

ANONİM ORTAKLIK YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN ORTAKLIĞIN KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI SORUMLULUĞU

Prof.Dr. Ersin ÇAMOĞLU*

I. Genel Olarak

Türk mevzuatı, tüzel kişilerin yerine getirmedikleri kamu borçlarının belirli koşullarla tüzel kişinin yasal temsilcilerinden tahsil edilmesi sistemini kabul etmiştir. Mevzuatın tarihli süreç içindeki evrimi, bu hükümlerin devamlı ağırlaştırılması yönünde olmuştur¹.

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Emekli Öğretim Üyesi.

1 AATUK'nun (Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun) 35. maddesi, limited şirket ortaklarını, şirketçe ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan kamu borçlarından dolayı, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye payının bir misline kadar sorumlu tutmakta idi (*Ayrıntılı bilgi için bkz: ÇAMOĞLU Ersin, Limited Şirket Ortaklarının Sınırlı Sorumluluğu Karşısında Şirket Alacaklılarının Aktif Korunması*, İstanbul 1969, sayfa 34 vd.). 1998 yılında 35. maddede 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, limited şirket ortakları (*bir sınır öngörülme*sizin) şirketteki payları oranında kamu borcunun tamamından sorumlu tutulmuşlardır. Kanımca bu hükümle limited ortaklığın ortakları sınırlı sorumlu sermaye şirketi niteliği ihlâl edilmiş ve böylece TTK (Türk Ticaret Kanunu) ile AATUK arasında bir çatışma oluşmuştur. Yapılan tadilatla getirilen bu yeni hüküm, limited ortaklığı ortakları sınırlı sorumlu bir şirket tipi olmaktan çıkarmış; onu kamu borçları yönünden sınırsız sorumlu bir kişi ortaklığına dönüştürmüştür. Yasa koyucu kanun yaparken yasal sistemdeki ahengi ve dengeleri korumak zorundadır. Eğer limited ortaklığın bir ticaret şirketi olarak Türk ticari hayatındaki yerini koruması ve liberal ekonomi içindeki işlevini sürdürmesi isteniyorsa, or-

Konuyu düzenleyen kamusal nitelikli yasal hükümlerin uygulanma alanı, kişinin Anayasa ve evrensel hukuk ilkeleri ile koruma altına alınan özel hukuk alanı ile sınır oluşturur. Bu nedenle ilgili hükümlerin uygulanmasında ve yorumunda Anayasa 'dan ve evrensel hukuk ilkelerinden kaynaklanan kişi hak ve özgürlüklerinin zedelenmemesine özen gösterilmelidir.

Bu yazımda son yıllarda uygulaması yoğunluk kazanan anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin şirketin kamu yükümlülüklerinden doğan sorumluluğu konusundaki doktrin ve uygulamadaki başlıca tartışma konularına açıklık getirmeye çalışacağım.

II. Konuyu Düzenleyen Hükümlerin Evrimi

Konuyu düzenleyen hükümler mevzuatımızda iki temel yasada yer almaktadır. Bunlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü h. Kanun (AATUK) 'dur.

1. Anonim ortaklık yönetim kurulu üyelerinin vergi borçlarından dolayı sorumluluğu, VUK 'nun (3.12.1988 t. ve 3505 sayılı Kanun 'un 2. maddesi ile yapılan tadilatta son şeklini alan) 10. maddesindeki tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin sorumluluğunu düzenleyen genel hükümün kapsamı içine girmektedir. Bu madde 1. fıkrasında, tüzel kişilerin ödenmeyen kamu borçlarından yasal temsilcileri sorumlu tuttuk-tan sonra, 2 fıkrasında :

“ Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır... ”

hükmünü öngörmüştür.

2. Tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin kamu borçlarından dolayı sorumluluğunu düzenleyen genel hüküm niteliği taşıyan mükerrer 35. madde mevzuata, AATUK 'da 1995 yılında 4108 sayılı Kanunla (RG.

taklığın en belirgin niteliği olan sınırlı sorumluluk ilkesini ortadan kaldıran bu hükmün en kısa sürede değiştirilmesi gerekmektedir.

02.06.1995 Sa. 22301) yapılan tadilatla girmiştir. “ Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu „ başlığını taşıyan mükerrer 35. maddenin 1. fıkrası aynen :

“ Tüzel kişilerle malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. „

demektedir.

Görüldüğü gibi aynı konuyu düzenleyen bu iki temel yasa arasında, ilke düzeyinde olmasa dahi uygulama alanları ve koşulları yönünden bazı farklılıklar mevcuttur. Bu nedenle öncelikle iki yasanın uygulama alanını ve koşullarını belirlemek gerekmektedir.

III. VUK. 10. Maddesi ile AATUK ‘nun Mükerrer 35. Maddesinin Uygulama Alanı

VUK, AATUK ‘a göre, vergi alacaklarının (ve eklentilerinin) tahsili açısından özel yasa niteliğindedir. Bu nedenle tüzel kişilerin ödenmeyen vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluk konusunda VUK ‘nun 10. maddesinin öncelikle uygulanması gerekir ^{1a}. Bu bağlamda AATUK ‘nun mükerrer 35. maddesinin daha sonraki tarihi taşıması önem taşımaz. Mükerrer 35. madde, vergi haricindeki kamu yükümlülüklerinin (örneğin yargılama giderleri, para cezaları vb.) şirketten alınamaması halinde uygulama alanı bulur.

IV. Sorumluluğun Koşulları

VUK ‘nun 10. maddesinin 2.fıkrasına göre, şirket malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi alacakları, bu görevi yerine getirmeyen “ yasal temsilcilerin „ varlıklarından alınır.

Tüm tüzel kişilerde olduğu gibi anonim ortaklıklarda da kuruma dü-

^{1a} Danıştay 4. D ‘nin bu yöndeki 29.04.1997 t. E. 1996/3659 K. 1997/1325 sayılı kararı için bkz: DEMİRKOL / TOKAŞ / TEKİN, *Danıştay Vergi Daireleri Karar Özetleri*, Ankara 2001, sayfa 311 N. 56.

şen kamu yükümlülükleri şirketin yasal temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Bu ödevi yerine getirmeyen yasal temsilciler kusurlu davranışları sebebiyle ziyana sebebiyet verdikleri vergi ve ona bağlı alacakları ödemekle yükümlü olurlar. Yasa koyucunun konuya bu yaklaşımı sorumluluk hukukunun temel ilkelerine uygundur. Bu nedenle VUK 10. maddenin öngördüğü sorumluluğun aşağıda ele alacağımız koşullarını, bu temel ilkenin ışığında değerlendirmek gerekmektedir.

A. Kimler Sorumludur ?

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 öngörülen sorumluluk, vergisel yükümlülüğü yerine getirmek yetkisine sahip olduğu halde bu ödevi zamanında ve gereği gibi yerine getirmeyen yönetim kurulu üyelerine 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 dışındadır².

Yasa koyucu bu hükümlerle yöneticilerin şirketin kamu borçlarını gecikmesizin ve titizlikle ifa etmelerini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle kanımca söz konusu hükümler uyarınca sorumlu olan yönetim kurulu üyeleri, kamu yükümlülüğünün doğduğu sırada değil, yerine getirilmesi gereken dönemde görevde olanlardır³. Vergi yükünün doğduğu dönemdeki yönetim kurulu üyelerini sorumlu sayan aksi görüş kanımca yasanın açık hükümlerine olduğu kadar sorumluluk hu-

² Bkz: ÇAMOĞLU (POROY – TEKİNALP), *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 9 bası, İstanbul 2003, sayfa 352 N. 621 b; CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara 1994, sayfa 12; ATEŞLİ Erkan, *Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu*, Yaklaşım Yıl 8, Sayı 94 (Ekim 2000), sayfa 164.

³ Aksi görüşte: ERİŞ Gönen, *Anonim Şirketler Hukuku*, Ankara 1995, Md. 312 sayfa 189 ve bu yöndeki Danıştay Kararları için Bkz: CANDAN (dn. 2), 50.

kukunun temel ilkelerine de aykırıdır. Çünkü vergi yükünün doğduğu dönemde görev yapan yöneticiler, çabalarıyla oluşturdukları vergi matrahı ile hem şirketlerine hem de kamuya yararlı olmuşlardır. Sorumlu tutulması gereken yöneticiler ise, VUK 'nun 10. maddesinin 2. fıkrasının deyimi ile “ *yükümlülüklerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyerek* ” kamu alacağının anonim şirketin varlığından kısmen veya tamamen alınamamasına neden olan yasal temsilcilerdir⁴. Danıştay 'ın değişik dairelerinin bu konuda her iki görüşü de destekleyen kararları vardı. *Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu* 31.03.1995 t. ve E. 1995/21 K. 1995/116 sayılı kararında bu konudaki görüş aykırılıklarını gidermiş ve sorumluluğun vergi ödevini yerine getirmeyen üyelere ait olduğu görüşünü benimsemiştir.

Nitekim Yüksek Mahkeme anılan kararında, üyelikten istifa eden ancak istifa işlemi Ticaret Siciline tescil ve ilan edilmeyen bir üyenin “ ... şirket yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayacağı ” gerekçeyle “ üyenin VUK, 10. maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğu ” sonucuna varmıştır.

B. Sorumluluğun Zaman Yönünden Sınırı

Sorumluluk yönetim kurulu sıfatından kaynaklandığına göre, üyenin bu sıfatı kaybetmesinden sonra ödenmesi gerekip de ödenmeyen kamu borçlarından sorumluluğu söz konusu olamaz Bu konuda kamu borcunun muacceliyet zamanı belirleyici rol oynar. Sorumluluk, kamu borcunun ödenme zamanı gelip de ödenmemesi halinde, bu görevi yerine getirmeyen temsilcilere aittir. Bir kamu borcunun uzun süre ödenmemesi halinde bu süreçte görev yapan tüm yasal temsilcilerin VUK. 10. ve AATUK. mükerrer 35. maddesi uyarınca sorumlu tutulması mümkündür.

Yönetim kurulu üyeliğinin doğal sonu, seçilme döneminin sona ermesidir. Yine bunun gibi ölüm, azil, istifa, kısıtlanma ve TK. 315. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen seçilebilme ehliyetinin yitirilmesi

⁴ ÖZCAN Sezgin, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları*, *Yaklaşım*, Sa. 117 (Eylül 2002) sayfa 227 dn. 12.

halleri de üyeliği sona erdiren sebeplerdir⁵. Bütün bu hallerde yönetim kurulu üyeliği, üyeliği bitiren hukuki sebebinin gerçekleştiği anda sona erer . Bilindiği gibi yönetim kurulu üyeliği sıfatının kazanılması gibi kaybedilmesi de tescil ve ilana tâbidir. Ancak vurgulamak isterim ki, yöneticilerin kamu borçlarından sorumluluğunun zaman sınırının belirlenmesinde tescil ve ilan bir rolü yoktur. Diğer bir anlatımla, ticaret sicili olumlu fonksiyonunun sadece, üçüncü kişilerin şirketle girişecekleri iradi işlemlerde icra eder. Buna karşılık, borç ilişkisinin kurulmasında ve borcun doğumunda alacaklının iradesinin rol oynamadığı haksız fiil, haksız iktisap ve yasadan doğan borçlarda sicile tescil (*ve ilan*) herhangi bir işleve sahip değildir. Şirketlerin kamu borçları da bu sonuncu gruba girmektedir.

Konu uygulamada ve öğretide “ *istifa* „ bağlamında incelenmiş ve tartışılmıştır. Tek yanlı bir bozucu yenilik doğuran hak niteliği taşıyan istifa, şirkete ulaşmakla hükümlerini doğurur ; kabul edilmesine gerek yoktur. VUK. 10. ve AATUK ‘nun mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumlulukları açısından da yönetim kurulu üyesi sıfatı istifanın şirkete ulaştığı anda sona ermiş olur ⁶.

Danıştay ‘ın farklı daireleri bu konuda değişik kararlar vermişti. Danıştay 3. Dairesi istifa kararı tescil ve ilan edilmedikçe yönetim kurulu üyesinin temsilci sıfatıyla yüklendiği sorumluluktan kurtulamayacağı görüşünü benimsediği halde⁷ 9. Daire bu açıdan tescil ve ilan kurucu bir rolü bulunmadığını hükme bağlamıştır⁸ *Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu* bu tartışmalara ve görüş aykırılıklarına son veren 31.03.1995 t. E. 1995/21 K. 1995 / 116 sayılı kararında, bu ilkeye uygun olarak şirket yönetiminden fiilen ayrılan üyenin, istifa tescil ve ilan edilmiş olmasa dahi VUK ‘nun 10. maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir⁹.

⁵ Bkz: ÇAMOĞLU (dn. 2), 315. 549 vd.

⁶ ÇAMOĞLU (dn. 2), 317 N. 550; CANDAN, (dn. 2), 53 ÖZCAN, (dn. 4),117; ATEŞLİ (dn. 2),167.

⁷ Dan. 3 D. 11.12.1991 t. E: 1990 /3640 K. 1991/ 3106 s. kararı: Danıştay Dergisi, Sa. 84 – 85 S. 117; Dan. 3. D. 26.3.1992 – 1 E. 1991/1661 K. 1992 / 1218: CANDAN, (dn. 2), 51.

⁸ Dan. 9. D. 27.9.1994 t. E. 1994/ 1114 K. 1994/ 3639.

⁹ Bkz. ÖZCAN (dn. 4) 226 dn. 12.

V. Sorumluluğun Nitelikleri

A. Objektif Sorumluluk

VUK. 10. ve AATUK 'nun mükerrer 35. maddelerinde kanuni temsilciler için bir kusursuz (*objektif*) sorumluluk hali öngörülmüştür. Buna göre temsilci konumundaki yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olduklarının ileri sürülmesine ve kanıtlanmasına gerek yoktur.

Ancak temsilcilere sorumluluktan kurtulmak için bir *kurtuluş beyyinesi* olanağı da tanınmıştır. Yönetim Kurulu üyeleri, kamu yükümünün yerine getirilmemesinin kendi kasıt ve ihmalleri sonucu olmadığını veya kendi eylemleriyle yükümün yerine getirilmemesi olgusu arasında nedensellik bağı bulunmadığını kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilirler¹⁰.

Nitelim VUK 'nun 03.12.1988 t. ve 3505 sayılı kanunla değişik 10. maddesinin 2. fıkrası, kanuni temsilcilerin *ödevlerini yerine getirmeleri yüzünden* tüzel kişinin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi alacaklarının kanuni temsilcinin varlığından alınacağını söylemektedir. Örneğin kamu yükümünün ödenmesi gereken zamanda kendi kusurlarından kaynaklanmayan bir sebeple ortaklığın bunu ödeyecek gücü ya da kendisinin fiilî (*hastalık vb.*) veya hukuki (*tutukluluk vb.*) bir engel nedeniyle bu görevi yerine getirme olanağına sahip bulunmadığını kanıtlayan temsilci bu nedenle sorumlu tutulamaz.

Yasa kamu yükümlülüklerinin ifası ödevinin yerine getirilmemesinin bir kusura dayalı olması koşulunu aramamıştır. Oysa maddenin 3505 sayılı yasa ile değiştirilmesinden önceki metinde açıkça bu ödevlerin "*kasıt ve ihmalleri ile yerine getirilmemesinden*" söz edilerek kusur sorumluluğu ilkesi vurgulanmakta idi. Yasa koyucu yasal temsilcilerin sorumluluğunu ağırlaştırma yönündeki genel eğilimi sonucu, 1988

¹⁰ ÇAMOĞLU (dn. 2), 353 N. 621 d; HELVACI Mehmet, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, 2. bası, İstanbul 2001, s. 104
Danıştay Dava Daireleri GK 'nun 31.03.1995 t. E. 1994/239 K. 1995/117 sayılı kararı da bu yöndedir: Danıştay Dergisi, yıl 26, Sa. 91, s. 170 vd.

tadilatıyla kusur sorumluluğunu kaldırmış ve kurtuluş beyyinesi ile aksi kanıtlanabilen objektif bir sorumluluk öngörmüştür.

B. İkinci Derecede Sorumluluk

Temsilcilerin kamu borçlarından dolayı sorumluluğu *ikinci derecede*dir. Kamu idaresi sorumlu yönetim kurulu üyelerine başvurmadan önce ortaklık tüzel kişisini takip etmekle yükümlüdür. Yasal takip yollarına başvurulup bunlar tüketilmeden kanuni temsilcilere başvurulması mümkün değildir¹¹.

Yasa koyucu çeşitli vergi yasalarında değişiklik yapan 4108 sayılı kanunla AATUK 'na eklediği, mükerrer 35. madde ile bu konuda önemli bir değişiklik yapmıştır. Tüzel kişiden tahsil edilemeyenler yanında “ *tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” alacakları da sorumluluğun kapsamına dahil etmiştir. Bu hükmün hukuk güvenliğini zedeler nitelikte olduğunu belirtmek isterim. Bilindiği gibi 6183 s. Yasa kamu alacaklarının tahsili bağlamında bazı yargısal yetkileri yürütme organına devretmektedir. Bu yasaya göre yükümlüler hakkında henüz kesin yargı kararı olmadan idari taktirlere dayalı olarak en yüksek mülki amirin tasarrufu ile ihtiyati tedbir ve haciz kararları alınabilmektedir. Mükerrer 35. madde bir kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını yine idari taktire bırakmış görünmektedir. Maddenin sözsel ifadesinden doğan bu yorumu ise anayasa ve evrensel hukuk ilkelerine aykırı uygulamalara yol açabilecek niteliktedir. Bu nedenle bir hukuk devletinde, “ *tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” ibaresinin “ *tahsil edilemeyeceği hukuken saptanan*” şeklinde anlamak ve uygulamak zorunluluğu vardır. Bu konudaki görev yargı organlarına düşmektedir.

11 ÇAMOĞLU (dn. 2), 353 N. 621 e; Aynı yönde: MAÇ Mehmet, *Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Bu şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları*, Yaklaşım Yıl 10, Sa. 118 (Ekim 2002), S. 67 HELVACI, (dn. 10), 103.