyarken, Danıştay 3. Daire (9. Daire ile müşterek heyet) bir kararında⁵² benzer şekilde,

“Şirket ana sözleşmesinin idare ve temsil başlıklı 14. maddesinde, yönetim kuruluna şirket işlerinin yürütülmesi için müdür ve müdürler seçme yetkisi verilmiş olduğundan, kamu alacağının ilişkin bulunduğu dönemde, tescil ve ilan edilmek suretiyle şirket genel müdür olarak görev yapan davacının, kanuni temsilci sıfatıyla şirketin vergi borçlarından sorumlu olacağı...”

şeklinde karar verirken, Danıştay 7. Daire benzer şekilde,⁵³

“...6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 317’nci maddesine göre, anonim şirketlerin idare ve temsili idare meclisine (yönetim kuruluna) ait olmakla birlikte; aynı Kanunun 319’uncu maddesinde, temsil salahiyetinin ve idare işlerinin tamamının veya bir kısmının yönetim kurulu üyesi olan murahhaslara veya pay sahibi olmayan müdürlere bırakılması konusunda genel kurula veya yönetim kuruluna esas mukavele ile yetki verilebileceği kabul edildiğinden; bu hükme uygun olarak, yönetim kurulu üyelerinden yalnızca birine veya birkaçına şirketi temsil ve idare yetkisi verilmesi durumunda; kanuni temsilci sıfatının, kendisine temsil ve idare yetkisi verilen yönetim kurulu üyesi veya üyelerine ait olacağı; üzerlerindeki temsil ve idare yetkisini devreden diğer yönetim kurulu üyelerinin ise, kanuni temsilci sıfatını yitirecekleri açıktır. Dolayısıyla; şirketin ödenmeyen vergi borçlarının bu yönetim kurulu üyelerinden yukarıda açıklanan yasa hükmüne dayanılarak aranması olanaklı değildir.”

şeklinde karar ihdas ederken, Danıştay 10. Daire’nin bir kararında⁵⁴ tam aksi yönde;

“...Öte yandan sermaye şirketlerinde yürütme organı olan yönetim kurulunu oluşturan üyeler şirketlerin kanuni temsilcisi olup, bazı yönetim kurulu üyeleri veya şirket ortağı olan veya olmayan kimselere, şirketi temsil yetkisi tanınması yönetim kurulu üyelerinin kanuni sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır...”

şeklinde karar verdiği görülmektedir.

Bu bölüm ile ilgili son olarak aktaracağımız bir başka karar ise, zaman zaman öğretide halen etkisi olduğu gözlenen, ancak vergi idarenin yayımladığı Genel Tebliği ile günümüzde

⁵¹ Danıştay 9. Daire’nin 07.10.1997 tarih ve E:1997/1121 K:1997/2835 sayılı kararı.

⁵² Danıştay 3. Daire’nin 21.11.1994 tarih ve E:1993/1126 K:1994/3801 sayılı kararı. (Aktaran CANDAN, s.32 dipnot 29)

⁵³ Danıştay 7. Daire’nin 11.06.2001 tarih ve E:2001/1159 K:2001/2119 sayılı kararı. (Aktaran CANDAN, s.33 dipnot 31)

⁵⁴ Danıştay 10. Daire’nin 20.05.2004 tarih ve E:2002/6074 K:2004/4955 sayılı kararı. (Tam metin için Bkz. **Vergi Dünyası**, Nisan 2005, Sayı:284, s.161.)

savunduğu görüşlerden dahi sert gerekçeler içeren Danıştay 4. Daire'ye ait bir karardır.⁵⁵ Karar, 1978 yılı tarihli olup, içerdiği gerekçeler itibariyle ilginç tespit ve yaklaşımlar içerdiğinden yorumsuz olarak kısım kısım alıntılar halinde aşağıya alıyoruz: **Her ne kadar kararı yorumsuz olarak sunuyorsak da, kararın tamamı ile aksi yönde görüşlere sahip olduğumuzu özel olarak belirtmekte de yarar görüyoruz.**

- *“Kanuni temsilci, bir kanun hükmünden veya temsil olunan kimsenin iradesinden doğmayan bütün temsilleri kapsamına alır.”*
- *“Şirketi temsil ile yetkili kılınan yönetim kurulu üyesinin (muraahhas aza) temsilcilik sıfatı kanundan değil sözleşmeden doğmaktadır. VUK'nun 10. maddesinde öngörülen temsilcilik ise yasadan doğan temsilciliktir.”*
- *“TTK'nun 317 inci maddesi, anonim şirketlerde yasal temsilcilerin yönetim kurulu olduğunu belirlediğinden, vergi hukuku yönünden sorumluluk muraahhas azada değil, yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulundadır.”*
- *“Muraahhas aza yönetim kurulu adına muayyen işlemleri yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlüğün doğal sonucu olarak bazı yetkileri vardır. Bu yetkinin kullanılmasından doğan sorumluluk ise yönetim kurulundadır.”*
- *“Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları üyelik sıfatıyla beraber doğar, bu sıfatın kaybı ile sona erer. Aksi halde büyük sermayelerin toplandığı ve büyük sorumlulukların oluştuğu anonim şirketlerde yönetim yetkisinin bir kişinin uhdesinde toplanmasıyla yönetim kurulları işlevlerini yitirecekleri gibi, organlık sıfatlarını da uygulamada kaybetmiş duruma düşerler.”*
- *“Bu durumda vergi hukuku yönünden özel hukuka göre çok daha büyük sorunlar ortaya çıkar.”*
- *Bir üyenin şirketin vergi borcunu kendi patrimuanından (YN: Mal varlığı) karşılaması büyük olasılıkla hemen hemen yok gibidir. Oysa yönetim kurulunun yasal temsilci olarak kabul edilmesi halinde kamu alacağı büyük ölçüde güvence altına alınmış olacaktır ki yasa koyucunun VUK'nun 10 uncu maddesiyle getirmek istediği amacı da budur”*

Yukarıda, söz konusu karar hakkında yorum yapmayacağımız belirtmiş isek da aslında çalışmamızın tümüyle bu kararın analiz ve yorumuna ilişkin olduğu göz önünde tutulmalıdır. Hukuktan ziyade, *“vergi bir şekilde tahsil olsun”* esasına dayandığı izlenimi veren ve günümüzde idare tarafından dahi kabul görmeyen gerekçelere dayanan kararın her şeye rağmen vergi hukukumuzda yaşanan olumlu gelişmeleri anlamak için ışık tutucu bir niteliği de vardır.

VI. Anonim Şirket Vergi Borçlarından Sorumluk

Gerek AATUHK ve gerekse VUK uygulanmasında, kanuni temsilcilerin kimler olduğu doğal olarak bu kanunlarda değil, duruma göre Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir. Çalışmamızın konusu oluşturan anonim şirketler açısından, kanuni temsilcinin tespiti TTK uyarınca yapılacaktır ve ilgili hükümler yukarıda ele alınmıştır.

⁵⁵ Danıştay 4. Daire'nin E:1977/2269 K:1978/505 sayılı kararı. Kararın tam metni için Bkz. ÖZBALCI, s.152.

Buna göre, ilgili mevzuatta belirlenen tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, asıl borçlunun ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulmuşlardır.

Her ne kadar TTK'nda; "*Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur.*" hükmü yer almakta ve buna göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi idare meclisi, bir diğer ifade ile yönetim kurulu olmakta ve yönetim kurulu üyelerinin herhangi ikisi birlikte hareket ederek şirketi temsil edebilmekte, Kanun ana sözleşme ile bu temsilin bir veya ikiden fazla üyeye bırakılabileceğini öngörmektedir. Bu durumda, murahhas aza ve müdür mevcut olmasa bile her şeyden önce tüm yönetim kurulu üyelerinin değil, temsile yetkili kılınmış üyenin / üyelerin kanuni temsilci olarak sorumluluğu olmalıdır. Ancak bir kısım yazarların ve vergi idaresi uygulamalarının, görüşümüzün aksine kural olarak yönetim kurulunun bir bütün halinde kanuni temsilci olarak kabul edilmesi yolunda olduğunu ayrıca vurgulamakta da yarar bulunmaktadır.⁵⁶

Nitekim TTK'nun md.319 maddesi, yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin;

- Esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına
- veya
- Esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere
- veya
- Şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere

devredilebileceğini düzenlemektedir.⁵⁷ Bu durumlarda "*ana sözleşmeye göre temsil usulü*" uygulanıyor demektir.⁵⁸

Buna göre, vergi ve vergi icra hukuku uygulamasında kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile idare meclisi ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişiler olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da idare ve temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerden birinin mutlak surette yönetim kurulu üyelerinden birisi olmasıdır.⁵⁹

Yukarıda da belirttiğimiz üzere vergi idaresi kökenli yazarlarca oluşturulan ve aslında Tahsilât Genel Tebliği'nin bir tekrarı olan görüşlerin aksine özellikle hukukçu ve/veya akademisyen kökenli yazarlar ise; anonim şirket bakımından VUK'nun 10/bir ve 10/iki hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi ve bunun sonucu olarak, sorumlu kişilerin, kanuni görevini yerine getirmeyen kanuni temsilciler olarak tespit edilmesi gerektiği görüşündedirler.⁶⁰ Bizim de

⁵⁶ Bu tür görüşlere, "*Idare meclisi şirketin kanuni temsilcisidir. (TTK md.317)*" ve "*Harice karşı anonim şirketin iradesini, imzaya yetkili olanlar açığa vururlar.*" şeklinde görüşler örnek verilebilir. Bkz. ÇEVİK, s.292 ve 293.

⁵⁷ A1 no.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde kullanılan sorumlu müdür ile kastedilen murahhas müdür olmalıdır.

⁵⁸ Kavramlar, Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 17.06.2004 tarih ve E:2004/10762 K:2004/15950 sayılı karar gerekçesindeki ikili ayırmadan alıntıdır

⁵⁹ A1 no.lu Tahsilat genel Tebliği'nde yapılan açıklama da aynen bu ifadeler yer almaktadır.

⁶⁰ Bu tür görüşlere örnek olarak Bkz. HELVACI, s.105.

katıldığımız bu görüşün⁶¹ doğal sonucu olarak, VUK'nun 10. maddesinin açık düzenlemesi karşısında, sorumluluğun sadece kanuni temsilcilerle sınırlı tutulduğu, yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte ortaklığı kanunen temsil etmeyen kimselerin ise bu sorumluluk sınırının dışında kaldığının kabulü gereklidir.⁶² Bu çerçevede, sadece şirketi kanunen temsil edenlerin sorumluluğu söz konusu olacağından, kanuni temsilci durumunda olanların bu yetkilerini fiilen kullanıp kullanmadıklarının bir önemi bulunmamaktadır.⁶³

Bu bağlamda, kanuni temsilcinin kim olduğunun TTK hükümlerine göre tespiti gereklidir ve TTK, yönetim kurulunun şirketi temsile yetkili kişileri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildireceği, temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memuruna verilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre;

- Temsil salahiyetine ilişkin noter tasdikli yetkili organ (yönetim kurulu veya genel kurul) kararı,
- Şirketi temsil salahiyeti verilen kişilerin kimler olduğu,

hususlarının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş olması gerekmektedir. Yine TTK uyarınca da bu tescilin ilan tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği tabiidir. Anonim şirketin temsilde "*kanuni temsil usulü*" uygulanıyor ise, tescil ve ilan yine de zorunlu olarak gerekli ise de, yukarıda da belirttiğimiz üzere en az iki yönetim kurulu üyesinin birlikte hareket etmesi şartıyla tescil ve ilan, temsilin geçerlilik şartı olarak aranmayacaktır.

TTK'nun yukarıda yer verdiğimiz düzenlemeleri dikkate alınarak, vergi idaresinin de kabul ettiği üzere⁶⁴ bir anonim şirketin kanuni temsilcileri;

- a) Öncelikle şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı, (*Ana sözleşmeye göre temsil usulü*)
- b) Şirketi temsile yetkili üye esas sözleşmede belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula, yönetim kurulu üyesi olması şartıyla murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği, (*Ana sözleşmeye göre temsil usulü*)
- c) Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil yetkisinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, (*Ana sözleşmeye göre temsil usulü*)

⁶¹ Aynı yönde görüşler için Bkz. Ersin ÇAMOĞLU, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle)**, Vedat Kitapçılık, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, İstanbul 2007, s. 258.

⁶² "...Bu madde (VUK md.10) uyarınca yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmeleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde buldukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzel kişiliğe ait vergi borcunu da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiilen bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir." Danıştay 3. Daire'nin 22.11.2000 tarih ve E:1999/4599 K:2000/3833 sayılı kararı.

⁶³ HELVACI, s.105.

⁶⁴ Bkz. A1 no.lu Tahsilat Genel Tebliği

hususlarına göre belirlenecektir. Eğer bu üç durum söz konusu değilse; “kanuni temsil” esasına göre herhangi iki yönetim kurulu üyesi birlikte hareket ederek şirketi temsil edebileceğinden işte bu durumda tüm yönetim kurulu üyelerinin müşterek ve müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Bu hususların varlığı, (metin içinde belirttiğimiz ve tescil/ilan müessesine hukuki önem atfedilmeyen haller ayrı tutularak) ticaret sicili kayıtlarına ve ilanın yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak tayin olunacaktır.

Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki idare, Türk Ticaret Kanununun 321 inci maddesinde,

“Temsile yetkili olanlar şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.

Temsil yetkisinin tahdidi, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez. Ancak temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolduğuna veya müştereken kullanılmasına dair tescil ve ilan edilen tehditler muteberdir...”

şeklinde yer alan hükümden hareketle bu maddede;

- Temsil yetkisinin kapsamına işaret edildiği,
- Temsile yetkili olanların şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan tüm işleri ve tüm hukuki işlemleri şirket adına yapmaları gerektiği,
- Bu yetkinin kapsam olarak sınırlandırılmayacağı

görüşünü benimsemekte ve temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin “maksat ve mevzuuna dahil olan tüm işlemlerde” tam yetkili olmaları zorunlu olduğunu öne sürmektedir. İdare, **görüşümüze göre hatalı bu yorum sonucunda;** “*temsil yetkisi murahhas azalara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakılmamış ise yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır*” sonucuna ulaşmaktadır.⁶⁵ İdarenin görüşüne hatalı yorum olarak yaklaşmamız, bu ifadenin, murahhas aza ve murahhas müdürle sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bir başka ifade ile açıklama, murahhas müdür ve murahhas azadan bahsetmekte ise de; ne murahhas azanın ve ne de murahhas müdürün var olmadığı durumlarda dahi, ana sözleşme ile yapılan düzenlemeye göre şirketi temsil konusunda yetkilendirilmiş yönetim kurulu üye veya üyelerinin var olabileceği olasılığını göz ardı eden ifadeler taşıdığından hatalıdır/hatalı yorum yapılmasına müsaittir. Özetle, şirketin ana sözleşmesinin verdiği izin çerçevesinde bir veya birden fazla üyesini, -murahhas olmasalar dahi- temsil ve ilzam konusunda yetkilendirmesi mümkündür ve bu durum açıklamada karşılanmamaktadır.

İdarenin, Genel Tebliğ ile ortaya koyduğu,⁶⁶

“Buna göre, amme alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsil cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin tetkik olunması, temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir

⁶⁵ Bkz. A1 no.lu Tahsilat Genel Tebliği

⁶⁶ Bkz. A1 no.lu Tahsilat Genel Tebliği

veya birkaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması halinde amme alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.”

açıklamasına aynen katılmakla birlikte,⁶⁷ yukarıda ifade ettiğimiz çekince doğrultusunda;

*“Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye (YN: Temsil salahiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olması) ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesi hükmü göz önüne alınacak, **yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.”***

görüşüne ve dolayısıyla bu durumda tüm yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılabileceği sonucuna kısmen bazı görüşlerde ayrılmamız ve kısmen katıldığımız görüşlerde ise **yanlış anlamalara neden olduğu için tam anlamıyla iştirak etmemekteyiz.**⁶⁸

Yukarıda da vurguladığımız üzere, TTK'nun 319. maddesinde murahhasların birden fazla olabileceği ifade edildikten sonra, yönetim kurulunun bir veya birden fazla murahhasa *“...temsil salâhiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını...”* bırakılabileceğine işaret edilmektedir.

Söz konusu hükmü, idarenin TTK'dan yaptığı; *“Temsile salahiyetli olanlar şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.”* şeklinde yaptığı alıntı ile birlikte ele aldığımızda, bir şirketin ana sözleşmesinde yazılı her nevi iş ve hukuki muameleyi bir bütün olarak kabul edersek; bir veya birden fazla murahhasa bunların tamamının / hepsinin / bütünün / cümlesinin ya da bazılarının / bir kısmının / bir takımının / kiminin bırakılması mümkünse her iki hüküm arasında bir çelişki mi vardır ?

⁶⁷ Esasen A1 no.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan bu açıklamalar 390 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği'nden (RG:17.01.1996-22526) aynen ithaldir. CANDAN da, yönetim ve idare yetkisini devreden ortakların sorumlu tutulamayacağı yolundaki yargı (ve dahi kendi) görüşünün 390 seri no.lu Genel Tebliğ ile Maliye Bakanlığı tarafından da benimsendiğini ifade etmektedir. Bkz. CANDAN, s.36-37. Doğrusu bu noktaya kadar olan görüş ve Tebliğ açıklamalarına katılmamak mümkün değildir. Ancak 390 no.lu Tebliğde bu açıklamalardan hemen sonra altı çizili olarak yer alan *“Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesi hükmü göz önüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.”* ifadesinin yanlış anlamalara müsait olduğu açıktır. CANDAN, eserinde bu açıklamaya ilişkin bir görüş belirtmemiştir. A1 no.lu Genel Tebliğ'de de aynen yer alan bu açıklamalar ile ilgili olarak çekincelerimiz metin içinde verilmiştir.

⁶⁸ Öğretide birçok yayında, *“6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanmasında, 319. madde hükmüne göre temsil salâhiyeti verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan tüm muamelelerde tam yetkili olmaları zorunludur.”* şeklinde ifade edilen görüşler, aslında tamamen A1 no.lu Tahsilat Tebliğinde yer alan açıklamadan kaynaklanmaktadır. Örnek olarak Bkz. Fethi AYGÜN, *“Temsil Yetkisi Olmayan Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu”, Yaklaşım*, Aralık 2004, Sayı: 144 ve yine Bkz. Fethi AYGÜN, *“Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Ayrılış Tarihinden Önceki ve Sonraki Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, Yaklaşım*, Eylül 2005, Sayı: 153

Cevap doğal olarak hayırdır. Eğer bu böyle yorumlanacak yani her nevi iş ve hukuki muamele parçalanamayacak, sınırlanarak bir veya birden fazla murahhasa bırakılmayacak olsa zaten hemen hükmün devamında **“Temsil salahiyetinin tahdidi, hüsünüyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez.”** ifadesine gerek kalmazdı.

İdarenin kendisine dayanak aldığı hüküm (ya da hükmün bir kısmı), esasen murahhas(lara) bırakılan alanda, murahhasların şirketin maksat ve mevzuuna dâhil her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapabileceğini, bir başka ifade ile örneğin bir inşaat şirketi murahhasının kalkıp gayrimenkul yatırım ortaklığı şirketinin yapabileceği bir alanda işlem yapamayacağını ortaya koymaktadır.

Ayrıca bu hüküm esas olarak, anonim şirketler, maksat ve mevzuları içinde her nevi hukuki işlemlere yetkili bulunduğu göre birinci temsil sınırı olarak şirket maksat ve mevzuunu ve ikinci olarak da temsil yetkisinin murahhaslara bırakılması halinde de ancak yer ve kişi yönünden kısıtlama-sınırlama getirilebileceğini, konu bakımından ise bir sınırlandırma yapılamayacağını ortaya koymaktadır.⁶⁹

İşte bu durumda, idarenin yorumuna dayanak aldığı hükmün devam içeriği, **“Temsil salahiyetinin tahdidi, hüsünüyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez.”** ifadesi anlamlı olacaktır. Netice itibarıyla bir anonim şirketin üretim alanı bırakılmış murahhası(?) ile muhatap olan iyiniyetli üçüncü kişinin onun finans alanında işlem yapma yetkisinin olmadığını bilmemesi durumunda iyiniyetinin korunmasını gerektirecektir.

Bir başka ifade ile, murahhaslara bırakılan yetkinin kanunen cevaz verilmemiş şekilde sınırlandırılmış olması, murahhasa bırakılan yetkinin geçersizliğini değil, iyiniyetli üçüncü kişiyi bağlamayacağı anlamında değerlendirilecek ve bu örnekte finans alanında işlem yapan (yetkisi kanunun cevaz verdiği alan dışında sınırlandırılmış) murahhasın yapacağı işlemin geçerliliği veya geçersizliği yönünde bir iddia iyiniyetli üçüncü kişiyi bağlamayacaktır. Ancak, örneğin imza sirküleri bu üçüncü kişiye elden verilmiş ve durum imzası alınarak tesbit edilmişse, üçüncü kişi artık durumu somut olarak bilmektedir ve iyiniyetli kabul edilmeyeceğinden sınırlandırmayı bilmediği konusundaki iddialarına itibar edilmeyecektir.⁷⁰

Tabii TTK'nun, **“Temsil salahiyetinin tahdidi, hüsünüyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez.”** İfadesine ilişkin burada doğal olarak, **“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde**

⁶⁹ Bkz. ÇEVİK, s.293.Ayrıca; *“...temsil yetkisi üyeler arasında konuya göre bölünemez... Sınırlama ancak müsbet olarak vakıf olan üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir. Bu hal haricinde temsil yetkisinin öz yönünden bölünmesi yönetim kurulu üyeleri için sadece iç ilişkide geçerli olan bir talimat niteliği taşır. Yönetim kurulu üyelerinin bölünmeye aykırı davranarak yaptığı işlemler ortaklığı bağlar; sadece talimata aykırı hareket eden üyelerin bu nedenle ortaklığa karşı sorumlulukları söz konusu olur.”*, ve devamı açıklamalar için Bk.z POROY-TEKİNALP-ÇAMOĞLU, s.254.

⁷⁰ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 17.06.2004 tarih ve E:2004/10762 K:2004/15950 sayılı kararında; *“...TTK'nın 321/3. madde hükmü gereğince, temsil yetkisi sınırlamaları daha çok iş kolu veya miktar ayırımına göre yapılmış ise...”* denildiğine göre metinde de değindiğimiz üzere bu şekilde sınırlandırmalar, kanunun cevaz vermediği haller olsa dahi yapılabilir. Ancak gerekçenin devamında bu durumlarda, *“...ayrıca tescil ve ilan edilmiş olsa dahi iyiniyetli üçüncü kişiler açısından bir hüküm ifade etmez.”* denilmektedir. Görüldüğü gibi tüm bu durumlarda önemli olan üçüncü kişinin iyiniyetli olup olmasıdır. Kararda bu tür sınırlandırmalara örnek olarak, *“...murahhas aza (a) hizmet akdinde, (B) ticari taahhütlerde, (C) resmi dairelerde şirketi temsil eder...”* ve *“...şirketin iç meselesi olarak miktarla ilgili sınırlamalar...”* şeklinde çok güzel bir örnek de yer almaktadır.

tutularak uygulanır.” şeklindeki VUK hükmünü (VUK md. 3/A-iki) hatırlatmak isterdik Ancak ne yazık ki (!) TTK, bir vergi kanunu değildir.

Ancak açıklamalarımıza ısrarla bir dayanak aramak gerekirse; *“Yasalar herşeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur.”* şeklindeki Anayasa Mahkemesi kararını, kanunların nasıl okunup nasıl anlaşılması konusunda ışık tutmak üzere dayanak gösterebiliriz.⁷¹

Kaldı ki idarenin, kendisini *“iyiniyetli üçüncü kişi”* olarak konumlandığı bu yorumun, yine ne yazık ki (!) idarenin iyiniyetli üçüncü kişi kabul edilmesinin mümkün olmaması nedeniyle de geçerli olmadığı açıktır. Nitekim bir Danıştay Vergi Dava Daireleri kararında;⁷²

“Türk Ticaret Kanunu`nun 317 nci maddesinde anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Aynı yasanın 300 üncü maddesinin 8 inci bendinde, yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33 üncü maddesinde tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38 inci maddesinde ise ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile ilan edildiği günü izleyen iş gününden başlayarak hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır.

Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyiniyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyiniyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanunu`nun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka uygun değildir...”

şeklinde yer alan gerekçe ile de idarenin iyiniyetli üçüncü kişi olarak kabul edilemeyeceği ortaya konulmaktadır. Hatta Danıştay Vergi Dava Dairelerinin bir başka kararında;⁷³

“...Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyiniyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür...”

şeklinde net bir tespit yapıldıktan sonra,

“...yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazetede ilan edilmezse, şirket borçlarından iyiniyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi

⁷¹ Anayasa Mahkemesi'nin, 16.10.1990 tarih ve E: 1990/32 K:1990/25 sayılı kararı.

⁷² Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 21.02.1997 tarih ve E:1995/203 K: 1997/128 sayılı kararı.

⁷³ Danıştay Vergi dava Daireleri'nin 31.03.1995 tarih ve E:1995/21 K:1995/116 sayılı kararı. Karar metni için Bkz. ÖZBALCI, s.146.

ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda yetkisi kalmayan üyenin VUK'nun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır.”

şeklinde karar verdiği görülmektedir. Ancak bu kararlardan birkaç yıl önce Danıştay 9. Dairece verilmiş bir başka kararda özetle;⁷⁴

“Anonim şirkete 6762 sayılı Kanunun 312. maddesi gereğince pay sahibi olmasa dahi, A.Ş.nin genel kurul kararı ile yönetim kurulu üyeliğine seçilerek, söz konusu karar Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiğinden, yükümlünün, iyiniyetli üçüncü şahıslara karşı yönetim kurulu üyeliği göreviyle ilgili olarak sorumluluktan arındırılmasının mümkün olmadığı...”

şeklinde bir gerekçe ile idareyi iyiniyetli üçüncü kişi gibi değerlendirmesi doğrusu kafa karıştırıcıdır. Üstelik bu kararda, pay sahibi olmadığı halde yönetim kurulu üyesi seçilen bir kişinin pay sahibi oluncaya kadar göreve başlatılmayacağına dair TTK hükümlerin göz ardı edilmiş olması dikkat çekicidir.

TTK hükmünde yer alması nedeniyle çalışmamızda sıkça kullandığımız *“iyiniyetli üçüncü kişi”* nin anlamı yine/doğal olarak TMK hükümlerine göre belirlenecektir. Buna göre; *“(Hukuki İlişkilerde) Dürüst Davranma”* ilkesi gereği, *“Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. / Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.”* (TMK md.2) ve *“İyiniyet”* ilkesi gereği olarak da *“Kanunun iyiniyete hukukî bir sonuç bağladığı durumlarda, asıl olan iyiniyetin varlığıdır. / Ancak, durumun gereklerine göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse iyiniyet iddiasında bulunamaz.”* (TMK md. 3)

Gerçi Danıştay 9. Daire, eleştirdiğimiz bu karardan bu kez birkaç yıl sonra;⁷⁵

“...Olayda, şirket yönetim kurulu üyeliğinden 13.11.1989 tarihli istifasının, tescil ve ilan edilmemiş olması nedeniyle üçüncü kişileri bağlamayacağı vv idare yönünden, halen yükümlünün kanuni temsilcilik sıfatını haiz olduğu gerekçesi ile karar verilmiş ise de; yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmak yönündeki iradesini noter aracılığı ile şirketin ilgili kurullarına bildiren ve 13.11.1989 tarihinden itibaren yönetim kurulu üyeliği yapmasına fiilen imkân kalmayan yükümlünün bu tarihten sonraki dönemlere isabet eden amme alacaklarından sorumlu tutulamayacağı açıktır.”

şeklinde görüş değiştirmiş gözükmektedir.

Görüşümüze göre, hukuki ilişki eğer kamu hukuku ile ilgili ise ve bir idari işlem söz konusu ise, *“iyiniyet”* ilkesi arka plana atılarak asıl olarak *“idarenin kanuniliği”*⁷⁶ ilkesi esas alınmak durumundadır. İdarenin kanuniliği ilkesinin; idarenin eylem ve işlemlerinin hem kanuna dayanması ve hem de kanuna aykırı olmaması şeklinde iki değişik anlamı olup; kanun,

⁷⁴ Danıştay 9. Daire'nin 20.02.1991 tarih ve E:1990/532 K:1991/534 sayılı kararı.

⁷⁵ Danıştay 9. Daire'nin 27.09.1994 tarih ve E:1994/1114 K:1994/3639 sayılı kararı. Karar metni için Bkz. ÖZBALCI, s. 147.

⁷⁶ İdarenin kanuniliği ilkesi, *“kanuni idare ilkesi”* (T. Bekir BALTA, **İdare Hukuku I-Genel Konular**, AÜSBF Yayınları, Ankara 1972, s.126; Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2002, s.41) veya *“yasal yönetim”* ilkesi olarak da (Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2001, s.37-368) adlandırılmaktadır.

idarenin faaliyette bulunabilmesinin hem şartı (kanuna dayanma = secundum legem) ve hem de sınırı (kanuna aykırı olmama = intra legem) olmaktadır.⁷⁷

Kamu hukuku içinde yer aldığı tereddütsüz bir şekilde kabul edilen vergi hukuku içinde de, idare tüm işlemlerinde bu esaslar dâhilinde hareket etmek ve verginin mali güce göre alınması, kanunla konulması ve doğru verginin ödenmesinin araştırılması, tespit ve temin edilmesi anlamında, mükellef/vergi sorumlusu (ve dahi kanuni temsilcilerin de dâhil olduğu amme borçlularının) hal ve menfaatlerini de temin etmek durumundadır. (Anayasa md. 73, VUK md. 134) Kaldı ki Devletin “*Hukuk Devleti*” olması da zaten bunu zorunlu kılmaktadır. (anayasa md. 2)

Buna göre,

- Devletin, kralın kişisel mülkü olarak kabul edildiği “*mülk-devlet*”,
- Kamunun refahı ve selameti için, her türlü önlemleri alabilen, bu amaçla kişilerin hak ve özgürlüklerine alabildiğine müdahale edebilen, onlara külfetler yükleyebilen ve fakat tüm bunları yaparken idaresi hukuka bağlı olmayan “*polis devleti*”,⁷⁸
- İdarenin faaliyetleri dolayısıyla hakları ihlal edilenlerin, özel hukuk alanında yargısal yoldan mali karşılık elde edebileceği “*hazine devleti*”,

kavramlarından farklı olarak; “*hukuk devleti*”nde, yasama, yürütme ve dahi yargı organları (erkleri) hukuka bağlıdır ve hukukla belirlenen sınırlar içinde hareket ederler.⁷⁹

Dolayısıyla bir hukuk devletinde vergi, kanunla belirlenen çerçevede, mali güce göre, doğru ve adil olarak alınacaktır. Bir başka ifade ile, her türlü eylem ve işlemi yargısal denetime tabi (Anayasa md. 125), herkesin meşru araç ve yollardan yararlanarak yargı önünde yapılacak adil yargılamadan yararlanabileceği (Anayasa md. 36) bir Devlette, idare daha en baştan, işlem tesis ederken ve eylemde bulunurken hukuk çerçevesinde davranmak durumundadır.

Bu anlayış, “*Hukuk devleti, fiil ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.*” şeklinde de ifade edilebilir.⁸⁰

Hal böyle olunca, kamu gücüne sahip idarenin, herhangi bir kişi imiş gibi iyiniyetli üçüncü kişi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Kaldı ki iyiniyet, üçüncü kişiler açısından ancak bir hukuki ilişki tesisinde önem arz ederken, devletin vergi alacaklısı konumunda olduğu vergi hukukunda birey ile devlet arasındaki ilişkiyi normal bir borç ve alacak ilişkisi olarak kabul etmek de doğru olmayacaktır.

Zaten kanuni temsilciler açısından devlet ile olan hukuki ilişki, vergi borcunun doğduğu esnada değil, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kurulmuş ilişkinin sonunda, belirli

⁷⁷ Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku**, (İdare) Ekin Kitabevi, Bursa 2003, Cilt 1, s.110.

⁷⁸ Buradaki “*polis*” kelimesi kolluk veya zabıta kuvvetlerini değil, kamunun refah ve selametini sağlamaya yönelik bulunan tüm devlet faaliyetlerini ifade etmektedir.

⁷⁹ Tüm bu kavramlar hakkında ayrıntılar için Bkz. GÖZLER, *İdare*, s.96-105.

⁸⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 28.02.2008 tarih ve E:2006/71 K:2008/69 sayılı kararı. (RG:16.04.2008-26849)

şartlar altında asıl borçlunun borcunu ödememesi durumunda ortaya çıktığına ve idare ancak bu noktada kanuni temsilcilerin de içinde bulunduğu hangi kişilere yöneleceğine karar verdiği göre bu özel durumu, genel bir ilke olan iyiniyet ilkesinden ayırık tutmak gerekir.

Diğer taraftan

- Yönetim kurulunun kendi içinden bir ya da birkaç üyeyi, (murahhas anlamında olmasa bile) şirketi temsil ve ilzam konusunda yetkilendirdiği durumlarda zaten tescil ve ilan yapılıyor olması, devamında bu nedenle tescil ve ilana hukuki değer atfedilen durumlarda,
- Murahhas var olmasına karşın, yetkilerinin kanunun cevaz vermediği alanlarda sınırlandırılmış olması durumunda ise tescil ve ilan yapılmamış olsa dahi bunun idare bilgisine girdiği durumlarda,

İyi niyet gibi bir ilkedden zaten söz edilemeyecektir. Ancak açıklamalarımızın yargı kararlarına yansımaları bu kadar net değildir:

Danıştay 9. Dairesi yukarıda alıntı yaptığımız kararında, tescil ve ilana özel bir anlam yüklemişken ve sırf bu nedenle TTK hükümleri uyarınca yönetim kurulu üyesi olarak göreve başlaması mümkün olmayan kişinin sorumluluğuna kapı açmışken, Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin;⁸¹

“Yönetim kurulu üyeliğinden istifa eden kişinin istifa tarihinden sonraki dönemlere ilişkin şirket borçlarından sorumlu tutulamayacağı ve bu durumun tescil ve ilan edilmemiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği...”

şeklinde özetlenebilecek bir kararla bu kez tescil ve ilan hususunu göz ardı etmesi, bu karara karşın Danıştay 3. Daire'nin ise yaklaşık aynı tarihte bu kez tam aksi yönde;⁸²

“Yönetim kurulu üyesinin anonim şirket vergi borcundan dolayı sorumlu olarak takip edilebilmesi için vergi borcunun ilişkin olduğu dönemde şirketin yönetim kurulu üyesi olarak görevli bulunması zorunlu olduğundan ve yönetim kurulu üyesi olarak Ticaret Sicilinde tescil ve ilan edilmiş kişinin herhangi bir nedenle yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesi halinde bu hususun da tescil ve ilan edilmesi gerektiği...”

şeklinde özetlenebilecek bir karar verdiği görülmektedir.

Bir diğer ilginç Danıştay kararı ise, 3. Daire tarafından tescil ve ilanının önemsiz sayıldığı;⁸³

“Şirketten ayrıldığını bildirmekle beraber, yaptığı işlerle şirketle ilişkisini sürdürdüğü anlaşılan davacının anonim şirketin ödenmeyen ve şirket mal varlığından da tahsil imkânı kalmayan amme alacağı nedeniyle sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenebilir...”

şeklinde özetlenebilecek ve hukuki durumdan çok fiili durumu esas alan bir karardır.

Yargı kararlarında birçok anlamda, gerek farklı Dairelerin farklı kararlar vermiş olması ve gerekse aynı Daire'nin zaman içinde birbiri ile aksi yönde kararlar vermiş olduğu ortadadır.

⁸¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 21.10.1994 tarih ve E:1993/191 K:1994/380 sayılı kararı.

⁸² Danıştay 3. Daire'nin 18.06.1992 tarih ve E:1991/2197 K:1992/2335 sayılı kararı.

⁸³ Danıştay 3. Daire'nin 25.06.1997 tarih ve E:1996/5012 K:1997/1996 sayılı kararı.

Yönetim kurulu üyelerinin görev paylaşımı yaptığı hallerde dahi yargının olaya bakışı aynen diğer unsurların tespitinde olduğu gibi yine farklılık göstermektedir.

Örneğin, bir anonim şirket yönetim kurulunun, şirketin maliki olduğu başka bir şirkete ait hisse senetlerini satması için üyelerinden birini görevlendirmesi,⁸⁴ bir kooperatifin (Kooperatifler Kanunu md. 98 yollaması ile bu tür olaylarda TTK md. 319 uygulanmaktadır!) bir şantiyeye mal alımı için bir üyesini yetkilendirmesi,⁸⁵ bir kooperatifin yönetim kurulu üyelerinden inşaat ve asansör işi nedeniyle sorumlu tutulmaya çalışılanların, kooperatiflerin inşaatı veya asansör işiyle özel olarak görevlendirildiğine dair alınmış iş bölümüne ilişkin bir kararın bulunmaması nedeniyle mümkün olmadığı, bunların salt sözleşmeyi imzalamış olmalarının, sözleşmede imzası olmayan diğer yönetim kurulu üyelerini sorumluluktan kurtarıcı etkiye sahip olmadığı,⁸⁶ şeklindeki Yargıtay kararlarından, belirli bir konu ile sınırlı olmak kaydıyla dahi yönetim kurulunun kendi arasında görev paylaşımı yapabileceği ya da bu konuyla sınırlı murahhas atayabileceği anlaşılmaktadır.

Bu konuda en dikkat çekici karar ise Danıştay 3. Daire'ye ait,⁸⁷

“Anonim şirket yönetim kurulu üyesi olan ancak şirketin idare ve temsili hakkında kendisine yetki ve sorumluluk verilmeyen davacı adına şirketin vergi borçlarından 213 sayılı yasanın 10'uncu maddesi uyarınca sorumlu olduğu görüşüyle düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı...”

şeklinde özetlenebilecek kararı ilginç kılan, bir Sayın Üye tarafından kullanılan karşı oya ilişkin;

“Anonim Şirketin organları Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş ve yönetim kurulunun, bu şirketlerin yürütme organı olduğu kurala bağlanmıştır. En yetkili organ olan genel kurulca seçim yoluyla görevlendirilen bu kurulun üyeleri, şirketin yönetilmesinden müteselsilen sorumludur. Birden çok üyeden oluşan bu kurulun yönetim işlerini daha kolay yürütmesi amacıyla şirkete müdür atanması ya da kurul üyelerinden birine yahut bir kaçına belli işlemler için yetki tanınması yönetim kurulu üyelerinin şirket sözleşmesi ve yasadan doğan sorumluluğunu değiştirmeyeceği gibi kaldırmaz da. Böyle durumlarda müdür ve yetki tanınan üyeler yönetim kurulunun temsilcisi olduğundan aralarındaki ilişki yönünden temsil hükümleri geçerli olur. Kuşkusuz müdürün sorumluluğuna ilişkin özel kurallar saklıdır. Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine seçildiği ihtilafsız olan davacı dışındaki bir kaç yönetim kurulu üyesine şirket tüzel kişiliğini ve yönetim kurulunu temsilen belli hukuki muamele yapmaları halinde koyacakları imzanın saptandığı imza sirkülerinin, yönetim sorumluluğunun imza örneği alınan üyelere devredildiği anlamında yorumlanarak hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir. Yönetim kurulu üyelerinin yönetsel görevleri paylaşmasının da işbölümünden başka bir hukuksal sonuç doğurmayacağı Ticaret Kanunu kurallarındaki düzenlemeden anlaşılmaktadır.

Bu nedenlerle kararın, temyiz isteminin vergi mahkemesi kararındaki hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca reddine ilişkin hüküm fıkrasına katılmıyorum.”

⁸⁴ Yargıtay 11.Hukuk Dairesi'nin 06.12.1973 tarih ve E:1973/4546 K:1973/4854 sayılı kararından.

⁸⁵ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 25.10.1990 tarih ve E:1990/6934 K:1990/6887 sayılı kararı.

⁸⁶ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 17.12.2007 tarih ve E:2007/13253 K:2007/15908 sayılı kararı.

⁸⁷ Danıştay 3. Daire'nin 25.12.2002 tarih ve E:2001/2251 K:2002/4453 sayılı kararı.

şeklindeki karşı oy gerekçelerinin Daire tarafından *kabul edilmemiş* olmasıdır.

Bu açıklamalar ışığında, murahhas atanması söz konusu olmayan durumlarda dahi, TTK uyarınca *ana sözleşmede yazılı ise en az bir yönetim kurulu üyesinin şirketi temsil konusunda yetkilendirilmesi kanunen mümkün olduğuna göre* (TTK md. 319), her durumda kendisine bu yetki verilmemiş diğer üyelerin sorumluluğundan söz edilememesi gerekir.⁸⁸

Aksi halde, tüzel kişi adına vergi ödeme görev ve iktidarı olmayan ve dolayısıyla verginin ödenmemesi ile ilgili bir fiili ve dahi sırf bu yüzden verginin ödenmemesi sonucu ile nedensellik bağı bulunmayan kişinin, sadece yönetim kurulu üyesi olmasından dolayı şirket borcundan sorumlu tutulması gibi bizzat VUK'nun 10. maddesinin aksine bir uygulamaya cevaz verilmiş olacaktır.⁸⁹

Bu bağlamda; *“Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesi hükmü göz önüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.”* şeklindeki Genel Tebliğ açıklaması, hemen bu açıklamanın üzerinde yer alan *“Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığına anlaşılması halinde amme alacağına bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.”* açıklaması ile birlikte okunduğunda; sanki murahhas aza veya müdür söz konusu değilse tüm yönetim kurulu üyelerinin müşterek ve müteselsil sorumluluğuna gidileceği çağrışımı yaptığı için eleştiriye açıktır.

Bir başka ifade ile, Genel Tebliğ'de yer alan bu açıklama, murahhas aza veya murahhas müdürlerin söz konusu olmadığı durumlarda tüm yönetim kurulu üyelerinin *“çift imza ile temsil”* ilkesi gereği herhangi iki üyesinin imzası ile şirketin temsil edilebileceği noktasından hareket etmekte ise de, ana sözleşme ile bu temsil (imza) yetkisinin murahhas olmayan bir üyeye bırakılabileceği ya da yine ana sözleşme ile ikiden fazla imza yetkilisi belirlenebileceği ve bu durumda yine temsil (imza) yetkisi olmayan üyelerin sorumlu olmayacağı hususlarını göz ardı etmektedir.

Görüldüğü gibi, açıklamalarımız ile Genel Tebliğ açıklamaları arasındaki temel fark;

⁸⁸ *“...Dosyada bulunan ...Ticaret Sicil Memurluğunun ... gün ve ... sayılı yazısının incelenmesinden, şirketi temsil yetkisinin Yönetim Kurulu Başkanı ve Şirket Müdürü sıfatıyla ...ya devredildiği görülmektedir. / Bu durumda, olayda şirketi temsil yetkisinin bir yönetim kurulu üyesine devri söz konusu olduğundan, şirketin ana sözleşmesinde idare ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağına ilişkin düzenleme bulunup bulunmadığı, bir başka deyişle ...Ticaret Sicil Memurluğunda tescil edilen temsil yetkisi devrinin ana sözleşmeye uygun olup olmadığına şirket ana sözleşmesi getirilerek incelenmesinden sonra karar verilmesi gerektiğinden, yeterli inceleme yapılmadan davanın reddi yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.”*, Danıştay 3. Daire'nin 20.09.1995 tarih ve E:1995/1379 K:1995/2535 sayılı kararı. (Aktaran CANDAN, s. 34-35.)

⁸⁹ *“...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 yanı sıra 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...”*, Danıştay 4. Daire'nin 26.12.1994 tarih ve E:1994/715 K:1994/1097 sayılı kararı. (Aktaran CANDAN, s.35-36) Danıştay 4. Daire'nin 05.10.1995 tarih ve E:1995/2057 K:1995/3807 sayılı kararı da aynı yöndedir.

1. Murahhas aza veya müdür söz konusu olmasa bile sadece bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine (murahhas aza anlamına gelmemek üzere) şirketi temsil ve ilzam etme konusunda ana sözleşme ile yetki verilmesi halinin Genel Tebliğ'de göz ardı edilmesi nedeniyle yanlış anlama olabileceği konusunda **çekincemiz olması**,
2. Murahhaslara bırakılan yetkininin kanunun cevaz vermediği şekilde sınırlandırılması halinde dahi, idarenin iyiniyetli üçüncü kişi kabul edilemeyeceğinden hareketle bu sınırlandırmanın geçerli olacağını savunmamız nedeniyle idareyle **görüş ayrılığımız olması**, (İdare, sınırlandırmanın kanunun cevaz verdiği hususlar dışında olması durumunda tümüyle geçersiz olacağını kabul etmektedir.)

şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu farklardan ilk grubun, Genel Tebliğ açıklamasının birkaç cümle değiştirilerek giderilmesi örneğin *“Eğer temsil yetkisi ve idare hakları esas sözleşme ile bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine verilmiş ise ya da bu üye veya üyeler arasında bölünmüş ise, üyelerin tamamı arasında müteselsil sorumluluk olmaz, bu halde sorumluluk sadece yetki verilen üye veya üyelere aittir.”* açıklamasının⁹⁰ ve yine *“Murahhas müdürün bulunduğu hallerde dahi, TTK uyarınca en az bir yönetim kurulu üyesinin temsile yetkili kılınmak zorunda olduğu dikkate alınmalıdır.”* açıklamasının eklenmesi ile mümkünse de, ikinci farklılık tümüyle hukuki görüşlerdeki ayrılığa dayandığından ancak yargısal içtihatların istikrar kazanması ile giderilebilecektir.

VII. Ne, Nasıl Olmalıydı?

Yukarıda yaptığımız açıklamalar dikkate alındığında; anonim şirketlerin kanuni temsili konusunda tek normatif düzenleme TTK olarak dikkate alınacak ve TTK'nın özel olarak yasaklamadığı ya da emretmediği her durumda ise şirket ana sözleşmesi dikkate alınacaktır. İdarenin de Genel Tebliğ'de yer alan ifadeleri ile ortaya koyduğu üzere şirket ana sözleşmesi incelenmeden bu konuda bir sonuca varılması çoğu kez hatalı işlemlere neden olabilecektir. Bu bağlamda şirket ana sözleşmesinin esas alınması, VUK'nun 8. maddesine aykırılık teşkil etmeyecektir.

Bir anonim şirketin temsilinde sıra ile aşağıdaki olasılıklar, ana sözleşme üzerinden yapılacak incelemede dikkate alınmalıdır:

1. TTK bir hususu düzenlemiş ve bunu emretmiş ve/veya yasaklamış ise TTK hükümleri geçerli olup, **bu durumda** TTK aksine hüküm içeren ana sözleşme hükümleri dikkate alınmayacaktır. (Zaten bu tür bir ana sözleşmenin tescil ve ilan edilmiş olması zayıf bir olasılıktır!)
2. Kanun bir hususu düzenlemiş, ancak bunun aksine ana sözleşmede düzenleme yapılabileceğini öngörmüşse, şirket ana sözleşmesinde TTK hükümlerinden farklı düzenlemeler yapılabilir.

⁹⁰ İfade, Mehmet ÖZKOÇ'un, *“Ticaret Şirketlerinde Hukuki ve Cezai Sorumluluk”* başlıklı makalesinden alıntıdır. Bkz. **Mali Pusula**, Mayıs 2009, Sayı:53.

- a) Bu durumda ana sözleşmede hüküm varsa, bu hüküm TTK hükmünden önce uygulanır.
- b) Ana sözleşmede hüküm yok ise, kanunun öngördüğü durumun var ve geçerli olduğu kabul edilir.

3. Kanun bir husus düzenlemiş, ancak bunun aksine düzenlemelerin belirli şartlarda geçersiz olduğuna hükmetmiş olabilir. Murahhaslara bırakılan yetkilerin, kanunun cevaz vermediği şekilde sınırlandırılmış olmasının iyi niyetli üçüncü kişileri bağlamaması bu duruma örnektir. Söz konusu örnek üzerinden yapılacak değerlendirme, aşağıda olasılıkların dikkate alınmasıyla yapılacaktır.

Kanunun belirttiği hususun aksine ana sözleşmede hüküm bulunması yasak olmayıp, TTK'nda belirtilenler dışındaki sınırlandırmalar iyiniyetli üçüncü kişileri bağlamamaktadır.

Bu durumda, üçüncü kişinin durumu bildiği ve artık iyiniyetli sayılamayacağı somut olarak ispat edilirse, ana sözleşme ile getirilen hükümler geçerli olacaktır. Ancak bu duruma özgü olarak, tescil ve ilan bireyler anlamında bir ispat vasıtası değildir.

İdare, konumu itibarıyla vergi hukuku yönünden iyiniyetli üçüncü kişi kabul edilemez. İdare, iyiniyetli üçüncü kişi kabul edilse dahi tescil ve ilan vergi hukuku yönünden idarenin iyiniyetli kabul edilmemesi için yeterli bir nedendir.

Anlatımımızı örneklersek: (Örneklere ana sözleşme ile yönetim kuruluna verilen tüm yetkiler, yine ana sözleşmede düzenlenmek kaydıyla genel kurul bünyesinde de tutulabilir.)

(1) Bir anonim şirketin yönetim kurulunun temsil ve yetkisi (görev paylaşımı) konusunda ana sözleşmede hüküm bulunmamaktadır. Yönetim kurulu, (A), (B) ve (C) adlı üç kişiden oluşmaktadır. Bu durumda, şirketin temsili; (A) ve (B), (A) ve (C) veya (B) ve (C) şeklindeki üç olasılıkta çift imza esasına göre gerçekleşeceğinden, tüm yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebilir.

(2) Bir anonim şirketin ana sözleşmesinde şirketi, yönetim kurulu üyelerinden birisinin tek başına şirketi temsil edebileceği ve bu kişinin yönetim kurulunca tespit edileceği belirtilmektedir. (A), (B) ve (C) den oluşan yönetim kurulu, ana sözleşmenin verdiği bu yetki ile (C) yi tek imza ile şirketi temsil konusunda yetkilendirmişler ve bu durumu tescil ve ilan ettirmişlerdir.

Her ne kadar (C), murahhas üye değilse de, şirketi tek başına temsil ve ilzam ettiğinden, diğer yönetim kurulu üyeleri olan (B) ve (C) nin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

(3) Bir anonim şirketin ana sözleşmesinde şirketi, yönetim kurulu üyelerinden üçünün müşterek imza ile şirketi temsil edebileceği ve bu üç kişinin yönetim kurulunca tespit edileceği belirtilmektedir. (A), (B), (C), (D) ve (E) den oluşan yönetim kurulu, ana sözleşmenin verdiği bu yetki ile (A), (B) ve (C) yi müşterek imza ile şirketi temsil konusunda yetkilendirmişlerdir.

Her ne kadar (A), (B) ve (C) murahhas üyeler değilse de, şirketi müşterek olarak temsil ve ilzam ettiklerinden, diğer yönetim kurulu üyeleri olan (D) ve (E) nin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

(4) Bir anonim şirketin ana sözleşmesinde, yönetim kurulunun oluşumu yanında ayrıca yönetim kurulu üyelerinden birisinin de yönetim kurul tarafından murahhas aza olarak seçileceği belirtilmektedir. Bu durumda (A), (B) ve (C) den oluşan yönetim kurulu kendi aralarından (C) yi murahhas aza seçmişlerse artık şirketi murahhas (C) temsil ve ilzam edeceğinden yönetim kurulunun diğer üyeleri (A) ve (B) nin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır.

(5) Bir anonim şirket ana sözleşmesinde, yönetim kurulunun ayrıca pay sahibi olmayan bir murahhas müdür ataması öngörülmüştür. (A), (B) ve (C) den oluşan yönetim kurulu bu şekilde ortak olmayan (D) yi murahhas müdür seçmişlerdir. Ancak TTK uyarınca, murahhas, müdür yani ortak olmayan bir kişi olduğundan zorunlu olarak en az bir yönetim kurulu üyesine de temsil ve ilzam yetkisi verilmesi gerektiğinden ayrıca yönetim kurulu üyesi (B) bu konuda yetkilendirilmiştir. (Ana sözleşmede yazılı ise daha fazla üyeye de bu yetki verilebilir.)

Buna göre şirketi murahhas müdür (D) temsil ve ilzam edecek ver her durumda sorumluk ona ait olacaktır. Ancak yönetim kurulu üyesi (B) de bu konuda yetkili olduğundan sorumlu olarak kalmaya devam edecektir. Diğer yönetim kurulu üyeleri olan (A) ve (C) nin ise sorumluluğuna gidilemeyecektir.

(6) Şirket yönetim kurulu, şirket ana sözleşmesinde yer alan düzenlemeye dayalı olarak aralarından (A) yi sadece finans ve muhasebe alanında murahhas aza seçmişler ve şirketin vergi ile ilgili her türlü alanda temsilini de bu üyeye bırakmışlardır.

Murahhas aza seçilen (A) nın yetkisi konu bakımından sınırlandırılmıştır ve bu TTK'nun cevaz verdiği bir sınırlandırma değildir. Dolayısıyla iyiniyetli üçüncü kişileri bağlamayacaktır. Ancak her durumda idareyi bağlayacak olup, idareye bir dilekçe ile bu şekildeki yönetim kurulu kararının ve imza sirkülerinin tevdi yeterli. Eğer bir şekilde tescil ve ilan mümkün olmayan bu konu tescil ve ilan ettirilmişse, böyle bir dilekçe dahi verilmesine gerek yoktur. Diğer yönetim kurulu üyeleri (B) ve (C) vergi ile ilgili olarak sorumlu tutulamayacaklardır.

(7) Örnek (6) da sözü edilen murahhas aza, kendisine bırakılmış yetki içinde yer almamasına karşın, kendisini tam yetkili sanan bir kişi ile bir alım satım sözleşmesi imzalamıştır. Şirket, yetkileri kanunun cevaz vermediği bir alanda sınırlandırılmış olan murahhas (A) nın buna yetkisi olmadığını iddia etse dahi, malı şirkete satma konusunda anlaşma yapan satıcı taraf iyiniyetli üçüncü kişi olarak bu iddiadan etkilenmeyecek ve satımın gerçekleşmesini talep edebilecektir.

Yetkileri, kanunun cevaz vermediği şekilde sınırlandırılmış murahhas aza olan (A) nın, yetkileri ile ilgili bir şekilde tescil ve ilan yapılmış olmasında dahi durum böyle kabul edilecektir. Ancak, satıcının bu sözleşmeyi imzalayan ve aslında bu konuda yetkili olmayan (A) nın durumundan en geç sözleşmenin imzalandığı anda haberdar olduğu somut olarak şirket tarafından ispat edilebilirse, satıcı işte o zaman böyle bir talepte bulunamayacaktır.

VIII. Sonuç ve Görüşümüz

Çalışma içeriğinde ifade ettiğimiz hususlar dikkate alınarak,

- Konu anonim şirketler olduğunda, TTK özel olarak emredici bir hüküm getirmediğçe, şirket ana sözleşme hükümleri geçerlidir.

- Anonim şirketlerde TTK kural olarak çift imza esasını benimsemiştir.
- Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere TTK'nın emredici olmayan bu hükmü (çift imza ile temsil) yine TTK'nın özel olarak belirtmiş olması karşısında ana sözleşme ile değişik şekilde düzenlenebilir. Örneğin ana sözleşme ile üç yönetim kurulu üyesine temsil yetkisi verilebileceği gibi sadece bir yönetim kurulu üyesine de imza yetkisi verilebilir. Bu durumda imza (temsil) yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerine sorumluluk atfedilemez.
- Ana sözleşmede düzenlenmiş olmak kaydıyla genel kurula veya yönetim kuruluna kendi içinden (pay sahibi) bir murahhasa yönetim kurulunun tüm veya bir kısım yetkileri bırakılabilir. Bu durumda ayrıca bir başka yönetim kurulu üyesine temsil (imza) yetkisi verilmeyebilir. Bu durumda murahhas, murahhas üye olarak adlandırılır. Murahhas üyenin var olduğu durumlarda, yönetim kurulu murahhas dışında kalan üyeleriyle sorumluluktan kurtulmuş olur.
- Yine ana sözleşmede düzenlenmiş olmak kaydıyla, genel kurula veya yönetim kuruluna pay sahibi olmayan murahhasa yönetim kurulunun tüm veya bir kısım yetkileri bırakılabilir. Ancak murahhas üyeden farklı olarak bu durumda ana sözleşmede aksine hüküm olmadıkça ayrıca en az bir yönetim kurulu üyesine temsil (imza) yetkisi verilmesi zorunludur. Bu durumda murahhas, murahhas müdür olarak adlandırılır. Murahhas müdürün varlığı halinde, ayrıca imza (temsil) yetkisi verilmemiş yönetim kurulu üyeleri sorumluluktan kurtulmuş olur.
- Murahhas aza veya müdüre bırakılabilecek alanlar, yer (şube / merkez) ve birlikte temsil şeklinde kanunun cevaz verdiği şekilde kısıtlanabilir. Bu durumda murahhasa bırakılan yetkinin tescil ve ilan ile bu durum tüm üçüncü kişiler yönünden hüküm doğurmaya başlar. Ancak iç ilişki yönünden bu durum tescil ve ilan öncesinde hüküm doğurmaya başlamıştır.
- Kanunun cevaz verdiği alanlar dışında da (miktar yönünden, konu yönünden, vs.) murahhasa bırakılan yetkilerde sınırlandırmalar yapılabilir. Bu tür kısıtlamalarda geçerlidir. Ancak iyiniyetli üçüncü kişiler yönünden bu tür kısıtlamalar ancak üçüncü kişinin durumu bildiği somut bir şekilde iddia sahibi tarafından ispat edilirse geçerli olacaktır. Aksi halde, bu tür kısıtlamalar iyiniyetli üçüncü kişiler açısından hüküm ifade etmez. Kanunun cevaz verdiği alanlar dışında murahhaslara bırakılan yetkilerin sınırlandırılmış olması durumu tescil ve ilan edilmez. Bir şekilde tescil ve ilan edilmiş olsa dahi sadece tescil ve ilan hususu, durumu iyiniyetli üçüncü kişinin bildiği anlamında kabul edilemez. Bu şekilde bir karine dahi kabul edilmiş değildir.
- Murahhaslara bırakılan yetkinin sınırlandırılmış olması hususunun üçüncü kişilerce bilindiğinin ispatı halinde, sınırlandırmayı bilen üçüncü kişi yönünden sınırlandırma geçerli olacağına göre her durumda idareye yazılı olarak, ana sözleşme ve ana

sözleşmenin gereği olarak genel kurul ve/veya yönetim kurulu kararının verilmiş olması, bu sınırlandırmalar dahilinde murahhasa bırakılan yetkilerin idare yönünden de bağlayıcı olduğu anlamına gelir. Esasen bir şekilde durum tescil ve ilan edilmişse zaten idarenin bildiğinin kabulü gerekir. Kaldı ki, şirketle hukuki ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerin ilişkileri çok çeşitli zaman ve türlerde kurulmuş olabileceği halde idare açısından sadece asıl borçlu şirket vergi borçları ödenmediğinde durum önem arz eder. Buna göre, idarenin asıl borçlu şirketin borçlarından dolayı sorumlu tutacağı yönetim kurulu üyesini doğru tespit etmek zaten görevidir. Özetle idare, iyiniyetli üçüncü kişi olarak kabul edilemez.

- Murahhasların yetkisinin kanunun cevaz verdiği veya vermediği hallerde sınırlandırılmış olması durumunda bu murahhasların sorumluluğuna gidilebilmesi ya da bunların sorumlu tutularak diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluktan kurtulabilmesi, ancak bu murahhaslara anonim şirketin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme ve vergiyi ödeme konusunda yetki bırakılmış olması kaydıyla mümkün olacaktır.
- Anonim şirketlerin ödenmemiş vergi borçları nedeniyle, varsa öncelikle murahhaslara (aza veya müdür) takip yapılacaktır.
- Takibe tabi tutulacak murahhas (aza veya müdür) yoksa, murahhas azanın var olmadığı durumlarda ana sözleşmede bu yönde hüküm varsa TTK uyarınca şirketi temsil konusunda yetkilendirilmiş en az bir yönetim kurulu üyesi, ana sözleşmede hüküm yoksa tüm yönetim kurulu üyeleri söz konusu olacağından, bu üye veya üyeler hakkında takip yapılacaktır. Eğer takibe tutulacak bir murahhas müdür varsa, murahhasla birlikte aynı anda ayrı ayrı ödeme emirleri ile bu yönetim kurulu üyesi ya da üyelerinin de takibi mümkündür.
- Şirketi temsil konusunda yetkilendirilmemiş yönetim kurulu üyelerinin, şirket vergi borçlarından dolayı kanuni temsilci olarak takibe tabi tutulmaları hukuken mümkün değildir. Bu kişilerin elbette şirketi idare konusunda görevleri varsa da temsil etme yetkileri olmadığından kanuni temsilci kabul edilmeleri mümkün bulunmamaktadır.⁹¹ Bir başka deyişle murahhas aza veya müdür söz konusu olmadığı hallerde dahi, ana sözleşme uyarınca yetkilendirilmiş üyeler dışında kalan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilecektir.⁹²

⁹¹ "Yasa koyucu sorumluluğu kanuni temsilci sıfatına bağlamıştır. Her ne kadar yönetim kurulu organ olarak şirketin yasal temsilcisi ise de, sorumluluk konusunda tüm üyeleri kayıtsız şartsız sorumlu tutmak olanağı yoktur. VUK'nun 10. maddesi ile öngörülmüş sorumluluk, vergisel yükümlülüğü yerine getirmek yetkisine sahip olduğu halde bu ödevi zamanında ve gereği gibi yerine getirmeyen yönetim kurulu üyesine ait olmalıdır. Bu üyeler icra gücüne, diğer bir anlatımla temsil yetkisine sahip olan üyelerdir. Bu nedenle temsilci sıfatını taşımayan (yani kendisine sözleşme veya bir kararla temsil ve imza yetkisi verilmemiş olan) yönetim kurulu üyeleri sorumluluk kapsamı dışındadır.", Bkz. ÇAMOĞLU, 258.

⁹² Ana sözleşme ile şirketi temsil ve ilzam yetkisi konusunda bir belirleme olmadığı sürece "çift imza" esas geçerli olacağından en az iki yönetim kurulu üyesi imzaya yetkili olarak tespit edilmek zorunda kalınacak ve bu iki üye, şirketin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumlu olacaklardır.

- **Murahhas ile şirketi temsil ve ilzam konusunda yetkili kılınmış üye arasındaki temel fark; murahhastada, yönetim kurulunun murahhasa bıraktığı yetkiyi kullanamıyor olmasıdır. Oysa bir üyesini şirketi temsil ve ilzam konusunda yetkilendirilmesinde, yönetim kurulu yetkilerini kendisinde saklı tutmaktadır.**⁹³
- Şirketi kanunen temsil etme konusunda yetkisi olmayan yönetim kurulu üyelerinin VUK ve AATUHK uyarınca takibi mümkün değilse de, TTK hükümleri uyarınca mevcut sistem dâhilinde kamunun bu yönetim kurulu üyeleri hakkında uğranılan zararların telafisi bakımından dava açma hakkı mevcuttur.⁹⁴
- Yönetim kurulu başkan veya başkanvekili olmak, sırf bu sıfattan dolayı vergi uygulamalarında bir önem arz etmemektedir.
- Anonim şirket ile ilgili kanuni temsilci tespitinde esas olan, idare ayrıca ilan hususunu arıyor olsa da Ticaret Siciline tescil edilmiş hususlardır. Tescil ve ilan yaptırma görev ve yetkisi yönetim kuruluna aittir. Ancak, murahhasın yetkisinin kanunun cevaz verdiği haller dışında sınırlandırılmış olması örneğinde olduğu gibi tescil ve ilan edilmemiş ya da edilemeyecek durumlarda dahi idarenin konumuna münhasır olmak üzere, idare iyiniyetli üçüncü kişi olarak değerlendirilmemelidir.
- Çalışmamız ile ortaya konduğu üzere, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeliği oldukça ağır sorumluluklar getiren bir müessesedir. Özellikle yönetim kurulunun kendi arasında yaptığı iş bölümü, yönetim kurulu yetki ve görevlerinin bir kısmının murahhas aza veya murahhas müdürlere bırakılması, murahhasların yetkilerinin kanunun cevaz verdiği veya vermediği sınırlandırmalara göre bir takım alanlara hasredilmesi durumlarının her birinin, şirket ana sözleşmesi başta olmak üzere ticaret, vergi ve ceza hukuku yönünden analiz edilmesi gerekmektedir.
- Bu bağlamda, gelecekte şirketin vergi borçlarından sorumlu olmamak veya cezai sorumluktan kaçınmak adına, kapıcı, amele, odacı, hamal çoban gibi kişilerin yönetim kurulu üyesi yapılması, hele hele bunlara birde murahhaslık veya murahhaslık anlamında olmasa bile temsil yetkisi tanınmasının ne kadar tehlikeli ve riskli bir “*uyanıklık*” olduğu da ortaya çıkmaktadır. Terazinin bir kefesine, tedbirli olmak adına murahhas yapılan çaycının tek başına şirket adına milyonlarca TL tutarlık krediye

⁹³ Aynı yönde “*Murahhas üyelerin varlığı halinde yönetim kurulu danışma ve gözetim görevini ifa ederken, buna karşılık ortaklık işlerinin gerçek sevk ve idaresi murahhas üyeye geçmiş durumdadır...*” görüşü için Bkz. İrfan BARLASS, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006, s. 21.

⁹⁴ Bunun için TTK md. 336 ve devamı hükümler incelenmelidir. Ancak, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 16.01.2007 tarih ve E:2007/85 K:2007/95 sayılı kararından da anlaşılacağı üzere, idare zaten birçok olayda bu yolu kullanmaktadır. Özel hukuk kişilerince bu yolun kullanılmasıyla ilgili olarak Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 10.07.2006 tarih ve E:2005/8034 K:2006/8210 sayılı kararı incelenebilir.

imza atma yetkisini (**bugün / RISK**) ve bir diğer kefesine ise gelecekte doğması muhtemel vergi borçlarını (**belirsiz bir gün / BEKLENEN YARAR**) koyduğumuzda, riski analiz etmek daha kolay olacaktır. Üstelik bu örnek üzerinden analiz yapılırken, Genel Kredi Sözleşmelerinin hemen tamamında, belli başlı ortakların şahsen müteselsil kefil ve borçlu olarak da imzası olduğunu hatırlamak, konuyu algılamak açısından yardımcı olacaktır.

- Bu riske girmemek açısından, sadece vergi ödemek ve muhasebe ile ilgili alanlarda temsil yetkisi vermek gibi bir düşünce üretilmesi durumunda ise, bunun kanunun cevaz vermediği bir alanda sınırlandırma olarak geçerli kabul edilip edilmeyeceğinin (biz geçerli olduğunu savunuyor olsak da) tartışmalı olduğu açıktır. Bir başka ifade ile sürekli değişim gösteren hukuk anlayışı içinde bu şekildeki düşünce ve planların “*nafile*” çıkması kuvvetle muhtemeldir.

görüşünderiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.