

# ANONİM ŞİRKET YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU ALACAĞI SORUMLULUĞU\*

## THE LIABILITY OF DIRECTORS IN JOINT STOCK COMPANIES FOR PUBLIC RECEIVABLES

Arş. Gör. Mert SİLAHŞÖR\*\*

### ÖZET

Anonim şirketler kendisini oluşturan pay sahipleri ve faaliyetlerini yürüten yöneticilerden ayrı bir hukuki kişiliğe sahiptir. Kural olarak, şirket işlerinin bütün sonuçlarından şirket tüzelkişiliği sorumludur. Ancak anonim şirketler devlete olan borçlarını ödemediğinde, yöneticilerinin ödenmeyen borçlardan dolayı sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda, fer'i borçlular olarak yönetim kurulu üyelerinin ödenmeyen kamu borcunu şahsi malvarlıklarından ödemeleri gerekmektedir. Başka deyişle, ödenmemiş vergilerden yöneticilerin bireysel sorumluluğu gündeme gelmektedir.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacaklarından doğan sorumluluğu, mevzuatta farklı hükümlerde yer almış, fakat bu hükümler birbirini tamamlayacak şekilde değil, birbiriyle çelişkili olarak düzenlenmiştir. Mevzubahis hükümler ticaret hayatında ve uygulamada gerçekleşen olgular neticesinde oluşan belirsizlikleri gidermek ve uyuşmazlıkları çözmek için de yeterli imkân sağlamamaktadır. Böyle olunca da, vergileri ve diğer kamu alacaklarını tahsil etmekle görevli kamu idaresi kanunların uygulanmasında yoğunlukla hataya düşebilmekte ya da alacağını bir an evvel elde etmek saikiyle hukuka aykırı işlemler yapabilmektedir. Bu çalışmada, Türk hukukunda kamu alacağının anonim şirket yönetim kurulu üyelerinden tahsil edilebilmesinin şartları, kamu alacağı sorumluluğunun kapsamı ve niteliğinin incelenerek sorunlu hususların tespiti ve çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** kamu alacağı, ödenmemiş vergi borçları, şirket borçları, kişisel sorumluluk, ku

### ABSTRACT

A corporation is an independent and separate legal entity in its own right, and debts incurred by the entity are its responsibility. As a general rule, the directors and shareholders of a corporation are not personally liable for the entity's taxes and other debts. However, when the corporation turns out to be unable to pay them, under certain circumstances, corporate directors and its shareholders can be held personally liable. In joint stock companies, directors are liable for being a secondary debtor for unpaid taxes. The legal arrangements for directors' tax liability are settled in different regulations but these are not complementary and mostly in conflict with each other. Thus, such norms are unsuccessful to disambiguate business life and inadequate for the settlement of disputes. This study considers and discusses the problem that corporate directors are liable for company's outstanding debts to the public authority.

**Keywords:** public credit, liability of corporate directors, personal liability, unpaid taxes.

\* Bu makale, 26 Kasım tarihinde düzenlenen "II. Ticaret Hukuku Uluslararası Sempozyumu"nda tebliğ olarak sunulmuştur. Yazarın yüksek lisans tezinden faydalanarak hazırlanmıştır.

\*\* Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, (msilahsor7@gmail.com).

## GİRİŞ

Kamu alacaklarına ilişkin genel bir tahsil kanunu olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) mükerrer 35. maddesiyle; vergilendirme sürecini ve vergi ilişkisine taraf olanların hak ve yükümlülüklerini düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 10. maddesinin 2. fıkrasıyla; sosyal güvenlik sisteminin etkin ve verimli işlenmesini amaç edinen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) 88. maddesinin 20. fıkrasıyla, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağından sorumluluğu hususuna temas etmektedir.

Söz konusu hükümlerde, anonim şirketin ödenmeyen kamu borçlarından dolayı sorumlu olunması temsilci sıfatına bağlanmıştır. Şirket faaliyetlerini yöneten ve şirketi dış ilişkide temsil eden kişiler için “kanuni temsilci” ifadesi benimsenmiştir. Şirketin idare ve temsili yetkisine sahip yönetim kurulu üyeleri, murahhas müdürler ve tasfiye sırasında tasfiye memurları anonim şirketin kanuni temsilcisidir. Bağlı ortaklık veya iştirak şeklindeki bir anonim şirketin kuruluş mevzuatında 6183 sayılı Kanun’a göre haciz yoluyla takibe engel yoksa, bu şirketin idare ve temsil yetkisine sahip yönetim kurulu üyeleri de şirketten tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı sorumlu olacaklardır.

Kamu alacağından sorumluluğa ilişkin farklı zamanlarda farklı amaçlarla sevk edilmiş bahsi geçen AATUHK, VUK ve SSG SSK hükümleri özellikle kamu alacağından sorumluluğun hukuki niteliği ve kapsamı bakımından karmaşaya yol açmakta, bu nedenle de ödenmemiş kamu alacaklarının tahsiline tevili ve tadili zor hukuki belirsizlikler ortaya çıkmaktadır.

## I. KAMU ALACAĞI SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

### A. KUSURLU SORUMLULUK- KUSURSUZ SORUMLULUK MAHİYETİ

#### 1. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından

AATUHK mükerrer 35. madde hükmüne göre, şirketi idare ve temsil işini yürüten yönetim kurulu üyeleri, murahhas üye ve müdürler şirketin zamanında ödenmeyen kamu borçlarından sorumludur-

lar. AATUHK mükerrer 35. maddeyle tesis edilen sorumluluğun kusurlu sorumluluk mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu konusu önemli bir tartışma alanı teşkil etmektedir. Kanunun lafzı da kanun koyucunun bu konudaki hukuki-politik tercihini anlayabilmek için yeterli veri sağlayamamaktadır.

AATUHK mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluğun kusura dayandığı savını taşıyanlara göre, kanuni temsilci konumundaki yöneticilerinin kusursuz sorumluluğunun olduğunu iddia etmek kusursuz sorumluluk ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.<sup>1</sup> Buna göre, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kusursuz sorumluluklarını öngörmek şirket faaliyetlerinin sahibi olmayan ve bunlardan doğrudan bir fayda da sağlamayan bu kişiler açısından adil olmayan sonuçlar doğuracaktır. Ayrıca ilgili hükümde yönetim kurulu üyelerine vergisel bir ödev yüklenmediği halde sorumluluk yüklenmiş olması kusursuz sorumluluğun var olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır. Ancak, AATUHK mükerrer 35. maddenin düzenlemesi ve gerekçesi karşısında, bu düzenleme belirsizlikler ve çelişkiler içerse bile, sorumluluğun kusura bağlı olduğunu söylemek hukuki bir tahlilden ziyade kişisel temenni ve yorumlara dayanmaktadır. Bununla birlikte şu tespitimizi belirtmeliyiz ki, AATUHK mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilciler için katı bir kusursuz sorumluluk halinin öngörülmesi hukuk ilkelerine ve Anayasa’ya aykırı bir yaklaşım olmuştur.

AATUHK mükerrer 35. maddesiyle kusura dayanmayan bir sonuç sorumluluğunun tesis edildiğini ileri süren görüşe göre, AATUHK mükerrer 35. maddesinin kanuni temsilcilerin kamu alacağı sorumluluğuna yönelik olarak bu alacağın tahsil edilememesini veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasını yeterli görmüş olması ve başkaca bir şart aramaması kusursuz sorumluluğun getirildiğinin göstergesidir.<sup>2</sup> Kanunun gerekçesinden ve düzenleniş biçiminden anlaşılan da bir kusursuz sorumluluk

1 Barlass, İrfan (2005), Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık, s. 78. Yazara göre, VUK’ta kanuni temsilcilerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesi gibi bir konuda kusur sorumluluğunun öngörülmesi, fakat kanuni temsilcilerin iradesi dışında gerçekleşmesi pek muhtemel olan tahsil imkansızlığı gibi bir konuda kusursuz sorumluluğun geçerli kılınması bir tutarsızlıktır.

2 “AATUHK mük. m. 35’te ‘-den sorumluluk’un yer almayıp ‘ile sorumluluk’un öngörülmüş olması maddede kusursuz sorumluluğun getirildiği anlamına gelir.” Yaralı, Levent (2010), Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 162; aynı yönde görüşler için bkz. Candan, Turgut (2006), Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 56.

halinin tesis edilmeye çalışıldığıdır. Kanun koyucunun yıllara yayılı düzenlemelerinde getirmeye çalıştığı kanuni sistem “özen borcuna dayanan bir sorumluluk hali” tesis etmektir, ancak bunda başarısız olunmuştur. Sonuçta getirilen düzenleme sorumluluğun niteliğine ve şartlarına ilişkin tereddütler doğurmakta ve hukuki belirsizlikler oluşturmaktadır.

Kanunun düzenlemesinde kusursuz sorumluluğun hangi hukuki esaslara dayandığı belirsizdir. AATUHK mükerrer 35. maddesi hükmü kanuni temsilciler için hukuki temelden yoksun ve külli bir sorumluluk hali oluşturmaktadır. Oysa kusursuz sorumluluk; hakkaniyeti ve adaleti sağlamak üzere tasarlanmış hukuki bir kurumdur ve hukuki ilkelere dayanmaktadır. Özel hukukta kusursuz sorumluluk halleri Medeni Kanun’da ve Borçlar Kanunu’nda sınırlı sayıda olmak üzere öngörülmüştür.<sup>3</sup> Kamu hukukunda ise kusursuz sorumluluk kamu otoritesinin faaliyetleri sonucunda zarar gören kişileri korumak amacıyla idare için söz konusu olmaktadır. AATUHK mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk ise kategorik olarak mevcut bu türlerden hiçbirine girmemektedir. AATUHK mükerrer 35. maddesinin düzenlemesiyle mevcut bütün kusursuz sorumluluk türlerinin ötesine geçen *sui generis* bir sorumluluk getirilmiştir. Bu kendine özgü vergi hukukuna özgü bir kurum olan vergi sorumluluğu müessesesiyle de alakalı olmakla birlikte vergi ödevlilerinin sorumluluğu koşulsuz şartsız bir sorumluluğa da dönüşmemelidir.

6102 sayılı TTK da şirketi idare ve temsil eden yöneticilere bir özen yükümlülüğü getirmekle birlikte bu sorumluluğun kusura bağlı olduğunu 533. maddesinde açıkça belirtmektedir.<sup>4</sup>

AATUHK mükerrer 35. maddesi hükmünün lafzında belirsizlikler taşıması ve kanuni temsilci sıfatını taşıyan kişiler için kayıtsız-şartsız bir sorumluluk öngörmesi, uygulamada kanun hükmünün

yargı kararlarıyla ve idari düzenlemelerle tevlini gerektirmiştir. Sorumlu tutulacak kişinin kusurlu bir fiili aranmadan ve iradesine bakılmadan sorumlu tutulması istisna bir durum olduğuna göre, böyle bir hukuki durumu düzenleyen kanun hükümlerinin de açık ve anlaşılır olması gerekir. Mevcut durumdaki AATUHK mükerrer 35. maddesinde düzenlemesi soruna “ne o ne öteki” denilebilecek tarzda, kendine özgü ve hakkaniyetle uygulanması mümkün olmayan bir “çözüm” getirmektedir.

## 2. Vergi Usul Kanunu Bakımından

Verginin asıl borçlusu vergi kanunları uyarınca vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükelleftir. Mükellefiyete ilişkin şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi hususunda vergi dairesiyle muhatap olan kişi ise vergi sorumlusudur. Anonim şirketlerde temsil ve yönetim yetkisine sahip olan yönetim kurulunun üyeleri şirketin kanuni temsilcisi olarak şirketin vergi sorumlusu sıfatını taşırlar. VUK 10. maddesinin 1. fıkrası uyarınca şirketin beyanname verme, kayıt ve belge düzenine uyma ve nihayetinde vergi borcunu şirketin malvarlığından ödeme gibi işlerin vergi sorumlusu sıfatıyla yönetim kurulu tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu,<sup>5</sup> maddenin lafzında kasıt veya ihmale atfın bulunmamasının nedeninin ispat yükünü idare lehine değiştirmek olduğu savı doktrinde ve yargı kararlarında çoğunlukla kabul edilegelmektedir.<sup>6</sup> Danıştay kararlarında yoğunlukla uygulama bulan bu sava göre; kanun koyucunun bu konudaki amacı ispat yükünün tarafını değiştirip idarenin bu husustaki işini kolaylaştırmaktan ibarettir.<sup>7</sup>

Öte yandan, 3505 sayılı Kanun’la getirilen değişikliğe ilişkin madde gerekçesi ise kanun koyucunun madde metninden ‘kasıt ve ihmalleriyle’ ibaresini

3 Medeni Kanunumuz 369. maddede ev başkanının kusursuz sorumluluğunu, 730. maddede taşınmaz malikin kusursuz sorumluluğunu, m. 38/f.1 ile m. 1007/f.1’de devletin kusursuz sorumluluğunu öngörmüştür. 6098 sayılı Borçlar Kanunumuz ise konuyu ilke bazında düzenlemiş ve 65. maddesinde hakkaniyet sorumluluğu ilkesine; m. 66, 67, 68, 69 ve 70’te özen sorumluluğu ilkesine, m. 71’de tehlike sorumluluğu ilkesine yer vermiştir.

4 6102 sayılı Kanun’un ilk halinde sorumluluğun kusura dayandığı açık değildi ve kusur karinesi yöneticiler aleyhine ters çevrilmişti. Ancak 6335 sayılı Kanun’la bu yaklaşımdan vazgeçildi ve “kusurlarıyla” ifadesi m. 553/f.1’e eklendi. Ayrıca aynı fıkradaki “kusurları bulunmadığını ispatlamadıkça” ifadesi madde metninden çıkarıldı.

5 VUK m. 10/f.2’nin metni şöyledir: “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”

6 3505 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikten sonra da VUK m. 10’da tesis edilen sorumluluğun kusura dayandığı şeklindeki yargı kararları için bkz. Danıştay VDDK, E:2004/238, K:2005/57; Danıştay 4. Daire, E:1994/1131, K:1994/4186.

7 Candan, s. 108.

çıkarmakla kanuni temsilcilerin kasıt veya ihmali aramadan, ödenmeyen vergi ve vergiye bağlı alacakların bu kişilerden tahsilini amaçladığını açıkça ifade etmektedir. Esasen kanun koyucu kasıt ve ihmali ilişkin ifadeyi kaldırırken kanuni temsilciler açısından kusuru gözardı eden bir sonuç sorumluluğu öngörmüştür.<sup>8</sup> Ancak maddenin birtakım eksik noktalar bırakması bu sorumluluğun yine de kusurdan bağımsız düşünülmemesi sonucunu doğurmuştur.

Sonuç olarak, madde metninde yer alan “... ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...” ifadesi kusurun var olup olmadığının, başka bir şekilde de olsa, halen nazara alınması gerektiğinin göstergesidir. Zira hukukta asıl olan kusurlu sorumluluktur ve görevi yerine getirmeme en azından bilme ve istemeyi kapsayan iradi bir davranışı ifade etmelidir.<sup>9</sup> Bu nedenle, VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının uygulama alanı bulduğu durumlarda sorumlu tutulacak kişinin kusurunun araştırılması önem taşımaktadır.

### 3. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Bakımından

Şirketin üst düzey yöneticisi konumunda olan yönetim kurulu üyeleri, murahhas üye ve müdürler ile tasfiye memurları şirketin prim borçlarının ödenmemesinden, eğer ödememeye ilişkin haklı bir sebep yoksa, sorumludurlar. 5510 sayılı Kanun'da üst düzey yöneticiler için öngörülen sorumluluğu kusur sorumluluğu olarak niteleyen yaygın bir görüş vardır. Bu görüşe göre, zamanında ödeme yapmayan yöneticinin haklı bir sebebinin bulunmaması onun kusurlu olduğu anlamına gelmektedir. Kusuru olmayan yönetici ise sorumlu tutulmayacaktır. Ayrıca kusuru olmadığını ispat yükü de üst düzey yönetici ve yetkiliye veya kanuni temsilciye ait olacaktır.

5510 sayılı Kanun 88. maddesinin 20. fıkrası, yöneticilerin sorumluluğunu kusurun varlığını dikkate alacak şekilde tesis etmiştir. Son tahlilde, söz konusu sorumluluk bir kamu alacağı sorumluluğudur ve ödenmeyen miktarın aynıyla idareye ödenmesini içerir. İcrai veya ihmali kusuruyla borcun ödenmesine sebebiyet veren üst düzey yöneticiler her

hâlikârda borçtan sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluk yalnızca bir kusur sorumluluğu olarak nitelenemez. Zira primin ödenmemesinde kusuru olmasa dahi borcun ödenmemesi yöneticinin özen eksikliğinden kaynaklanabilir ve yöneticinin gerekli özeni göstermediği durumlarda da haklı bir sebep bulunmayabilir.<sup>10</sup>

### B. FER'İ SORUMLULUK MAHİYETİ

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağı sorumluluğu devletin alacağını güvence altına alan bir fer'i sorumluluk kurumu örneği teşkil etmektedir.<sup>11</sup> Asıl borçlunun takibi sonrasında alacağın elde edilemeyen kısmı fer'i sorumlu olarak belirtilen yan sorumlulardan talep edilebilir. Hem AATUHK mükerrer 35. maddesinin düzenlemesi hem de VUK 10. maddesinin 2. fıkrası düzenlemesi kamu alacağının asıl borçlusu olan anonim şirket takip edildikten sonra tahsil edilemeyen kamu alacağı için şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebileceğini öngörmektedir. Başka deyişle, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ikinci derecede bir sorumluluktur.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağından sorumluluğu ve takibi bir sıraya tabidir.<sup>12</sup> İdarenin alacağını yöneticiden talep edebilmesi için öncelikle asıl borçlu olan anonim şirketin takip edilmesi ve söz konusu takibin sonuçsuz kalması ya da sonuçsuz kalacağının anlaşılması gerekir. Ancak bu süreçten sonra sorumluluğu bulunan yöneticilerin ödeme emriyle başlayan yeni bir süreç içinde takibi yapılabilir.

İstisna olarak, 5510 sayılı Kanun'un atfıyla kamu alacağı sınıfına giren prim borçları ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan diğer borçlar, işveren şirket ile yöneticilerinin birinci dereceden müteselsil ve müşterek sorumluluğu geçerli olmak üzere, 6183 sayılı AATUHK'a göre takip edilir. Dolayısıyla 5510 sayılı Kanun'a tabi borçlar için yönetim kurulu üyelerinin fer'i sorumluluğundan söz edilemez. Bu durumlarda yönetim kurulu üyeleri doğrudan şirketle birlikte takip edilebilir. Hatta kamu alacaklısı dilerse önce yöneticilere başvurabilir.

8 Yaralı, s. 178, dn. 712-716.

9 Bir davranışın kast içermesi onun bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesi anlamına gelir. Kasıtlı davranış icrai nitelikte olabileceği gibi ihmali nitelikte de olabilir. Dolayısıyla “kasıt veya ihmali” ifadesi sorunun bir ifadedir.

10 Aksi yöndeki yaygın görüş için bkz. Yaralı, s. 174.

11 Danıştay VDDK, E:1995/104 K:1996/255, Danıştay 3. Daire, E:2001/3880, K:2004/323 sayılı kararlarıyla sorumluluğun fer'i olduğu hususuna vurgu yapmıştır.

12 Yaralı, s. 182.

### C. MÜTESELSİL SORUMLULUK MAHİYETİ

Hem AATUHK mükerrer 35. maddesi hem de VUK 10. maddesinin 2. fıkrası gereği, şirketin ödeyemediği kamu borçlarından dolayı anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu müteselsil sorumluluktur. 5510 sayılı Kanun 80. maddesiyle prim alacaklarının tahsiline ilişkin olarak işveren şirketle üst düzey yöneticiler arasında müteselsil sorumluluk öngörmüştür, ancak buradaki teselsül ikinci dereceden değil birinci derecedendir.

Sorumluluğun müteselsil olması bir teselsül ve rücu sorunu doğurmaktadır. Şirketle yönetim kurulu üyeleri arasında teselsül olduğu gibi yönetim kurulu üyelerinin kendi aralarında da teselsül vardır. Kamu alacaklısı borcun tamamını veya bir kısmını müteselsil sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin herhangi birinden talep edebilir. Bunun için herhangi bir sıra veya oran yoktur.

Anayasa Mahkemesi tarafından 03.04.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iptal edilen AATUHK mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrası, kamu alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin kanuni temsilci olmaları durumunda bunların kamu alacaklısına karşı müteselsil olarak sorumlu olacağını öngörmekteydi. Başka deyişle, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman diliminde yönetim kurulu üyesi sıfatı taşıyan bir kişi vergi ödenecek safhaya gelmeden bu görevinden ayrılırsa yönetim kurulu üyesi sıfatı taşıdığı dönemde doğan bu borçtan kendisinden sonraki yönetim kurulu üyeleriyle birlikte müteselsil olarak sorumlu olacaktır. Anayasa Mahkemesi AATUHK mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrasını hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Yeni durumda hukukun genel kuralları gereği her yönetim kurulu üyesi sadece kendi dönemindeki ödenmemiş borçlardan sorumlu olacaktır. Bu halde de sorumlu olunan kamu alacaklarının zaman yönünden kapsamının belirlenmesi açısından vergiyi doğuran olayın mı yoksa tahakkukun mu ölçüt alınacağı belirsizdir.

### D. SINIRSIZ SORUMLULUK MAHİYETİ

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağı sorumluluğu belirli bir oranla sınırlanmış değildir. Sorumlu yönetim kurulu üyeleri, murahhas üye ve müdürler kamu alacağının tama-

mından bütün malvarlıklarıyla sorumlu olurlar. Kamu alacaklısı, şirketten tahsil edilemeyen borç için yönetim kurulu üyesinin herhangi bir malvarlığı değeri üzerine haciz koyarak takip edebilir.

Yönetim kurulu üyelerinin sınırsız sorumluluğuna istisna olarak tasfiye memurlarının tasarruf ettikleri miktarla (AATUHK 33. maddesi) veya tasfiye sonucu dağıtılan miktarla (5520 sayılı KVK 17. maddesinin 7. fıkrası ve 9. fıkrası sınırlı sorumluluğu sayılabilir. Tasfiye haline girmiş bir şirketin tasfiye öncesine ait ödenmemiş kamu borçlarının ödenmesinden şirketin önceki kanuni temsilcileriyle birlikte tasfiye memurları da sorumludur. Tasfiye sürecinde doğan veya ödenecek hale gelen kamu alacaklarını ödemekse bizzat tasfiye memurlarının sorumluluğundadır. Her iki tür borç için de tasfiye memurlarının sorumluluğu şirketin tasfiyedeki malvarlığıyla sınırlıdır. Şirketin ödenmemiş kamu borçlarını, şirket tasfiye sürecine girdiğinde elinde bulunan malvarlığından ödemekle yükümlü tasfiye memurları, “*şirketin malvarlığı bulunmasına rağmen kamuya olan şirket borçlarını ödememezlerse*” ödenmemiş kamu alacaklarından dağıttıkları veya tasarruf ettikleri miktarla sınırlı olarak sorumlu olacaklardır (AATUHK 33. maddesi). Söz konusu sorumluluk şirket ticaret sicilinden silindikten sonra da devam eder (5520 sayılı KVK m. 17/f. 9).<sup>13</sup> Böyle bir durumda takip ödeme emriyle değil ihbarname ile yapılır, ödeme veya itiraz için 30 günlük süre verilir.

Haczi kabil olmayan mallar yönetim kurulu üyelerinin sınırsız malvarlığı sorumluluğunun bir başka istisnasını oluşturur. AATUHK 70. maddesinde sayılmış bulunan; borçlunun yaşamını idame ettirebilmesini sağlayacak eşyalar, zor görevler nedeniyle ödenen ikramiye ve aylıklar, sağlıkla ilgili uğranılan zarardan kaynaklı tazminat alacakları, harcırah kanununa göre yapılan ödemeler ve 2022 sayılı Kanun’a göre bağlanan aylıklar haczedilemeyecektir. Ayrıca, AATUHK 71. maddesinde uyarınca yönetim kurulu üyelerinin aylık ve ödenekleri ancak bunların 1/3’ünü geçmeyecek şekilde haczedilebilir.

## II. SORUMLULUĞUN KAPSAMI

İdarenin kendisine ait bir alacağı takip ederken ilk olarak bakacağı husus alacağın bir kamu alacağı olup olmadığıdır. Sonrasındaysa kamu alacağının

<sup>13</sup> Şirketin iflası halinde oluşturulan iflas masasının kanuni temsilcisi iflas idaresidir (2004 sayılı İİK m. 226). İflas idaresi üyelerinin sorumluluğu tasfiye memurlarının sorumluluğu ile aynıdır. Bkz. Barlass, s. 146.

hangi temele dayandığı, hangi kanundan kaynaklandığı önem kazanmaktadır. Aynı alacağa ilişkin AATUHK ve VUK'la oluşturulmuş iki farklı hukuki rejimin uygulanması hukuk sistemimizde karmaşaya yol açmıştır. Yürürlükte bulunan düzenlemeler anonim şirketi idare ve temsil eden yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun kapsamının belirlenmesi noktasında açık ve net sınırlar çizememektedir.

### A. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN BAKIMINDAN

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen temel kanun 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur. AATUHK 1. ve 2. maddelerinde nelerin kamu alacağı olduğu ve nelerin bu Kanun'a göre tahsil edileceği sayılmıştır. Konumuz açısından, AATUHK mükerrer 35. maddesinin kapsamına giren ve şirketçe ödenmediği zaman yönetim kurulu üyelerinden tahsili söz konusu olan kamu alacaklarının AATUHK 1. ve 2. maddelerinde sayılan tüm kamu alacakları olmadığı, VUK'a göre takip edilecek alacakların mükerrer 35. maddenin uygulamasında kapsam dışı olduğu ifade edilmektedir.

AATUHK mükerrer 35. maddesinin vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından geçerli olmadığı görüşüne göre VUK vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından bir özel düzenlemedir ve bu alacakların kanuni temsilcilerden tahsili gündeme geldiğinde VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrası uygulanmalıdır.<sup>14</sup> Bu görüşe göre mükerrer 35. maddesinin uygulandığı durumlarda sorumluluğun kapsamı; idari para cezaları, harcamaya katılma payları, çeşitli fon alacakları, gümrük vergileri gibi VUK kapsamı dışında kalan diğer kamu alacaklarıyla sınırlıdır. Danıştay'ın yerleşik görüşü de AATUHK mükerrer 35. maddenin vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından uygulanmayacağı şeklindedir.<sup>15</sup>

Mükerrer 35. madde uygulanma şartları bakımından VUK 10. maddesinin 2. fıkrasından ayrı bir yol çizdiği için kamu alacağının hangi kanuna tabi olacağının belirlenmesi önem arz etmektedir. Vergi ve vergiye bağlı alacaklar da tipik bir kamu alacağıdır ve bu alacaklar arasında sayılabilecek en önemlilerindendir. Belirtildiği üzere mükerrer 35.

madde kapsamında bir belirsizlik söz konusudur ve bu durum kanun metninin yorumlanmasını gerektirmektedir.

Bu açıdan baktığımızda; madde lafzının, vergi ve vergiye bağlı alacaklar da dâhil, tüm kamu alacaklarını kapsayacak şekilde olduğunu ve kanun koyucunun da maddeye ilişkin gerekçede VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına paralel ve onu tamamlayıcı nitelikte hareket ettiğini özellikle belirttiğini görmekteyiz. Bu doğrultuda yapılacak bir yorumla, sorumluluğun niteliği ve şartları açısından AATUHK mükerrer madde 35. maddesi ve VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının aynı içeriğe sahip olduğunu söylemek gerekirdi. Ancak, 2008 yılında eklenen 5 ve 6. fıkralarla AATUHK mükerrer 35. madde ile kusura dayanmayan bir sorumluluk halinin getirildiğinin kabulü gerekmektedir.<sup>16</sup> Mükerrer 35. maddesinin kusursuz sorumluluk halini ve VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının kusurlu sorumluluk halini düzenlediği kabul edilince, AATUHK mükerrer 35. madde kapsamının VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının ayırıştırılması gerekmiştir. Bu doğrultuda, doktrin ve yargı kararları ağırlıklı olarak AATUHK mükerrer 35. maddenin vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları için uygulanması gerektiği yolunda görüş oluşturmuştur.<sup>17</sup>

### B. VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN

VUK 1 ve 2. maddesi, kanunun kapsamına giren alacakları açıkça belirtmektedir. Hükme göre; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar; bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar; gümrük ve tekel vergileri hariç olmak üzere, VUK'a tabidir. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası kanuni temsilcilerin sorumluluğunun vergi ve vergiye bağlı alacaklardan teşekkül ettiğini belirtmektedir. Bu kapsamda anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK çerçevesinde sorumlu tutuldukları durumlarda sadece VUK'a tabi vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı alacaklardan sorumlu olduklarını söyleyebiliriz.<sup>18</sup>

Vergiye bağlı alacakların neler olduğu hususu doktrinde ve yargı kararlarında tartışmalıdır. Özel-

<sup>14</sup> Candan, s. 67-76.

<sup>15</sup> Bu yöndeki yargı kararları için bkz. Danıştay VDDK, E:2006/27, K:2006/174; E:2002/610, K:2003/319; E:2002/611, K:2003/320; Danıştay 3. Daire E:1999/275, K:1999/3287; Danıştay 4. Daire, E:1997/2599 K:1998/246, Danıştay 7. Daire E:2002/4619, K:2003/3476; E:2000/1486 K:2000/1520; E:2000/2132, K:2000/2378 sayılı kararlar.

<sup>16</sup> AATUHK mükerrer m. 35'e 2008 yılında eklenen fıkralar öncesinde maddede öngörülen sorumluluğun kusurlu sorumluluk olduğu yönündeki görüş için bkz. Barlass, s.77-81.

<sup>17</sup> Bu görüşü destekleyen yargı kararları için bkz. metin içinde dp. 180; Ayrıca AATUHK mükerrer m. 35 ile VUK m. 10/f.2 çatışması ve bu hükümlerin birlikte nasıl uygulanacağı ile ilgili tartışma için bkz. Candan, s. 67-76.

<sup>18</sup> Candan, s. 83.

likle gecikme zammının ve tecil faizinin vergiye bağlı alacak olup olmadığı noktasında farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre, AATUHK 1. maddede belirtilen *fer'i alacak* kavramıyla VUK 10. maddesinin 2. fıkrasındaki *vergiye bağlı alacak* kavramı aynı içerikte kavramlar değildir. Bu nedenle de, vergiyle doğrudan illiyet bağı içinde olan her alacak vergiye bağlı alacak değildir. Bir alacağın vergiye bağlı alacak olabilmesi için söz konusu alacağın “*vergiyle birlikte doğmasının zorunlu olması*” ölçütü aranmalıdır. Bu ölçüte göre, fer'i alacak olarak saydığımız gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderleri vergiye bağlı alacak olarak kabul edilemeyecektir.<sup>19</sup>

### C. SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU BAKIMINDAN

Tahsili AATUHK'a göre<sup>20</sup> yapılmasına rağmen niteliği ve kapsamı 5510 sayılı Kanun'la belirlenen Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları anonim şirket yöneticilerinin sorumluluğunun söz konusu olabileceği bir başka alandır. 5510 sayılı Kanun kapsamındaki alacaklar başta Kurum'un prim alacakları ve eğitime katkı payı, özel iletişim vergisi ve idari para cezası gibi diğer alacaklarıdır.

506 sayılı Kanun döneminde Yargıtay'ın verdiği bazı kararlarda üst düzey yöneticilerin sorumluluğunun sadece prim alacaklarıyla sınırlı olduğuna hükmettiğini görüyoruz.<sup>21</sup> Ancak 5510 sayılı Kanun, Sosyal Sigortalar Kurumu'nun prim dışındaki diğer alacaklarını da açık bir biçimde üst düzey yöneticilerin sorumluluğunun kapsamına almıştır.

### III. SORUMLULUĞUN ÖZEL ŞARTLARI

#### A. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'UN ÖNGÖRDÜĞÜ KOŞULLAR

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin AATUHK'a göre sorumlu tutulabilmeleri için takibin konusunu oluşturan alacağın AATUHK'un da konusuna girmesi, başka deyişle AATUHK'un öngördüğü kapsamdaki alacaklardan olması ve bunun tespiti gereklidir. Sonrasındaysa, bu alacağın asıl borçlu olan şirketten de tahsil edilebilme şartlarını taşıması

ve şirket hakkında yürütülecek takibin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağına anlaşılması aranır. Bu kapsamda, kamu alacağının anonim şirketin kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerinden AATUHK'a göre takibinin şartlarını; talep edilebilir bir alacağın bulunması, tahsil imkânsızlığının bulunması ve sorumlu olunan dönem yönünden uygunluğun bulunması şeklinde sayabiliriz.

#### 1. AATUHK Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, takibi yapılan alacağın asıl borçlu olan şirketten talep edilebilir olması şarttır. Takibe konu edilen alacağın kanuni dayanaktan yoksun olması; böyle bir borcun doğmamış olması, kısmen veya tamamen ödenmiş olması veya zamanaşımına uğramış olması söz konusu kamu alacağının şirketten tahsiline engeldir.<sup>22</sup> Bu gibi hallerin mevcudiyeti yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmesine de engel oluşturacaktır.

#### 2. Tahsil İmkânsızlığının Bulunması

Tahsil imkânsızlığı takibe konu olan alacağın borçlu şirketten tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. 5766 sayılı Kanun'la AATUHK 3. maddesine eklenen fıkralarla, alacağın tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumları açıklığa kavuşturulmuştur.

AATUHK 3. maddesinin 7. fıkrasına göre; tahsil edilemeyen alacak terimi, yapılan mal varlığı araştırması sonucunda borçlunun haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması ya da haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade etmektedir.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacak terimi ise; haczedilen mal varlığına biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağına anlaşılması ya da borçlu hakkında iflas kararı verildiği durumlarda alacağın iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade eder.

19 Vergiye bağlı alacakların kapsamına ilişkin tartışma için bkz. Barlass, s. 31-47.

20 AATUHK'un gecikme zammını düzenleyen 51. maddesi, zamanaşımını düzenleyen 102. maddesi ve tahsil imkânsızlığı sebebiyle terkini düzenleyen 106. maddesi Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim ve diğer alacakları hakkında uygulanmaz.

21 Yargıtay 21.HD., E: 2005/1658, K:2005/7367 sayılı kararı.

22 Bu yönde verilen bazı kararlar için bkz. Danıştay 4. Daire, E:2001/2297 K:2002/3035; Danıştay 3. Daire E:2006/3902 K:2009/51 sayılı kararları.

### 3. Dönem Yönünden Uygunluk Bulunması

6183 sayılı AATUHK'a 5766 sayılı Kanun'la 2008 yılında eklenen 5. fıkrada, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu kişilerin amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmektedir.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun zaman yönünden sınırı diyebileceğimiz bu hükme göre, takibe konu edilen alacağın doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci sıfatını taşımayan eski/yeni yöneticiler borçtan sorumlu değildirler. "Kamu alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zaman" lafzı haksızlıklara yol açacak derecede geniş bir zaman dilimini ifade etmekteydi. Sadece önceki yöneticinin ya da sadece sonraki yöneticinin sorumlu tutulması gerektiği durumlarda bu yaklaşım haksız sonuçlara yol açmaktaydı. Anayasa Mahkemesi tarafından 03.04.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu hükümler iptal edilmiştir. Yeni duruma göre her yönetim kurulu üyesi veya Murahhas Müdür sorumlu bulunduğu kendi görev süresi içerisinde doğan kamu alacaklarından sorumlu olacaktır.

## B. VERGİ USUL KANUNU'NUN ÖNGÖRÜDÜĞÜ KOŞULLAR

### 1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

VUK hükümlerinin kapsamı, kanunun 1 ve 2. maddelerinde; gümrük ve tekel vergileri hariç olmak üzere genel bütçe, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı vergi resim ve zamlar olarak belirlenmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine tabi olan gümrük vergileri VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının öngördüğü sorumluluğun kapsamı dışındadır.<sup>23</sup> Dolayısıyla gümrük ve tekel vergileri için anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK 10. maddesinin 2. fıkrası kapsamında takibi söz konusu olamaz.

Ayrıca, mevzubahis alacağın asıl borçlu olan anonim şirketten de tahsil edilebilir durumda olması gereklidir. Zamanaşımına uğramış veya başka

sebeplerle sona ermiş ya da hiç doğmamış bir vergi alacağı için şirket tüzelkişiliği sorumlu tutulamayacağı gibi yönetim kurulu üyeleri de sorumlu tutulamaz.

### 2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olması

VUK 10. maddesinin düzenlemesine göre, tüzelkişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olması durumunda bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri başka ifadeyle vergi sorumluları tarafından yerine getirilir. Anonim şirkette yönetim kurulu veya Murahhas Müdürler şirkete ilişkin vergi ödevlerini yerine getirmekle görevlidirler, zira yönetim ve temsil yetkisini kullanarak şirket işlerini yürütmek işi bu kişilere aittir.

Vergi borcunun mükellef adına vergi dairesine ödenmesi gibi maddi ödevler ile, VUK 157 ila 257. maddelerdedüzenlendiği üzere; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, beyanname verme gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesinden yönetim kurulu sorumludur.

Kamu alacaklısının vergi alacağını mükelleften zamanında ve eksiksiz alabilmesi vergi ödevlisinin (sorumlusunun) bu ödevleri doğru yerine getirmesiyle mümkün olduğundan bu ödevlerin yerine getirilmemesi ilgili kişinin sorumluluğunu doğuracaktır. VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi durumunda olan yönetim kurulu üyelerinin şirkete ait vergi ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükellef/vergi sorumlusu şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyelerinin varlıklarından alınır.

VUK 10. maddesinin 2. fıkrasından kaynaklanan bir sorumluluğun söz konusu olması, şirketçe ödenmemiş ve tahsil dairesince de şirketten tahsil edilememiş borca ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması durumunda mümkündür. Sorumlu tutulacak kişi bizzat yöneticiliği döneminde sorumluluk doğuran eylemi gerçekleştiren kişi olmalıdır. Yönetici değişiklikleri durumunda, tahsil edilememiş vergi alacağından hangi yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olacağı bu kıstaslarla tespit edilir.

23 Yaralı, s. 198.



Konuyla ilgili bir kararında Danıştay şu tespiti yapmıştır:

*“...Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.4.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesiyle ve daha sonrasında da 4811 sayılı Yasadan yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır.”<sup>24</sup>*

Buna göre, şirketten tahsil edilememiş vergi ve vergiye bağlı alacaklar önceki yöneticinin kanuni temsilci olduğu dönemde doğmuş veya ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olsa bile, sorumluluğun tespitinde önemli olan husus, ödevlerin hangi yönetici döneminde yerine getirilmediğidir.

Bundan başka, sorumluluğa yol açacak vergi ödevlerinin kanunda öngörülmüş olması da gereklidir, verginin tahsilini olumsuz etkilese dahi kanunda öngörülme bir ödev yerine getirilmemiş olması sorumluluk doğurmaz.<sup>25</sup>

### 3. Vergi Sorumlusunun Kusurlu Olması

VUK 10. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ödevlisinin, üzerine düşen vergisel ödevleri kusurlu davranarak yerine getirmemesi onun için bir kamu alacağı sorumluluğu teşkil eder. Kusurun niteliğinin ne olması gerektiği ise tartışılması gereken bir konudur. Kasit içeren icrai veya ihmali davranışlar sorumluluk doğuracakken kasıttan uzak taksirli davranışların sorumluluğa etkisi belirsizdir.

VUK 10. maddesinin 2. fıkrasının kapsamında bir sorumluluğun öne sürülebilmesi için vergi ödevlisine her hâlikârda kusur isnat edilebiliyor olması lazımdır. Bu doğrultuda vergi ödevlisinin verginin ödenmemesinde bizzat kusurlu bulunması gerekir. Tahsil imkânsızlığına ilişkin mücbir sebeplerin

varlığı halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundan söz edilemez.<sup>26</sup> Ayrıca, şirket yönetimindeki iş bölümü nedeniyle vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli kılınmış yönetim kurulu üyesi, murahhas müdür veya murahhas üye dışındaki yönetim kurulu üyelerinin de sorumluluğu söz konusu olmaz.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin VUK kapsamındaki kamu alacağı sorumluluğu da salt “kusura dayalı haksız fiil sorumluluğu” olarak görülemez. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası ile öngörülen kusur sorumluluğunun vergi hukukuna özgü bir kavram olan vergi sorumluluğu kurumu göz önüne alınarak yorumlanması icap etmektedir. Yönetim kurulu üyelerine TTK ve VUK hükümleriyle yüklenen sorumluluk haksız fiil sorumluluğuyla özen sorumluluğunun özelliklerini birlikte taşımaktadır.

### 4. Takibin Sonuçsuz Kalması

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin vergi ve vergiye bağlı alacaklardan sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellef olan şirketin vergi ve vergiye bağlı borçlarından takibinin sonuçsuz kalması, başka deyişle, kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilememiş olması lazımdır. Bu doğrultuda şirketin mevcut mal varlığının borcu karşılayıp karşılamadığının tahsil dairesi tarafından mutlaka ortaya konulması gerekir. Konuyla ilgili bir Danıştay kararında;

*“...Dosyanın incelenmesinden, adı geçen şirketin fabrika binası ve müştemilatı bulunduğu ve bir kısım menkulünde şirketin vergi borcuna karşılık teminat gösterildiğinin anlaşıldığı halde, davalı idarece bunların satılarak paraya çevrilmesi suretiyle vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı hususu ortaya konulmaksızın, vergi borcunun şirketten tahsil imkânı kalmadığından bahisle doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde 213 sayılı Kanunun 10. maddesine uyarlık bulunmadığı...”* şeklinde hüküm kurulmuştur.<sup>27</sup>

AATUHK’un tahsil imkânsızlığına ilişkin hüküme nazaran VUK 10. maddesinin 2. fıkrasında ifade edilen takibin sonuçsuz kalması hali daha dar kapsamlıdır. Zira VUK 10. maddesinin 2. fıkrasındaki sonuçsuz kalmadan anlaşılması gereken mevcut bir vergi borcunun cebri icra yoluyla asıl

24 Bkz. Danıştay 9. Daire, E:2010/2642, K:2013/4854 sayılı kararı; ayrıca bkz. Danıştay 9. Daire, E:2009/588, K:2012/3021 sayılı kararı.

25 Yaralı, s. 219.

26 Candan, s. 115.

27 Bkz. Danıştay 9. Daire, E:2005/5205, K:2006/3461 sayılı karar.

mükelleften tahsil edilememesidir. AATUHK'ta yer alan, idareye alacağının "tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" durumunda da kanuni temsilciyi takip etme imkânı veren yetkinin, vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından kullanılması mümkün değildir.<sup>28</sup>

Vergi borcunun şirketten ne zaman ve hangi hallerde tahsil edilememiş olacağı konusu ayrı bir sorundur. VUK 10. maddesinin 2. fıkrası kapsamındaki sorumluluğa dayanarak şirket kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerine ödeme emri düzenlenebilmesi için asıl borçlu olan şirket hakkında bütün takip yollarının kullanılması ve tüketilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki idari uygulamalar yargı yerleri tarafından kabul görmemektedir:

*"Vergi borcu bulunan şirket hakkında amme alacağının tahsilini sağlamak amacıyla tüm takip yolları tüketilmeden davacının kanuni temsilci olduğundan bahisle sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir."*<sup>29</sup>

Takip yolları tüketilip şirketin kesin olarak "aciz halinde" olduğu belirlenmelidir.<sup>30</sup> Aciz halinin tespiti için "aciz vesikasının" gerekip gerekmediği noktasında ise farklı görüşler ve yargı kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın farklı yönde ve çelişen kararları da olmakla birlikte, ağırlıklı olarak, kanuni temsilcinin veya ortağın takibi için aciz vesikasının gerekmediğini söyleyen kararları vardır:

*"6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanununun 75'inci maddesinde, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcu karşılamadığı takdirde borçlunun aciz halinde sayılacağı kurala bağlanmıştır. 6183 sayılı yasada öngörülen tahsil ve takip yolları tüketilmesine karşın kamu alacağının tahsil imkânının kalmadığının tespiti halinde, aynı yasanın 75'inci maddesine göre borçlu aciz halinde sayılacağından, aciz halinin kurucu unsuru olmayıp sadece aciz halini gösteren aciz fişinin düzenlenmemiş olması, kamu alacağından kanuni temsilcinin kişisel varlığıyla sorumlu tutulmasına engel oluşturmamaktadır."*<sup>31</sup>

28 Yaralı, s. 199.

29 Bkz. Danıştay 9. Daire, E:2010/9101, K:2012/4583 sayılı kararı.

30 Şirket haciz yoluyla takip edilmişse aciz hali için "aciz vesikası" düzenlenerek şirketin malvarlığının borcu ödemeye yetmediği belirtilir. Şirket iflas sebebiyle veya başka nedenlerle tasfiye haline girmişse, "tahsil imkânsız haldedir" diyebilmek için tasfiyenin bitmiş olması gerekir, zira iflasın açılmış olması takibin sonuçsuz kalıp tahsilin imkânsız olacağının göstergesi değildir.

31 Bkz. Danıştay VDDK, E:2010/746, K:2012/325 sayılı kararı.

Yargıtay ise, çoğu zaman, tahsil imkânsızlığının gerçekleşmesi için aciz vesikasının bulunması gerektiği yönünde karar vermektedir:

*"...vergi borcunun temsilciden istenebilmesi için öncelikle temsil edilen tüzel kişiden talep edilmesi ve bu tüzel kişinin ödeme kabiliyetinin olmadığını gösteren "aciz vesikasının" düzenlenmiş olması gereklidir."*<sup>32</sup>

Bununla birlikte, takibin bütün aşamalarıyla sonuçlandırılması zorunluluğu hem mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından birtakım olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir. Bazı durumlarda takibin sonuçsuz kalacağı açıkça belli olmasına rağmen takibin sonuna kadar sürdürülmesi gerekmektedir. Bu durumda yönetim kurulu üyeleri gereksiz yere gecikme zammı ödemek durumunda kalmaktadır. İdare de alacağına geç kavuşarak zarara uğramaktadır.<sup>33</sup>

VUK 10. maddesinin 2. fıkrası doğrultusunda şirketin ödenmeyen VUK kapsamındaki vergi, ceza ve bunlara bağlı borçlarını şahsi malvarlığından ödeyen yönetim kurulu üyeleri ödedikleri vergiler için asıl borçlu olan anonim şirkete rücu edebilirler. VUK 10. maddesinin 3. fıkrasının açık lafzı gereği, yönetim kurulu üyelerinin rücu hakkı sadece vergi aslına ilişkindir; vergi cezaları ve gecikme zammı, gecikme faizi gibi bağlı alacaklar için anonim şirkete rücu edilemez.

## 5. İlliyet Bağının Bulunması

Kusur sorumluluğunun da bir gereği olarak takibin sonuçsuz kalması (netice) ile vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması (sebeup) arasında bir illiyet bağının bulunması gerekir.<sup>34</sup> Yönetim kurulu üyelerinin kusurlu bir davranışla yerine getirmedikleri vergi ödevlerinin kamu alacağının şirketten tahsil edilememesine neden olması gerekmektedir.<sup>35</sup>

32 Bkz. Yargıtay 11.HD., E:2011/4753, K:2011/7389 sayılı kararı. Tahsil imkânsızlığının gerçekleşmesi için borcun bir aciz vesikasına bağlanmış olması gerektiği yolundaki görüş için ayrıca bkz. Karayalçın, Yaşar (1973), Ticaret Hukuku II - Şirketler Hukuku, 2. Bası, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 380; Ayhan, Rıza (1992), Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, İstanbul, Kazancı Yayınları, s. 68.

33 Barlass, s. 90.

34 İlliyet bağı ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Eren, Fikret (1975), Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.

35 "(Kanuni temsilcinin kamu alacağından sorumlu tutulabilmesi için) vergi ödevinin varlığı, tahsil imkânsızlığı ve yerine getirilmeyen ödevle bu olanaksızlık arasında nedensellik ilişkisi bulunması da gerekir." Kayır, Semra (2003), "Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Türkiye Barolar Birliği İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003, s. 459.

Anonim şirket kanuni temsilcisinin şahsen takibi kanuni temsilcinin kusurlu fiilleriyle yerine getirmediği ödevlerinden doğan vergiye bağlı alacaklar için de mümkün olabilir.<sup>36</sup>

### C. SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU'NUN ÖNGÖRDÜĞÜ KOŞULLAR

#### 1. Sosyal Sigortalar Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacaklarını korumak ve tahsilini sağlamak üzere sevk edilen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinin uygulama bulması Kurum'un prim alacağı, eğitime katkı payı, özel iletişim vergisi ve idari para cezası gibi alacakları açısından söz konusu olmaktadır. Kurum'un özel hukuktan kaynaklanan alacakları 88. madde kapsamına alınarak üstün ve ayrıcalıklı şartlar dâhilinde talep edilemez.

Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamında talep edilen alacağın hiç doğmamış olması veya herhangi bir sebeple sona ermiş olması alacağın işveren şirketten tahsiline engel olacağı gibi üst düzey yöneticiden talep ve takip edilmesine de engeldir. Örneğin, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 93. maddesinin 2. fıkrası uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacakları için zamanaşımı süresi 10 yıldır ve bu süre içinde tahsil edilemeyen alacaklar üst düzey yöneticiden de talep edilemez.

#### 2. Borcun Kanunda Belirtilen Sürede Ödenmemesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 88. maddesinin 20. fıkrasındaki ifadeye göre Sosyal Güvenlik Kurumu'nun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise tüzelkişiliği haiz işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri alacaklı kamu idaresi olan Sosyal Güvenlik Kurumu'na karşı işve-

renleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Anonim şirkette üst düzey yönetici konumunda olan yönetim kurulu üyelerinin kamu alacağı sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için borcun zamanında ödenmemiş olması yeterlidir. 5510 sayılı Kanun 88. maddesinin 16. fıkrasının hükmüne göre, anonim şirketin süresi içinde ödenmeyen SGK borçları anonim şirket yönetim kurulu üyelerinden 6183 sayılı AATUHK'a göre tahsil edilecektir.

#### 3. Ödememeye İlişkin Haklı Bir Sebebin Bulunmaması

5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'yla tesis edilen kamu alacağı sorumluluğu 6183 sayılı AATUHK'ta öngörüldüğü gibi kusura dayanmayan sonuç sorumluluğu değildir. Ancak, bahsedilen sorumluluk salt bir kusur sorumluluğu da değildir. 5510 sayılı Kanun 80. maddesinin 20. fıkrasıyla getirilen "haklı sebep" ölçütü, salt kusurdan daha farklı ve fazlaca bir anlamı ifade etmektedir. Kusur bulunmasa dahi özen borcunun hakkıyla yerine getirilmesinden dolayı prim borcunun vaktinde ödenmesi sonucu sorumluluk doğabilir. Bu kapsamda; tüzelkişiliğe sahip şirketlerin üst düzey yöneticileri, kusurları bulunmasa dahi, haklı bir sebebe dayanmaksızın ödenmemiş prim borçlarından dolayı sorumlu olacaklardır.

Haklı sebep olarak görülebilecek durumlar düzenlemede ve yargı kararlarında netliğe sahip değildir. Teorik sahada bu konuya ilişkin yeterli inceleme bulunmamaktadır. Ancak, şunu ifade edebiliriz ki "haklı neden" ölçütü kusura dayanan sorumluluk halleri ile kusurdan bağımsız sonuç sorumluluğu hallerinin birlikte uygulanmasına imkân veren hukuki ve sağlam bir ölçüttür.

Netice olarak, tüzelkişiliğe sahip şirketlerdeki üst düzey yöneticilerin zamanında ödenmeyen şirket prim borçlarından sorumluluğunu kusurlu sorumluluk olarak nitelemek lafzın anlamını ve Kanun'un kastını daraltmak sonucunu doğuracaktır.

### SONUÇ

Kamu alacağı toplum hayatı için ifade ettiği önem dolayısıyla ayrıcalıklı ve üstün bir hukuki rejime tabi kılınmıştır. Kamu alacağı, kamu harcamalarının vazgeçilmez ve en önemli finansman kaynağı olması sebebiyle borçlulardan elde edilmesi özel hukuk alacaklarından daha değerli görülmüş-

36 İlliyet bağının ne ile ne arasında kurulacağı hususu da önem arz etmektedir. Danıştay bazı kararlarında tahsili gereken vergi borcuyla ödevlerin yerine getirilmemesi arasında da illiyet bağı aranmıştır. Başka deyişle, söz konusu kamu borcu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden doğmuş olmalıdır. Bkz. Danıştay 9. Daire, E:2008/1621, K:2009/5105 sayılı karar.

tür. Anonim şirketlerin devlete olan vergi borçlarını ödememeleri durumunda da şirketin işleyişinden sorumlu olan yöneticiler ile şirketi oluşturan ortaklar ödenmeyen kamu borcundan dolayı sorumlu tutulmuştur.

Kamu alacağı kavramının hukuk uygulaması açısından tanımını yapan temel kanunumuz 6183 sayılı AATUHK kamu alacaklarının tahsiline ilişkin bir hukuki rejim belirlemiştir. Ancak zaman içinde AATUHK'a yapılan atıflarla kamu alacağı kavramının kapsamı oldukça genişlemiş ve belirsizleşmiştir. Mevzuata dağınık hükümler dolayısıyla nelerin anonim şirket yönetim kurulu üyelerinden talep edilebilecek kamu alacağı olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun belli vergi türleri bakımından sınırlanması bir seçenek olarak düşünülmelidir.

Anonim şirket temelde 6102 sayılı TTK'nın düzenlediği bir özel hukuk kurumudur. Ticaret hukukuyla yakından ilgili olan, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK'ta düzenlenmiş bulunan yönetim kurulu üyelerinin ödenmemiş vergi borçlarından sorumluluğu hususunun 6102 sayılı TTK ile değişen sorumluluk hükümlerine uygunluk göstermesi bakımından da yeniden gözden geçirilmesi ve yenilenmesi gerekmektedir. Ticaret hukukunda ve genel olarak hukukta kural kusurlu sorumluluktur. 6102 sayılı TTK ile "kusur sorumluluğu" esas kabul edilmiş ve bu husus "farklılaştırılmış teselsül" kurumuyla yeniden düzenlenmiştir. Anonim şirket yöneticilerinin kamu alacağından sorumlu olduğu durumlarda sorumluluğun yöneticiler arasında dağıtılması bakımından farklılaştırılmış teselsül yönteminin kullanılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Kamu alacağından sorumluluğun 6183 sayılı AATUHK'ta kusursuz sorumluluk esaslarına bağlanması, uygulamadaki kötüye kullanımları engellemek ve idarenin elini rahatlatmak bakımından bir zorunluluk olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, söz konusu sorumluluk hükümlerinin uygulamada belirsizliklere ve haksız sonuçlara yol açtığı da vakıadır. Sorumluluğun çerçevesinin daha net şekilde çizilmesi ve hangi hallerde kimin sorumlu olacağına daha bilinebilir kılınması hem idare hem de sorumlular açısından daha faydalı olacaktır. Bu amaçla en başta yapılacak iş, 6183 sayılı AATUHK ve 213 sayılı VUK'taki sorumluluk hükümlerinin birleştirilip uygulamadaki karmaşaya son verilmesi olmalıdır.

"İlgili bulunan herkesi, her zaman ve her şartta sorumlu tutmayı" amaçlayan AATUHK'taki kusursuz sorumluluk hükümleri uygulamadaki ihtiyacı karşılamaktan ve adaleti sağlamaktan uzaktır. Bu aksaklıkları ve uygulamadaki sorunları gidermek için sorumluluğun 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda olduğu gibi "haklı neden olmaksızın borcun ödenmemesi" şartına bağlanması etkili bir çözüm olacaktır. Bu sayede, uygulayıcıların hareket alanı genişleyecek ve haksız durumların önüne geçilmiş olacaktır.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılması yöntemi de şirketlerin ödenmeyen kamu borçlarının yöneticilerden tahsili için bir çözüm usulü olarak düşünülmeli ve uygulamaya geçirilmelidir. Kamu alacaklısını aldatmaya ve kanuna karşı hile yapmaya yönelik davranışlar bu yöntemle bertaraf edilebilecektir.

**KAYNAKÇA****Kitap ve Makaleler**

**Barlass**, İrfan (2005), Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık.

**Yaralı**, Levent (2010), Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

**Candan**, Turgut (2006), Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.

**Karayalçın**, Yaşar (1973), Ticaret Hukuku II - Şirketler Hukuku, 2. Bası, Ankara, Sevinç Matbaası.

**Ayhan**, Rıza (1992), Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, İstanbul, Kazancı Yayınları.

**Eren**, Fikret (1975), Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyyet Bağ Teorisi, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.

**Kayır**, Semra (2003), "Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu", Türkiye Barolar Birliği İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003.

**Yargı Kararları**

(Tüm kararlara legalbank.net sitesi üzerinden ulaşılmıştır.)

Danıştay VDDK, E:2004/238, K:2005/57.

Danıştay VDDK, E:1995/104, K:1996/255.

Danıştay VDDK, E:2006/27, K:2006/174.

Danıştay VDDK, E:2002/610, K:2003/319.

Danıştay VDDK, E:2002/611, K:2003/320.

Danıştay VDDK, E:2010/746, K:2012/325.

Danıştay 3. Daire, E:1999/275, K:1999/3287.

Danıştay 3. Daire, E:2001/3880, K:2004/323.

Danıştay 3. Daire, E:2006/3902, K:2009/51.

Danıştay 4. Daire, E:1994/1131, K:1994/4186.

Danıştay 4. Daire, E:1997/2599, K:1998/246.

Danıştay 4. Daire, E:2001/2297, K:2002/3035.

Danıştay 7. Daire, E:2002/4619, K:2003/3476.

Danıştay 7. Daire, E:2000/1486, K:2000/1520.

Danıştay 7. Daire, E:2000/2132, K:2000/2378.

Danıştay 9. Daire, E:2010/2642, K:2013/4854.

Danıştay 9. Daire, E:2009/588, K:2012/3021.

Danıştay 9. Daire, E:2005/5205, K:2006/3461.

Danıştay 9. Daire, E:2010/9101, K:2012/4583.

Danıştay 9. Daire, E:2008/1621, K:2009/5105.

Yargıtay 11.HD., E:2011/4753, K:2011/7389.

Yargıtay 21.HD., E:2005/1658, K:2005/7367.

