

6183 SAYILI KANUN

MÜKERRER MADDE 35

DR. ALPER TUNGA KÜÇÜK

KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

MÜKERRER MADDE 35 - (EK: 25/5/1995 - 4108/11 MD.)

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

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.; İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile.)

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.; İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile.)

KAYNAKÇA¹⁸⁹

- Arıcı, K. (2006). Tüzel Kişi İşverenlerin Üst Düzey Yönetici veya Yetkililerinin Prim Ödemeden Doğan işverenleri ile Birlikte Müştereken ve Mütessesilen Sorumluluğu, *Sicil*, 1(1), 113-121.
- Arıcı, K. (2019). Sosyal Sigortaların Genel Hükümleri ve Türleri, Yargıtay'ın İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Kararlarının Değerlendirilmesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 497-548.
- Aslanköylü, R. (2017). En Son Değişikliklerle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Şerhi (3. Bs.). C.II, Ankara: Bilge Yayınevi.
- Ateşagaoglu E. (2016). Amme Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Avcı, S. C. (2023). Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 467-490.
- Ayan, Z. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirket Sosyal Sigorta Borçlarından Sorumluluğu. Osman Güven Çankaya'ya Armağan, Ankara: Kamu-İş, 393-430.
- Barlass İ. (2006), Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Baydere, C. (2019). Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bilici, N. (2023). Vergi Hukuku (54. Bs.). Ankara, Savaş Yayınevi.
- Bıyan, Ö. (2024). Vergi Hukuku (4. Bs.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çamoğlu, E. (2007). Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (2. Bs.). İstanbul: Vedat Kitapçılık (Sorumluluk).
- Çolak, M. (2003). SSK Primlerinin Ödenmesinde Üst Düzey Yöneticilerin Sorumluluk Durumlarının İrdelenmesi, *Yaklaşım Dergisi*, 5. <https://portal.yaklasim.com/makale/2003-5/ssk-primlerinin-odenmesinde-ust-duzey-yoneticilerin-sorumluluk-durumlarının-irdelenmesi?term=SSK>.
- Deniz, M. (2019). Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Eşgin, O. (2017). Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Geçer, A. E. (2017). Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk. *Türkiye Barolar Birliği*, 129, 107-132.
- Güzgü, B. (2019). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Yükümlülükler Bakımından Sorumluluğu. İstanbul Barosu Dergisi 93(4), 156-164.

¹⁸⁹ Yalnızca AATUHK m. 35'in kaynakçasında yer almayan kaynaklara yer verilmiştir.

İleri, Y. (2008). Kanuni Temsilcilere İcra Takibinin Aciz Halinin Sabit Olduğu Anlamına Geldiği. Yaklaşım Dergisi, 190, <https://portal.yaklasim.com/makale/2008-10/kanuni-temsilcilere-icra-takibinin-aciz-halinin-sabit-oldugu-anlamina-geldigie-8211-yaklasim?term=>.

Karakoç, Y. (2020). Sermaye Şirketlerinin Kanunî Temsilcilerinin-Yöneticilerinin Ödenmeyen Prim Borçlarından Sorumluluğu. Sermaye Şirketleri Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu, Ed. Mersin, B. U., Alışkan, M., Sarıkaya, S. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 305-332.

Kaya Göçmen, Ö., Dedeğaç, E. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu. Türkiye Barolar Birliği Dergisi (129), 63-106.

Narter, R., Arıkan, A. (2018). Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali. TAAD, 34, 143-163.

Öztürk, B. (2016). Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Primler. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları (Primler).

Öztürk, İ. (2016). Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 24, 309-335 (Kanuni Temsilci).

Poroy, M. A. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin İdare ve Temsil Yetkisinin Devri ve Şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğunun 213 ve 6183 Sayılı Kanunlar Kapsamında Değerlendirilmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 26(2), 297-318.

Sarılı, M. A. (2018). Türk Vergi Hukuku, Ankara: Hermes.

Silahşör M. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu, Ticaret Ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2(1), 67-79.

Tuncay, A. C, Ekmekçi, Ö. (2019). Sosyal Güvenlik Dersleri (20. Bs.). İstanbul: Beta.

Türkay, İ. (2019). Limited Şirketlerin Vergi Borçlarında Kanuni Temsilciler ve Ortakların Sorumluluğu. Terazî Hukuk Dergisi, 14(156), 1645-1653.

Ünal, M. (2021). Kooperatif Yöneticilerinin Sorumluluğu. Lexpera Blog.

Ünüvar Altınay, Z. (2024), Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Prim Borcundan Sorumluluk. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Yıldız, Ş. (1999). Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu. Makalelerim, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 127-150.

1. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

1.1. Genel Olarak

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde kanunî temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme Kanun'a 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun ile eklenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un kapsamının önemli bir bölümünü oluşturan vergi borçları bakımından şahsi sorumluluk düzenlemesi ise VUK m. 10'da bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer m. 35'in gerekçesinde VUK m. 10'a benzer bir düzenlemenin 6183 sayılı Kanun'da olmadığından bahisle, bu konudaki noksanlığın giderilmesi amacıyla mükerrer 35. maddenin düzenlendiği belirtilmiştir¹⁹⁰. Diğer bir deyişle AATUHK mük. m. 35'in düzenlenmesindeki amaç, VUK m. 10 kapsamında olmayıp da 6183 sayılı Kanun'a göre takip edilen diğer kamu alacaklarıdır¹⁹¹. Bu düzenlemeye

¹⁹⁰ Candan, s. 179-180; Balcı, Kamu İcra, s. 691-692. Ayrıca bkz. Karakoç, Y. (2020). Sermaye Şirketlerinin Kanunî Temsilcilerinin-Yöneticilerinin Ödenmeyen Prim Borçlarından Sorumluluğu, Sermaye Şirketleri Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu, Ed. Mersin, B. U., Aışkan, M., Sarıkaya, S. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 305-332, s. 310; Yıldız, Ş. (1999). Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Makalelerim, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 127-150, s. 133-134; Geçer, s. 113-114.

¹⁹¹ Bu bağlamda AATUHK mük. m. 35, VUK m. 10'u kapsayan bir düzenleme değildir. Nitekim bu maddeye 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı K. m. 4 ile eklenen "Kanunî temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz" şeklindeki fıkranın Anayasa Mahkemesi tarafından iptalinin gerekçesi de bu şekildedir: "[...] 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanunî temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural ne deniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dahil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanunî düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır [...]" AYM, E. 2014/144, K. 2015/29, 19.03.2015 (RG. 03.04.2015, S. 29315). Bkz. Kabakcı, s. 150; Yüce, Açıkgoz, Kireçtepe, s. 37. İptal kararından sonra dahi kanunî temsilcinin, temsil döneminde bütün görevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmiş olmasına rağmen, ödenememiş olan vergi borçlarından sorumlu olup olmadığı konusunda bir görüş birliği oluşmamıştır. Bkz. Taylar, Demirbaş Aksüt, Gök, Taylar, Artun, s. 131. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından önceki durum için bkz. Poroy, M. A. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin İdare ve Temsil Yetkisinin Devri ve Şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğunun 213 ve 6183 Sayılı Kanunlar Kapsamında Değerlendirilmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 26(2), 297-318, s. 300 vd. VUK m. 10. maddesi ile AATUHK mük. m. 35'te düzenlenen kanunî temsilcilerin sorumluluğu, bir tür kanunî kefalet müessesine benzediği yönünde bkz. Kuzucu Yapar, s. 209. VUK m. 10 ile AATUHK mük. m. 35'in tarihi gelişim süreci için bkz. Tunç, s. 302 vd. Ayrıca bkz. Geçer, s. 115 vd.; Narter, R., Arıkan, A. (2018). Vergi İcra Hukukunda Aciz Hali, TAAD, 34, 143-163, s. 148-149; Kaya Göçmen, Ö., Dedeoğaç, E. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Sorumluluğu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi (129), 63-106, s. 72; Eşgin, O. (2017). Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, İstanbul:

kadar 6183 sayılı Kanun kapsamında şahsi sorumluluk, limited şirket ortakları ile sınırlıydı¹⁹².

Kanunî temsilci, kendisine ait olmasa da temsilci olduğu kişinin kamu borcunu ödemek durumundadır¹⁹³. 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde de kanunî temsilci, kamu borçluları arasında sayılmıştır¹⁹⁴.

Kanunî temsilcilerin sorumluluğunun dayanağı olan kanun hükmünü tespit etmek için kamu alacağının türü önem taşır¹⁹⁵. Kamu alacağı, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı alacaklardan kaynaklanıyorsa VUK m. 10. hükmüne dayanan bir sorumluluktan söz konusu olacakken Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan bir kamu alacağı mevcutsa 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uygulanacaktır¹⁹⁶. Bu husus madde gerekçesinde de ifade edilmekte ve çeşitli yargı kararlarında hüküm altına alınmaktadır¹⁹⁷.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi, limited şirketlerin kamu borçlarının düzenlendiği 35. maddeden farklı olarak yalnızca limited şirketler için değil, şahsi sorumluluk konusunda gerçek veya tüzel kişi yahut tüzel kişiliği bulunmayanlar dâhil tüm kamu borçlularını ilgilendiren düzenlemedir¹⁹⁸. Dolayısıyla bu maddenin uygulama alanı 35. maddeye göre daha geniştir¹⁹⁹.

1.2. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluk Esasları

1.2.1. Kanunî Temsilci Sıfatına Haiz Olma

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulamasına ilişkin 1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde söz konusu maddenin kamu borçlusu saydığı kanunî temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şeklini Türk Medeni Kanunu, Türk Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlendiği ifade edilmiştir²⁰⁰. Buna göre, ilgili mevzuatta belir-

On İki Levha Yayıncılık, s. 96; Aydın, Yıldırım, s. 255; Fındıklı, s. 324; Sayın Önal, s. 171-172.

¹⁹² Kabakcı, s. 149-150.

¹⁹³ Balcı, Kamu İcra, s. 694. Bu konuda bkz. Özbalcı, s. 371 vd.

¹⁹⁴ Balcı, Kamu İcra, s. 694-695.

¹⁹⁵ Öztürk, İ. (2016). Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 24, 309-335, s. 313; Kuzucu Yapar, s. 209-210.

¹⁹⁶ Öztürk, Kanuni Temsilci, s. 313; Kuzucu Yapar, s. 209-210.

¹⁹⁷ Kuzucu Yapar, s. 210.

¹⁹⁸ Kabakcı, s. 150.

¹⁹⁹ “[...] 6183 sayılı Kanunun 35’inci maddesinde limited şirket ortaklarının sorumluluğu düzenlendiği halde, mükerrer 35’inci maddenin uygulama alanı daha geniştir [...]”, Y. 10. HD, E. 2014/24728, K. 2015/4201, T. 10.03.2015. Bkz. Kabakcı, s. 150 dn. 379.

²⁰⁰ Bkz. RG. 30.06.2007, S. 26568. Ayrıca bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 691; Yerlikaya, s. 244; Balcı, Teminat, s. 40.

lenen tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usülle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanunî temsilciler, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ile kamu alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır²⁰¹.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi incelendiğinde, kanunî temsilcilerin sorumluluğu konusunda da kamu alacaklarına ayrıcalık tanındığını ve şahsî sorumluluk esası getirildiğini görmekteyiz²⁰². Bu sorumluluk yalnızca kanunî temsilcinin sıfatından kaynaklanmaktadır²⁰³. Bir diğer deyişle, bir kişinin söz konusu düzenleme gereği, kamu borçlarından sorumlu tutulabilmesi için ilk gereken şart, o kişinin kanunî temsilci sıfatını taşımasıdır²⁰⁴. Kanundan doğan bir müteselsil sorumluluk hali olarak şahsî sorumlulukta, kamu borcunu doğuran hukukî ilişkinin tarafı (örneğin sosyal sigorta prim borcunun kaynağı sigortalı ilişkisinde işveren) olmamakla birlikte onu temsilen hareket eden kimseler söz konusudur²⁰⁵. Asıl borçlu ile müteselsil sorumluluk kabulünü haklı gösteren de temsil ilişkisindeki özen borcunun ihlâl edilmesidir²⁰⁶.

Şirket türüne göre kanunî temsilci ya da temsilcilerin kim olduğu farklılık gösterir²⁰⁷. Örneğin, anonim şirketin kanunî temsilcisi yönetim kurulu üyeleri kabul edilmekteyken²⁰⁸, limited şirketin kanunî temsilcisi şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir ya da daha fazla ortak veya tüm ortaklar veyahut üçüncü kişiler olabilir²⁰⁹.

²⁰¹ Yerlikaya, s. 244.

²⁰² Pınar, s. 300.

²⁰³ Aydın, Yıldırım, s. 255. Ayrıca bkz. Kabakçı, s. 152 dn. 384; Ayaz, s. 118 vd.

²⁰⁴ Rençber, s. 220.

²⁰⁵ Kabakçı, s. 152.

²⁰⁶ Kabakçı, s. 152.

²⁰⁷ Aydın, Yıldırım, s. 242. Bu konuda ayrıca bkz. Biyan, Ö. (2024). Vergi Hukuku (4. Bs.), Ankara: Adalet Yayınevi, s. 57-58.

²⁰⁸ Şirket esas sözleşmesi incelendiğinde, şirketi temsil yetkisinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığının anlaşılması durumunda kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerekir. Bkz. Yerlikaya, s. 246.

²⁰⁹ Aydın, Yıldırım, s. 242; Yerlikaya, s. 245; Fındıklı, s. 326-327; Bilici, s. 58. "[...] 05.02.2009 öncesi yönünden ödeme emri dönemlerindeki yasal temsilcilerin ve varsa mesul müdürlerin kim oldukları tespit edilmeli, temsilcinin atanmadığı dönemin bulunması durumunda, ortakların hep birlikte müdür sıfatında oldukları gözetilmeli, davacının ilgili dönemde temsilcilik sıfatının bulunmadığının anlaşılması durumunda ise aynı dönemde ortaklık sıfatının bulunduğu da gözetilerek, 6183 Sayılı Yasa'nın 35. Maddesi kapsamında araştırma ve devamında hissesi oranında sorumluluğu yönünden değerlendirme yapılarak karar verilmesi gerekmektedir. [...]", Y. 10. HD, E. 2020/11589, K. 2021/12650, 20.10.2021 (Kazancı). Diğer tüzel kişilerdeki durum için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 603-694.

Hüküm kapsamında bir kanunî temsilden söz edilip edilemeyeceği hususunda somut olayın şartları dikkate alınmalıdır. Buna göre, tüzel kişilerin organlarına ilişkin genel esaslar, ticaret sicil kayıtları, şirket yönetim kurulu kararları gibi hususlar değerlendirilmeli, kamu borçlusunun iş organizasyonundaki ünvanından bağımsız olarak hukukî ve fiili şartlarda kamu borcunun tahakkuk ve ödenmesi konusunda münhasıran yetki kullanımının olup olmadığı araştırılmalıdır²¹⁰. Nitekim Yargıtay'a göre, temsilcinin kurum alacağından sorumlu tutulabilmesi için alacağın gerçekleştiği ve (veya) ödenmesi gereken dönemde kanunî temsilci sıfatı taşıması ve kanunî temsilci sıfatı statüsü kazanabilmesi için de tüzel kişiyi borç altına sokma ve yönetme yetkisine sahip olması zorunludur²¹¹. İki yönetim kurulu üyesine müşterek imza ile temsil ve ilzam yetkisinin verilmesi durumunda da sorumluluk söz konusu olacaktır²¹². Temsil ve ilzam yetkisi bulunmayan kişinin ise kanunî temsilcilik yetkisi de bulunmadığından kamu alacağından kanunî temsilci sıfatıyla sorumlu tutulması söz konusu değildir²¹³.

1.2.2. Kanunî Temsilcileri Sorumlu Olan Kişiler

Hangi kişilerin kanunî temsilcilerinin sorumlu olacağı, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir. Hükme göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin sorumluluğu bulunmaktadır.

Kanun koyucu kamu hukuku tüzel kişileri ile özel hukuk tüzel kişileri arasında bir ayrım gözetmemiştir. Hükümün içeriğine kamu borçlarının tahakkuku ve ödenmesi asıl borçlu tarafından bizzat değil de onun adına hareket eden bir kanunî temsilci vasıtasıyla ifa edildiği her ihtimal dâhildir²¹⁴. Dolayısıyla ticaret şirketleri, vakıf, dernek, sendika, kooperatif ve diğer özel hukuk

²¹⁰ Kabakçı, s. 153.

²¹¹ Y. 19. HD, E. 2006/9956, K. 2006/14104, T. 07.11.2006. Bkz. Coşkun, s. 329 dn. 169. Ayrıca bkz. Kabakçı, s. 153; Yerlikaya, s. 246. "[...] Kurumun prim alacağına ilişkin olarak işveren ile birlikte müteselsilen sorumluluk koşullarının oluşması için, işveren kamu kurum ve kuruluşu ise, kamu görevlilerinin tahakkuk ve tediye ile görevli olması, tüzel kişiliğe haiz diğer işyerlerinde ise üst düzey yönetici ya da yetkilisi ve kanunî temsilci sıfatıyla işveren tüzel kişiliği temsil ve ilzama yetkili bulunulması gerekir. [...]" Y. 10. HD, E. 2023/626, K. 2023/1161, T. 14.2.2023 (Kazancı). "[...] davada, davacının, 12/12/2017 tarihinde yönetim kurulu üyesi-mali işler sorumlusu seçildiği ve iki imza ile kulübü temsil ve ilzama yetkili kılındığı, 2017/11 ay priminin ödeme döneminin yukarıda yapılan açıklamalar ışığında 2017/12 ay sonu olduğu gözetildiğinde 2017/11 ay prim borçlarından sorumlu olduğu gözetildiğinde davanın reddine karar verilmesi gerekirken [...]" Y. 10. HD, E. 2022/8933, K. 2022/11852, T. 5.10.2022 (Kazancı).

²¹² Y. 10. HD, E. 2016/8335, K. 2018/7616, T. 8.10.2018 (Kazancı).

²¹³ Balcı, Kamu İcra, s. 698-699.

²¹⁴ AATUHK mük. m. 35'teki kanunî temsilci ifadesinin, teknik anlamda kanunî temsilciden çok daha geniş bir kapsamı ifade etmek üzere kullanıldığı yönünde bkz. Kabakçı, s. 151-152.

tüzel kişilerinin tümü ile kamu hukuku tüzel kişilerinin tümü, küçükler ile kısıtlılar gibi kanunî temsilci tarafından idare edilen gerçek kişilerin tümü ve son olarak tüzel kişiliği bulunmayan kamu ya da özel kamu borçlularının tümü hükmün kapsamındadır²¹⁵. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre şahsi sorumluluk ise tüm işverenler hakkında değil, tüzel kişiliği olsun ya da olmasın kamu idaresi işverenler ile bunlar dışında kalan tüzel kişiliğe sahip diğer işverenler hakkındadır²¹⁶.

Öte yandan 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki kanunî temsilcileri olarak mümessilleri hakkında da uygulanır²¹⁷. Bu şekilde asıl borçlunun yurtdışında ikamet ettiği ve dolayısıyla kamu borcu ödenmediği durumda hakkında cebri tahsil yoluna başvurulmasının hukuken imkânsız ya da güç olduğu hâllerde de şahsi sorumluluk önemli bir güvence oluşturur²¹⁸.

1.2.3. Vadesinde Ödenmeyen Kamu Alacağıın Asıl Borçludan Tamamen Veya Kısmen Tahsil Edilememesi Veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca, kanunî temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için öncelikle asıl borçlunun takibi gerekmektedir²¹⁹. Dolayısıyla kanunî temsilcinin sorumluluğunun ferî bir sorumluluk olduğu söylenebilir²²⁰. Asıl borçlu takip edilmeden kanunî temsilci takip edilirse, daha sonrasında rücu uyuşmazlıklarına yol açılması söz konusu olabilir²²¹. Böyle bir sonucun doğmasına sebebiyet verilmemesi hakkaniyetin, menfaatler dengesinin ve takip ekonomisi ilkesinin bir gereğidir²²². Kaldı ki sözü edilen sorumluluk hâli bağlamında sorumluluk, kişi iradesinden değil kanundan kaynaklanmaktadır²²³.

²¹⁵ Coşkun, s. 329 vd.; Geçer, A. E. (2017). Kanunî Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 129, 107-132, s. 111-115; Kabakçı, s. 151. Ayrıca bkz. Ayan, s. 401-403.

²¹⁶ Arıcı, K. (2006). Tüzel Kişi İşverenlerin Üst Düzey Yönetici veya Yetkililerinin Prim Ödemeden Doğan İşverenleri ile Birlikte Müştereken ve Mütessesilen Sorumluluğu, Sicil, 1(1), 113-121, s. 115; Kabakçı, s. 150-151. Ayrıca bkz. Yerlikaya, s. 243.

²¹⁷ Kabakçı, s. 151.

²¹⁸ Kabakçı, s. 151.

²¹⁹ Karakoç, s. 327. Ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, s. 212-213; Geçer, s. 124-125; Can, s. 74; Olgun, s. 50; Kabakçı, s. 156; Balcı, Kamu İcra, s. 621. Bu durumun çok doğru bir yaklaşım olduğu, kamu borcunun esas olarak mükellefe ait olduğu ve onun ödeme gücünden alınması gerektiği yönünde bkz. Çelik, Takip, s. 114.

²²⁰ Yaralı, s. 181 vd.

²²¹ Karakoç, s. 327. Ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, s. 212-213.

²²² Karakoç, s. 328-329.

²²³ Karakoç, s. 328. Öğretide birden fazla kanunî temsilci bulunması halinde AATUHK mük. md. 35'e dayanan sorumluluğun mütessesil veya müşterek olduğu konusunda farklı görüşler söz konusudur. İdarenin uygulamasına bakıldığında ise, kamu borçlusunun birden

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre, kanunî temsilcinin sorumlu olabilmesi için vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağının kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir²²⁴. Kamu alacağının tahsil edilememesinin sebebi, kanunî temsilcinin asıl borçlunun malvarlığını kötü yönetmesi olabileceği gibi, kontrolü dışında gerçekleşen ekonomik kriz gibi bir durum da olabilir²²⁵.

Kamu alacağının kamu borçlusundan tahsil edilememiş olması, alacaklı tahsil dairesinin asıl kamu borçlusuna cebri icra yöntemlerinden, gerekiyorsa, hepsini kullanmış olmasına rağmen kamu alacağının tamamını tahsil edememesi anlamına gelir²²⁶. İdare, asıl kamu borçlusunun ekonomik veya hukukî bağı olan işletmelerden, bankalardan ve diğer resmi ve özel kurum ve kuruluşlardan kamu borçlusunun haczi kabil mal veya alacağı olup olmadığını sormalıdır²²⁷. Sonrasında kamu borçlusuna ait olan kendi veya üçüncü kişilerdeki tüm haczi mümkün mal ve alacaklara haciz işlemi yapmalı ve onları nakde çevirmelidir²²⁸. Buna rağmen ilgili kamu alacağı karşılanamaz ise idare, kamu alacağının tahsil edilememiş olduğunu, AATUHK m. 75'te öngörülen aciz fişi ve İcra ve İflas Kanunu'na göre düzenlenecek aciz belgeleri

fazla kanunî temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanunî temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacağı, müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında kamu alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenerek takip yapılacağı ifade edilmiştir. Bkz. Akyürek, s. 107. Bu durumda kanundan doğan müteselsil sorumluluk olduğu yönünde bkz. Yaralı, s. 182-183. Kanunda bu konuda belirsizlik olmasının yerinde olmadığı, uygulamada müteselsil sorumluluğun kabul edildiği yönünde bkz. Bahçeci, s. 147-148.

²²⁴ Bu hususun AATUHK mük. m. 35 uyarınca kanunî temsilcinin sorumlu tutulmasının tek şartı olduğu yönünde bkz. Narter, Arıkan, s. 149-150; Aydın, Yıldırım, s. 246. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, s. 4696; Aydın, Yıldırım, s. 247.

²²⁵ Aydın, Yıldırım, s. 256. Maddenin lafzının, Anayasa ve evrensel hukuk ilkelerine aykırı uygulamalara neden olabilecek nitelikte olduğu ve bu nedenle bir hukuk devletinde "tahsil edilemeyeceği anlaşılan" ifadesinin "tahsil edilemeyeceği hukuken saptanan" şeklinde anlaşılmasının zorunlu olduğu yönünde bkz. Çamoğlu, E. (2007). Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (2. Bs.), İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 262.

²²⁶ Kuzucu Yapar, s. 211. "[...] Davacıdan ödeme emri ile tahsili cihetine gidilen kamu alacağının usulüne uygun olarak kesinleşip kesinleşmediği ve asıl kamu alacağının borçlu şirketten tahsilinin olanaksız hale gelip gelmediği yönünde yapılacak bir inceleme ve değerlendirme üzerine Vergi Mahkemesince davacının hisse oranı ve vergilendirme dönemi dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir. [...]", (Dan. VDDK, E. 2019/8, K. 2019/587, T. 18.09.2019, bkz. Kazancı ve Pınar, s. 300 dn. 7.

²²⁷ Candan, s. 197-198; Geçer, s. 126.

²²⁸ Candan, s. 197-198; Geçer, s. 126.

ile ispatlayabilir²²⁹. Sonuç olarak tatmin edilmeyen kamu alacağı için kanunî temsilcinin sorumluluğuna başvurulması gerekir²³⁰.

Kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için ise cebri icra yöntemlerinin tümünün denenmiş olması zorunlu değildir²³¹. Asıl kamu borçlusunun yapılan tüm aramalara rağmen bulunamaması, kamu borçlusunun haczedilen mallarının, alacak ya da haklarının kamu alacağını karşılamayacağına haczi yapan memur veya bilirkişi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda tespit edilmesi durumlarında kamu alacağının asıl kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılmış sayılır²³².

Öğretideki bir görüşe göre, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk, ortakların "doğrudan" sorumluluğuna (AATUHK m. 35) benzer olup şirketten tahsil edilememe veya tahsil edilemeyeceği anlaşılma şartının gerçekleşmesi halinde sorumluluk söz konusu olmaktadır²³³.

Öğretideki diğer bir görüşe göre ise Kanun'da tahsil edilemeyen kamu alacağı ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı tanımlamış olsa da şahsi sorumlu hakkında cebri icraya başlanabilmesi için aranan bu şart, düzenleme amacı ve konusu bakımından 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesini borçlar hukukundaki adi kefaletle benzer bir kurum haline getirmektedir²³⁴. Dolayısıyla adi kefaletle ilişkin TBK m. 585'te düzenlenen doğrudan doğruya kefile başvurma hâlleri kamu alacakları bakımından uygulanabilir²³⁵. Söz konusu hükme göre bu hâller, borçlu aleyhine yapılan takibin sonucunda kesin aciz belgesi alınması, borçlu aleyhine Türkiye'de takibatın imkânsız hale gelmesi veya önemli ölçüde güçleşmesi, borçlunun iflasına karar verilmesi ve borçluya konkordato mehli verilmiş olmasıdır²³⁶.

²²⁹ Candan, s. 197-198; Geçer, s. 126. Bu konuya dair ayrıca bkz. İleri, Y. (2008). Kanuni Temsilcilere İcra Takibinin Aciz Halinin Sabit Olduğu Anlamına Geldiği. Yaklaşım Dergisi, 190, <https://portal.yaklasim.com/makale/2008-10/kanuni-temsilcilere-icra-takibinin-aciz-halinin-sabit-oldugu-anlamina-geldigie-8211-yaklasim?term=>.

²³⁰ Candan, s. 197-198; Geçer, s. 126.

²³¹ Kuzucu Yapar, s. 211-212.

²³² Geçer, s. 126. Ayrıca bkz. yuk. AATUHK m. 35, 1.1.6.

²³³ Pınar, s. 300.

²³⁴ Kabakcı, s. 157.

²³⁵ Kabakcı, s. 157.

²³⁶ "Alacak, kefaletten önce veya kefalet sırasında rehinle de güvence alıma alınmışsa, adi kefalette kefil, alacağın öncelikle rehin konusundan alınmasını isteyebilir. Ancak, borçlunun iflasına veya kendisine konkordato mehli verilmesine karar verilmişse, bu hüküm uygulanmaz" Bkz. Kabakcı, s. 157.

1.2.4. Kanunî Temsilcinin Sorumluluğunun Kusursuz Sorumluluk Olması

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca, kanunî temsilcinin sorumluluğu kusursuz sorumluluktur²³⁷. Zira bu sorumluluğun doğması, sadece kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarından birinin gerçekleşmesi şartına bağlanmıştır²³⁸. Bir diğer deyişle, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk hükmüne başvurulması için kanunî temsilcinin kamu alacağının asıl kamu borçlusundan tahsil edilememesinde kusurunun olup olmadığı hususu önem arz etmez²³⁹.

Öğretide 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde kusursuz sorumluluk öngörülmesi eleştirilmektedir. Buna göre, VUK m. 10 kapsamına girmeyen hususlar için düzenlenen AATUHK mük. m. 35'te VUK m. 10'un aksine kusursuz sorumluluk kabul edilmesi yerinde değildir²⁴⁰. Türk Borçlar Kanunu'nun kusursuz sorumluluğa dair hükümleri dikkate alındığında, kişinin kusursuz sorumlu olup olmadığına yapılan yargılama sonucunda ulaşılrken AATUHK mük. m. 35'te böyle bir durumun söz konusu olmaması isabetli değildir²⁴¹. Asıl kamu borçlusunun faaliyetinden doğrudan doğruya yararlanmayan ve devlet ile kişi arasında doğan kamu hukuku ilişkisinde

²³⁷ Geçer, s. 120; Baydere, s. 69; Can, s. 75 dn. 42; Aydın, Yıldırım, s. 246; Kabakçı, s. 158-159; Fındıklı, s. 343; Avcı, S. C. (2023). Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(2), 467-490, s. 477. Dan. VDDK, E. 2019/626, K. 2020/1070, T. 21.10.2020, bkz. Ünal, M. (2021). Kooperatif Yöneticilerinin Sorumluluğu, Lexpera Blog. VUK m. 10'da ise kusur sorumluluğu bulunmaktadır. Buna göre, kanunî temsilcinin sorumlu olması için vergi ve buna bağlı alacakların temsil edilen malvarlığından alınamaması ile kanunî temsilcinin ödevleri yerine getirmemesi arasında illiyet bağının bulunması gerekir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 2015 yılında verdiği bir kararda VUK m. 10'da kanunî temsilciler için kusura dayanan sorumluluğun kabul edildiğini belirtmiştir. Bkz. AYM, 19.03.2015, E. 2014/144, K. 2015/29. Yine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da VUK m. 10'da kanunî temsilciler için kabul edilen sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu ve kurtuluş beyinesi göstererek bu sorumluluklarından kurtulabilecekleri vurgulanmıştır. Dan. İBK, E. 2013/1, K. 2018/1, T. 11.12.2018. Ayrıca bkz. Tunç, s.304 vd; Güzgülü, B. (2019). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergisel Yükümlülükler Bakımından Sorumluluğu, İstanbul Barosu Dergisi 93(4), 156-164, s. 158-159; Ateşagaoglu, s. 111; Coşkun, s. 336. Örneğin bir kanunî temsilci, ödevini yerine getirmesi gerektiği zamanda tutuklu olduğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Bkz. Çamoğlu, Sorumluluk, s. 260-261. Öğretideki aksi yönde görüş için bkz. Sarılı, M. A. (2018). Türk Vergi Hukuku, Ankara: Hermes, s. 81; Fındıklı, s. 342. Buradaki kusur sorumluluğunun özel hukuktan farklı şekilde vergi hukukuna özgü olduğu yönünde, bkz. Silahşör, s. 75. Detaylı bilgi için bkz. Tunç, s. 304 vd.

²³⁸ Geçer, s. 120.

²³⁹ Geçer, s. 120.

²⁴⁰ Geçer, s. 122.

²⁴¹ Geçer, s. 120-121.

üçüncü kişi statüsünde olan kanunî temsilcinin kusursuz sorumluluğuna gidilmesi, adalet ve hakkaniyet ile uyuşmadığından hukuk devleti ilkesine aykırıdır²⁴². Bu görüşe göre, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen kusursuz sorumluluk, kamu alacaklarının tahsilinin garanti altına alınması amacının gerçekleştirilmesi için elverişli olsa da bu amaç, kanunî temsilcilerin sorumluluğunun kusur esasına dayandığının kabulünü öngören bir hüküm ile de gerçekleştirilebilir²⁴³. Bu görüşe göre, en azından kanunî temsilcinin kusurlu olduğuna dair adi karine konularak kusurunun olmadığını ispatlaması için kanunî temsilciye hukuki imkân tanınmalıdır²⁴⁴.

Bu yöndeki diğer bir görüşe göre de limited şirket müdürlerinin sorumluluğu vergi dâhil tüm kamu alacakları bakımından tek bir düzenleme ile kusura dayanan sorumluluk şeklinde olmalıdır²⁴⁵.

Belirtmek gerekir ki kanunî temsilcinin alacaklı kamu idaresine karşı sorumluluğu, sınırsız sorumluluktur²⁴⁶. Diğer bir deyişle kanunî temsilci mükelleften tahsil edilemeyen kamu alacaklarının tamamını kendi malvarlığından karşılamak durumundadır²⁴⁷.

1.3. Tüzel Kişinin Tasfiyeye Girmiş Olması Durumunda Kanunî Temsilcinin Sorumluluğu

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, "tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz". Bu kural Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tasfiye memurlarının hukukî durumuna ilişkin 33. maddesindeki genel esasın tasfiye süreci öncesi döneme yansımadır. Zira 33. madde tasfiye memurlarının şahsi sorumluluğunu tasfiyeden itibaren olan dönem ile sınırlandırmıştır²⁴⁸.

1.4. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğunda Rücu Hakkı

1.4.1. Kanunî Temsilcilerin Asıl Kamu Borçlusuna Rücu Hakkı

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, kanunî temsilci ve kanunî temsilci gibi sorumlu olanlar, ödedikleri hem asıl kamu alacakları hem de cezai niteliğe sahip kamu alacakları için asıl kamu borçlusuna rücu edebilirler. Burada önemli olan husus, söz konusu kamu ala-

²⁴² Geçer, s. 122.

²⁴³ Geçer, s. 123.

²⁴⁴ Geçer, s. 124.

²⁴⁵ Bu görüşe göre, önerilen düzenlemenin ekonomi ve kamu alacaklarının artması bakımından toplamda kamu adına yaratacağı fayda, mevcut düzenlemeler ile elde edilecek kamu yararından çok daha fazladır. Bkz. Yaralı, Sorumluluk, s. 270.

²⁴⁶ Çelik, Takip, s. 113; Fındıklı, s. 345; Öztürk, Kanuni Temsilci, s. 312.

²⁴⁷ Çelik, Takip, s. 113.

²⁴⁸ Kabakcı, s. 154.

caklarının tüzel kişi adına kesilmiş olmasıdır²⁴⁹. Bu nedenle kanunî temsilcinin bizzat muhatabı olduğu idari cezalardan ötürü rücu hakkı söz konusu değildir²⁵⁰.

1.4.2. Kanunî Temsilcilerin Diğer Kanunî Temsilcilere Rücu Hakkı

Kanunî temsilcilerin birden fazla olması durumunda müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır. Sorumluluk için kusurun aranmaması ve müteselsil sorumluluğun var olması, kusurlu olan yerine hiçbir kusuru olmayan kanunî temsilcinin tüm kamu alacağını ödemek zorunda kalması gibi sorunlar yaratabilmektedir²⁵¹. Kanunî temsilcilerin diğer kanunî temsilcilere rücu haklarının olup olmadığı konusunda Kanun'da açık bir düzenleme yoktur.

Bu konuda öğretilerde ileri sürülen bir görüşe göre, kamu alacağını ödeyen kanunî temsilcinin diğer kanunî temsilcilere rücu hakkı, kusurun varlığına ve dağılımına göre söz konusu olur²⁵². Ödemeyi yapan kanunî temsilci kusursuzsa ve bu ödemeyi yapmışsa kusurlu kanunî temsilcilere rücu edebilir. Ödemeyi yapanın da kusurlu olması durumunda ise diğer kusurlu kanunî temsilcilere kusurları oranında rücu edebilir²⁵³.

Diğer bir görüşe göre ise böyle bir durumda, alacaklı idarenin kamu alacağı için ilk olarak kusurlu olan kanunî temsilcilere başvurması ve hiçbir kusuru olmadığı halde kamu alacağını ödemek zorunda kalan kanunî temsilcilerin asıl sorumlulara rücu etmekle uğraştırılmamaları hakkaniyete daha uygun olur²⁵⁴.

1.5. AATUHK mük. m. 35/3 ve AATUHK mük. m. 35/4'ün Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali

Kanunî temsilcinin görev ve yetkisi devam ettiği sürece dönemine ilişkin kamu alacaklarından asıl borçluya yapılan takibin sonuçsuz kalması durumunda sorumluluğu söz konusudur²⁵⁵. Kişinin kanunî temsilcilik görevi sona erdikten sonra doğan kamu alacağından ise sorumluluğu bulunmaz²⁵⁶.

²⁴⁹ Geçer, s. 127. Ayrıca bkz. Kaya, s. 146; Balcı, Kamu İcra, s. 696; Çebi, s. 227.

²⁵⁰ Geçer, s. 127.

²⁵¹ Kuzucu Yapar, s. 213.

²⁵² Bahçeci, Takip Hukuku, 147-150. Ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, s. 213.

²⁵³ Bahçeci, Takip Hukuku, 147-150. Ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, s. 213; Çebi, s. 289. Bu yöndeki bir diğer görüşe göre de asıl kamu borçlusunun borcunu ödeyen temsilci, kendi payından fazlasını ödediği takdirde Türk Borçlar Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde diğer kanunî temsilcilere karşı rücu hakkını kullanabilmelidir. Bkz. Candan, s. 210; Geçer, s. 127. Ayrıca bkz. Yanlı, Amme, s. 767-768.

²⁵⁴ Kuzucu Yapar, s. 213.

²⁵⁵ Balcı, Kamu İcra, s. 708.

²⁵⁶ Balcı, Kamu İcra, s. 708.

Kanunî temsilcinin değiştiği durumlarda ise kimin sorumlu olacağına dair Kanun'da bir düzenleme yapılmıştır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun ile dördüncü ve beşinci fıkralar eklenmiştir. Bu fıkralar şu şekildedir: “*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanunî temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur. Kanunî temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.*” Ne var ki bu düzenlemeleri Anayasa Mahkemesi iptal etmiştir²⁵⁷.

Anayasa Mahkemesi'ne göre, itiraz konusu kuralın getiriliş amacının; kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanunî temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, kamu alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanunî ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı kişilerin olması halini de kapsamaktadır. Kanun koyucu, kamu alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak kamu alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanunî temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği dikkate alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanunî temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurur. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvensiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmâli sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz²⁵⁸.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararı ile sorumluluk münhasıran kamu borcunun ödenmesi gerektiği tarihteki kanunî temsilcidedir²⁵⁹. İptal kararı ile 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 esas alınacağı ise belirsizdir²⁶⁰.

Bununla birlikte Danıştay'ın 2019 yılında vermiş olduğu bir onama kararında idare mahkemesi, davacının kamu alacağının ödenmesi gereken zamanda kanunî temsilci olmakla birlikte kamu alacağının doğduğu tarih itibarıyla

²⁵⁷ AYM, E. 2014/144 K. 2015/29, T. 19.03.2015, bkz. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-29-nrm.pdf>

²⁵⁸ Ayrıca bkz. Kabakçı, s. 154-155.

²⁵⁹ Kabakçı, s. 155.

²⁶⁰ Silahşör M. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu, Ticaret Ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2(1), 67-79, 71. Bu konuya dair açıklamalar için bkz. yuk. AATUHK m. 35, 1.4.2.

temsilcilik yetkisi bulunmaması sebebiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir²⁶¹.

Tüzel kişinin kanunî temsilcisinin değişmesi hangi andan itibaren hüküm ifade edeceği de kamu alacaklarından sorumluluk bakımından önem taşır. Özellikle kanunî temsilci değişikliklerinin Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmemesinin sorumluluğa etkisi tartışma konusu olmuştur²⁶². Bu konuda öğretilerde ileri sürülen bir görüşe göre, şirket hisse devirlerinin ticaret siciline tescili açıklayıcı bir etkiye sahiptir²⁶³. Vergi daireleri kamu idaresi olup tacirle aralarında bir hukukî işlem yapılmadığından üçüncü kişi konumunda değildir. Bu nedenle noterde yapılan devir sözleşmesi ile kanunî temsilcinin değişmesi sonrasında önceki kanunî temsilcinin şirketle bağı kalmadığından şirketin hukukî durumunda meydana gelen değişiklikleri tescil ve ilan ettirme olanağı bulunmaz²⁶⁴. Bu çerçevede bu işlemi yaptırmayan kötü niyetli yeni kanunî temsilcilerin hukuken korunması hakkaniyete aykırı olacağından değişiklik için sicilde ilan şartı bulunmayıp değişiklik ortaklar genel kurulunda onaylanınca yapılmış sayılır²⁶⁵.

Diğer bir görüşe göre de tüzel kişilerde kanunî temsilciği veya şirket ortaklığı sıfatının ne zaman sona ereceği Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenir²⁶⁶. Buna göre, limited şirketlerde hisse devri genel kurulca onaylanınca hukuken geçerlilik kazanacağından sicilde yayınlanma tarihi veya noterdeki devir sözleşme tarihinin esas alınmaması gerekir²⁶⁷. Bu görüşe göre bazı Danıştay kararlarında Sosyal Güvenlik Kurumu veya vergi dairesinin üçüncü kişi kabul edilerek sicil kayıtlarına güven ilkesinden yararlandırılması yerinde değildir²⁶⁸. Somut olay bakımından kanunî temsil yetkisi sona eren kişinin şirket adına yetkiliymiş gibi Sosyal Güvenlik Kurumu veya vergi dairesi ile hukukî bir ilişki kurması söz konusu değilse anılan idareler yönünden sicile güven ilkesinin uygulanması söz konusu olmamalıdır²⁶⁹.

Danıştay'ın bu konudaki farklı yönde kararları bulunmaktadır. Danıştay bazı kararlarında ticaret sicili kayıtları yönünden vergi dairesinin iyi niyetli üçüncü kişi olarak kabul edildiği ve ticaret sicili kayıtlarının esas alınması gerektiğine hükmederken bazı kararlarında ise tescil ve ilan tarihinin değil,

²⁶¹ Dan. 10. D., E. 2016/6653, K. 2019/7261, T. 7.10.2019, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 711 dn. 1269.

²⁶² Bu konuda detaylı inceleme için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 713 vd.

²⁶³ Gerçek, Tahsil, s. 51 ve s. 56. Ayrıca bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 727.

²⁶⁴ Gerçek, Tahsil, s. 51 ve s. 56. Ayrıca bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 727.

²⁶⁵ Gerçek, Tahsil, s. 51 ve s. 56. Ayrıca bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 727.

²⁶⁶ Balcı, Kamu İcra, s. 730-731.

²⁶⁷ Balcı, Kamu İcra, s. 730-731.

²⁶⁸ Balcı, Kamu İcra, s. 731.

²⁶⁹ Balcı, Kamu İcra, s. 731-732. Bu konunun ortaklar bakımından değerlendirilmesi için bkz. yuk. AATUHK m. 35. 1.2.1.

hisse devri, istifa veya görevden almaya ilişkin ortaklar genel kurulu karar tarihinin esas alınması gerektiğini belirtmiştir²⁷⁰.

Yargıtay'ın bu konudaki kararları ise temsil yetkisinin sona ermesi ve yerine yeni temsilci atanmasının sicil gazetesinde ilanının, işlemin hukuken varlık kazanmasına değil, bu hususun üçüncü kişilere açıklanması amacıyla yönelik olduğu, dolayısıyla inşai değil bildirici bir işlem olduğu yönündedir²⁷¹.

1.6. Kanunî Temsilciden Teminat İstenip İstenemeyeceği ve Aleyhinde İhtiyati Haciz Kararı Alınıp Alınamayacağı Meselesi

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine istinaden çıkarılan 327 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde, Kanun'un "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin kamu borçlusunun yanı sıra kamu borçlusu sayılan kanunî temsilciler hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir²⁷².

VUK m. 10 ve AATUHK mük. m. 35 ile 13 ila 16. maddelerinde ise ödeme emri tebliğ edilmeden önceki aşamada kanunî temsilcilere yönelik teminat isteme veya ihtiyati haciz işlemi gibi tedbirlere başvurulabilmesi konularına yer verilmediği görülmektedir²⁷³. Bu konuya dair öğretilerde farklı görüşler bulunmaktadır²⁷⁴. Bir görüşe göre, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen şartlar aranmaksızın²⁷⁵, vergi incelemesi sırasında ihtiyati haciz kararı alınabilir. Zira teminat ve ihtiyati haciz işlemleri yönünden muhatabının asıl borçlu olup 6183 sayılı Kanun'un 57. maddesine göre de kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur²⁷⁶.

Diğer bir görüşe göre ise²⁷⁷, vergi, resim ve harçlar yönünden VUK m. 10'daki, vergi dışı kamu alacakları yönünden ise AATUHK mük. m. 35'teki şartların

²⁷⁰ Balcı, Kamu İcra, s. 714 vd.

²⁷¹ Bkz. yuk. AATUHK m. 35. 1.2.1.

²⁷² Balcı, Teminat, s. 215.

²⁷³ Ateşagaoglu, s. 105; Balcı, Teminat, s. 215

²⁷⁴ Görüşlere dair detaylı bilgi için bkz. Balcı, Teminat, s. 215 vd.

²⁷⁵ Zira söz konusu hükümler yalnızca tahsil aşamasıyla ilgili olup bu şartın kamu alacağının korunması amacıyla yapılacak işlemler için aranması söz konusu olmamalıdır. Aksi durumun kabulü uygulamada sıklıkla görüldüğü üzere kötü niyetli kanunî temsilcilerin sorumluluktan kaçmak amacıyla asıl borçlu hakkında uygulanacak takip sürecinin uzunluğundan faydalanarak malvarlığı unsurlarını kaçırmaya yol açacaktır. Bkz. Baydere, s. 69.

²⁷⁶ Özbacı, s. 373. Aynı yönde bkz. Baydere, C. (2019). Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk Ve İhtiyati Haciz Yargısal Denetimi, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 69. Ayrıca bkz. Balcı, Teminat, s. 216.

²⁷⁷ Bilici, N. (2023). Vergi Hukuku (54. Bs.), Ankara, Savaş Yayınevi, s. 182; Ateşagaoglu E. (2016). Amme Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.

gerçekleşmiş olması şartıyla kanunî temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilir. Bir diğer deyişle, vergi incelemesi sırasında kanunî temsilci hakkında teminat istenilemez ve ihtiyati haciz kararı alınamaz²⁷⁸.

Danıştay'ın ağırlıklı yöndeki kararları ise vergi incelemesi safhasında kanunî temsilci ve ortaklar hakkında teminat istenilebileceği ve ihtiyati haciz kararı alınabileceği ifade yönündedir²⁷⁹. Kanunî temsilcinin malvarlığına ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, kanunda öngörülen ihtiyati haciz sebeplerinden birinin ilgili kanunî temsilcinin şahsında gerçekleşmesi ve idarenin de bu gerçekleşen ihtiyati haciz sebebine dayanarak karar alması gerekir²⁸⁰. Yoksa şirket adına alınmış ihtiyati haciz kararı ile kanunî temsilcinin mal varlığına ihtiyati haciz uygulanması hukuka aykırılık teşkil eder²⁸¹.

2. KANUNİ TEMSİLCİLER İLE ORTAKLARIN LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNDA TAKİP SIRASI

Limited şirketin ortağı aynı zamanda kanunî temsilci ise şirket ortağı olması nedeniyle AATUHK m. 35'e göre sermaye hissesi oranında, kanunî temsilci olması nedeniyle de AATUHK mük. m. 35'e göre borçların tümünden sorumlu olur²⁸².

105; Yılmaz, K. (2015); 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 129; Balcı, Teminat, s. 221-222.

²⁷⁸ Görüşlere dair detaylı bilgi için bkz. Balcı, Teminat, s. 215 vd. Kanunî temsilcilerin, sırf bu sığata sahip olduğu için malvarlığının, sorumluluğa dair kanunlarda belirtilen şartların varlığı aranmadan ihtiyaten haczedilebilmesi, kanunî temsilciye bireysel ve aşırı bir yük yüklenmesi anlamına geleceği ve mülkiyet hakkının ihlali teşkil edeceği yönünde bkz. Avcı, s. 486 vd.

²⁷⁹ Kararlar için bkz. Balcı, Teminat, s. 218 dn. 380.

²⁸⁰ Dan. 4.D. E. 2007/482, K. 2008/1577, T. 28.4.2008; Dan. 7. D. E. 2000/6450, K. 2002/574, T. 13.2.2002, bkz. Kazancı ve Geçer, s. 126 dn. 65.

²⁸¹ Dan. 3.D. E. 1989/2593, K. 1990/939, T. 20.3.1990, bkz. Kazancı ve Geçer, s. 127 dn. 66.

²⁸² Can, s. 75. "[...] Somut olayda; Davacının hisselerinin tamamını devrettiği 02.08.2010 tarihi sonrasında, şirket ortaklığı sona ermiş olduğundan şirketin prim borçları nedeniyle sorumluluğu bulunmamakla birlikte; 06.04.2010 ile 02.08.2010 tarih aralığında limited şirketi temsil ve ilzama yetkili müdür olmakla; 3.4.6. aylarda yönetici olarak sorumluluğu bulunmaktadır. 2-)06.04.2010 tarihi öncesi dönem yönünden ise; öncelikle 6183 Sayılı yasa 35. madde kapsamında irdeleme yapılarak, prim borçlarının ilgili şirketten tahsili için davalı Kurum tarafından ne gibi işlemler yapıldığı, borcun tahsil edilip edilmediği hususları araştırılarak, prim borcunun ilgili şirketten tahsil imkanı olup olmadığı tespit edilmeli, yapılan inceleme sonucunda şirketten tahsil imkanının olmadığı ve davacının prim borcundan sorumlu olduğu değerlendirilirse, hissesi oranında sorumluluk tutarları saptanarak sonucuna göre karar verilmelidir. [...]" Y. 10. HD, E. 2018/614, K. 2019/8244, T. 6.11.2019 (Kazancı). "[...] Mahkemece, davacının şirket ortağı olması sebebiyle borçtan sorumlu olduğu gerekçesiyle istemin reddine karar verilmiş ise de, bu karar eksik inceleme ve yanlışlığı değerlendirme sonucu verilmiş olup, yukarıda sıralanan mevzuat hükümleri çerçevesinde, davacının yalnızca ortak olduğu dönemlerdeki borçtan şirketteki hissesi oranında, müdürlük döneminde ise anılan dönemle sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olduğu gözetilerek, dönemlere göre sorumluluğu

Eğer ortak ile kanunî temsilci birbirinden farklı kişilerse, kamu borçlarından sorumlulukta takip sırasının nasıl olması gerektiği önem taşır. Bu konuda öğretide birbirinden farklı görüşler²⁸³ ve içtihatlar bulunmaktaydı. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 11.12.2018 tarihinde vermiş olduğu İçtihadı Birleştirme Kurulu kararına göre²⁸⁴, limited şirketlerden tahsil edilemeyen/edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından ortakların ve kanunî temsilcilerin sorumluluğu yoluna gidilirken herhangi bir öncelik sonralık yoktur. Bu nedenle alacaklı idare dilediğine başvurabilir. Söz konusu karara göre, Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanunî temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği hususunun düzenlenmemiştir. Buna karşılık AATUHK m. 35 ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanunî temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşımaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını koruma ve hızlı bir tahsil sağlama düşüncesinden hareketle kanunî temsilci ile ortak arasında bir öncelik sonralık ilişkisi bulunmaz²⁸⁵.

Bu karar öğretide eleştirilmiştir. Bizim de katıldığımız bir görüşe göre, İçtihadı Birleştirme Kararının karşı oy gerekçesinde de belirtildiği üzere, limited şirketlerde aynı anda hem ortağın hem de müdürlerin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukukî belirlilik ilkesi ihlâl edilmiş olur²⁸⁶. Vergi borcunun kanunî temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakları ödeme konusunda tereddüde düşürür²⁸⁷. Bu durum aynı zamanda VUK m. 10 ile AATUHK mük. m. 35'i, AATUHK m.

ayrı ayrı belirlenerek, iptali talep edilen ödeme emrine borçtan sorumlu olduğu miktarın ortaya konulması ve elde edilecek sonuca göre bir karar verilmesi gerekmektedir. [...], Y. 10. HD, E. 2015/1897, K. 2016/9683, T. 9.6.2016 (Kazancı).

²⁸³ Bu görüşler için bkz. Kaya, s. 149 vd. Ayrıca bkz. Can, s. 76-77; Olgun, s. 51; Aydın, Yıldırım, s. 243-244; Balcı, Kamu İcra, s. 673 vd; Yaralı, Takip Sırası, IV; Barlass İ. (2006), Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 154-156.

²⁸⁴ Dan. İBK. E. 2013/1, K. 2018/1, T. 11.12.2018, (RG. 20.06.2019, S. 30807). Ayrıca bkz. Pınar, s. 297 vd; Türkay, İ. (2019). Limited Şirketlerin Vergi Borçlarında Kanuni Temsilciler ve Ortakların Sorumluluğu, Terazi Hukuk Dergisi, 14(156), 1645-1653, s. 1648 vd; Bozkurt, s. 613-614; Pulaşlı, Şerh, s. 3212.

²⁸⁵ Kaya, s. 148; Pınar, s. 298. Söz konusu İçtihadı Birleştirme Kararı sonrası Danıştay'ın verdiği kararlarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Kanun'da, kanunî temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığı, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanunî temsilcinin takibinin gerekli olmadığını açık olduğu yönündedir. Bkz. Fındıklı, s. 331. Şirketin ortağı adına ödeme emri düzenlenmesi için kanunî temsilcisi hakkında takip yapıp sonuçlandırılmasına gerek olmadığına dair bkz. Dan. 4. D., E. 2019/901, K. 2022/5620 T. 13.10.2022; Dan. 4. D., E. 2018/4711 K. 2020/1926 T. 10.6.2020; Dan. 4. D., E. 2019/612 K. 2022/5629 T. 13.10.2022. Bkz. Lexpere ve Fındıklı, s. 331 dn. 41.

²⁸⁶ Kaya, s. 153.

²⁸⁷ Kaya, s. 154.

35 karşısında uygulanamaz hâle getirebilir. Zira kamu alacaklısı, şirket müdürlerini tespit etme zahmetine katlanmadan, doğrudan doğruya ortakları takip yoluna da gidebilir²⁸⁸.

Bir diğer görüşe göre ise Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanunî temsilcinin daha az özen göstermesine neden olur²⁸⁹. Vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi hâlinde vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına rağmen, bu ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin öncelikle takip edilmesi gerekir²⁹⁰. Eğer kanunî temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse ancak bu aşamada ortağın takip edilmesi mümkün olur²⁹¹. Bu görüşe göre, ayrıca söz konusu karar rücu konusunda çeşitli hukukî sorunlar doğuracaktır. Bu sorunlar, rücu alacağının takip ve tahsil esaslarına yönelik açık düzenleme bulunmaması, genel hükümlerin müteselsil sorumluluk kurumunun işin niteliği ile uyumlu olmayan düzenlemelerinin rücu alacağının kapsamını belirleme konusunda yetersiz kalması, kanunî temsilciden yapılacak tahsilatın ortağa rücu edilmesine yönelik hukukî düzenleme yokluğu ile yerleşik ve yeterli yargı kararı bulunmaması şeklindedir²⁹².

Diğer bir görüşe göre ise limited şirketin vergi borçları için, öncelikle kanunî temsilciye gidilmesinde, vergisel ödevlerin ve yükümlülüklerin ciddiyetle takibi açısından yararlı olacaktır²⁹³. Bununla birlikte şirket ortaklarının da şirketin nasıl yönetildiği ve vergi borçlarının takibi konusunda her an takibata uğrayabileceklerini bilmesi de şirket adına olumlu sonuçlar doğurabilecektir²⁹⁴. Söz konusu içtihadı birleştirme kararı, kanunî temsilciler ve şirket ortaklarının şirketin menfaatleri ve problemleri konusunda aralarındaki işbirliğinin artmasına vesile olacaktır²⁹⁵.

Nihayet diğer görüşe göre, olması gereken hukuk bakımından limited şirketin borçları için öncelikle kanunî temsilcinin takip edilmesi ve daha sonra ortağa başvurulması yönünde açık bir kanunî düzenleme yapılmalıdır²⁹⁶. Limited şirkette temsil yetkisi müdürlere ait olduğu için vergi hukuku bağlamında mükellef olarak limited şirkete düşen ödevler kanunî temsilci tarafından yerine getirilecektir. Kanunî temsilciler, bu ödevleri yerine getirmiyorsa,

²⁸⁸ Kaya, s. 154.

²⁸⁹ Pınar, s. 307.

²⁹⁰ Dan. VDDK, E. 2014/144, K. 2017/1488, T. 30.04.2014, bkz. Kazancı ve Pınar, s. 308.

²⁹¹ Pınar, s. 308.

²⁹² Pınar, s. 309-310.

²⁹³ Türkay, s. 1653.

²⁹⁴ Türkay, s. 1653.

²⁹⁵ Türkay, s. 1653.

²⁹⁶ Aksu Özkan, s. 248-249.

bundan öncelikle onlar sorumlu olmalıdır²⁹⁷. Zira kamu borcunun ödenememesi, istisnâî durumlar dışında, kanunî temsilcinin görevlerini yerine getirmeyerek şirketi kötü yönettiğinin bir göstergesidir²⁹⁸.

3. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU ALACAKLARI HAKKINDA UYGULANIŞI

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun görevi, prim alacağının zamanında ödenmesini sağlamaktır²⁹⁹. Bu çerçevede Kurum'un prim alacağının ödenmesi için prim borçlusu olan ve mal varlığı bulunan işvereni hukuka uygun olarak takip etmesi eğer ondan alacağını karşılayamaz ise, birlikte sorumlu olanlara yönelmesi gerekir³⁰⁰.

Kanunî temsilcilerin sorumluluğunun düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları bakımından uygulanıp uygulanmayacağı üzerinde durmak gerekir. Sosyal sigorta prim alacaklarına dair 5510 sayılı K. m. 88'in yirminci fıkrasındaki şahsi sorumluluk³⁰¹ ile aynı hüküm gereği bu alacakların tahsilinde uygulanan AATUHK mük. m. 35'teki şahsi sorumluluk çakışmaktaysa da özel düzenleme olarak 5510 sayılı Kanun'un uygulama önceliği bulunmaktadır³⁰². Anılan iki hük-

²⁹⁷ Aksu Özkan, s. 249.

²⁹⁸ Aksu Özkan, s. 249.

²⁹⁹ Karakoç, s. 331. Ayrıca bkz. Arıcı, K. (2019). Sosyal Sigortaların Genel Hükümleri ve Türleri, Yargıtay'ın İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Kararlarının Değerlendirilmesi, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 497-548, s. 513.

³⁰⁰ Kurum'un aksi davranışı iki ayrı hukuka aykırılık barındırır. Birincisi, prim alacağını zamanında takip ve tahsil etmemiş olmasıdır. İkincisi ise prim alacağının tahsili için asil borçlu dışında kalanları takip etmesidir. Bkz. Karakoç, s. 331.

³⁰¹ Bu sorumluluğa dair esaslar için bkz. Karakoç, s. 313 vd. Ayrıca bkz. Coşkun, s. 337; Resulköylü, s. 2093 vd. Prim borçlarından üst düzey yöneticilerin tüzel kişi ile sorumlu tutulmasındaki amaç, tüzel kişinin yönetim ve temsilinde söz sahibiyken bu yetkisini kullanmayarak veya ihmâl ederek Kuruma prim borcunun zamanında ödenmemesinin önüne geçmektir. Bkz. Tuncay, Ekmekçi, s. 237.

³⁰² Kabakcı, s. 160; 5510 sayılı Kanun ise bir kamu alacağı olan prim borcundan üçüncü kişinin sorumluluğunu ayrı bir madde ile düzenlemiştir. Bu kapsamda, yeni tarihli özel kanun olan 5510 sayılı Kanun'un uygulanacağı açıktır. Bkz. Ünüvar Altınay, Z. (2024), Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Prim Borcundan Sorumluluk, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 173. Ayrıca bkz. Çolak, M. (2003). SSK Primlerinin Ödenmesinde Üst Düzey Yöneticilerin Sorumluluk Durumlarının İrdelenmesi, Yaklaşım Dergisi, 5. <https://portal.yaklasim.com/makale/2003-5/ssk-primlerinin-odenmesinde-ust-duzey-yoneticilerin-sorumluluk-durumlarinin-irdelenmesi?term=SSK.>; Ayan, Z. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Şirket Sosyal Sigorta Borçlarından Sorumluluğu. Osman Güven Çankaya'ya Armağan, 393-430, s. 406-407; Öztürk, B. (2016). Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Primler, s. 274-275. "[...] 5510 Sayılı Kanun'un 88/20. maddesi 506 Sayılı Kanun'un 80/12. maddesinden farklı olarak, tüzel kişiliği haiz işverenlerin üst düzeydeki yönetici ve yetkilileri yanında, şirket yönetim kurulu üyelerini de sorumlu tutmaktadır. 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinden asil borçlu hakkında yapılan yasal takip ve araştırmalar sonucu kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin

mün birlikte uygulanması mümkün değildir zira bu iki hüküm birbirinden bağımsız sorumluluk esaslarını düzenlemektedir³⁰³. Dolayısıyla 5510 sayılı K. m. 88/20 kapsamında kalan sosyal sigorta alacakları hakkında AATUHK mük. m. 35 uygulanamaz³⁰⁴.

Öte yandan 5510 sayılı K. m. 88/20'de kişiliği olsun ya da olması kamu işverenlikleri ile özel hukuk tüzel kişileri kapsama alındığından³⁰⁵, özel hukuk kapsamındaki gerçek kişiler ile yine özel hukuk kapsamındaki tüzel kişiliği olmayan diğer işverenler hakkında, diğer şartların da mevcut olması hâlinde AATUHK mük. m. 35 uyarınca şahsi sorumluluk yoluna gidilebilecektir³⁰⁶.

AATUHK mük. m. 35'in sosyal sigorta alacaklarıyla ilgili bir başka uygulanma ihtimali alacaklar bakımından söz konusu olabilir³⁰⁷. Şöyle ki, 5510 sayılı Kanun'da prim, gecikme cezası ve zammı dışındaki Kurum alacakları şah-

anlaşılması halinde, yasal temsilcisine ödeme emri çıkarabileceği bildirilmiş ise de; 6183 Sayılı Kanun, 506 ve 5510 Sayılı Kanunlara göre daha genel bir Kanun durumunda olup uygulamada da benimsendiği üzere öncelik özel Kanun hükümlerine tanınacağından, özel kanun niteliğinde olan 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesi ve 5510 Sayılı Kanun'un 88. maddesi karşısında, yönetim kurulu üyesi olan davacının 01.07.2008 tarihine kadar olan borçlardan sorumlu olmayacağı, 01.07.2008 tarihi sonrasında dair borçlardan ise sorumlu olacağı belirgindir. [...]" Y. 10. HD, E. 2016/7877, K. 2018/8164, T. 17.10.2018 (Kazancı). "[...] Somut olayda, 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde asıl borçlu hakkında yapılan yasal takip ve araştırmalar sonucu kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, yasal temsilcisine ödeme emri çıkarabileceği bildirilmiş ise de; 6183 Sayılı Kanun 506 ve 5510 Sayılı Kanunlara göre daha genel bir Kanun durumunda olup uygulamada da benimsendiği üzere öncelik özel Kanun hükümlerine tanınacağından, özel kanun niteliğinde olan 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesi ve 5510 Sayılı Kanun'un 88. maddesi karşısında, somut olaya 5510 Sayılı Kanun'un 88. maddesinin uygulanmasının gerektiği, davacının dava dışı borçlu şirkette 24/06/2011 tarihinde yönetim kurulu üyeliğinin sona erdiği dikkate alınmadan ödeme süreleri gözétilmeden sorumluluğunun belirlenmesi hatahdır [...]" Y. 21. HD, E. 2018/6279, K. 2019/3420, T. 6.5.2019 (Kazancı). Aynı yönde bkz. Y. 21. HD, E. 2018/440, K. 2018/5611, T. 25.6.2018 (Kazancı); Y. 10. HD, E. 2009/15894, K. 2011/3533, T. 15.3.2011, bkz. Aslanköylü, R. (2017). En Son Değişikliklerle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Şerhi (3. Bs.). C.II, Ankara: Bilge Yayınevi, s. 2114-2115. Bu konuda ayrıca bkz. Deniz, M. (2019). Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları. Ankara: Yetkin Yayınları.

³⁰³ Tuncay, A. C, Ekmekçi, Ö. (2019). Sosyal Güvenlik Dersleri (20. Bs.). İstanbul: Beta, s. 237 dn. 154; Kabakçı, s. 160. Ayrıca bkz. Yaralı, s. 182.

³⁰⁴ Kabakçı, s. 160; Yaralı, s. 185. Kurum, prim ve diğer alacakları kapsamındaki alacakları bakımından 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi kapsamında olmayan alacakları için Kurum, işverenin kanunî temsilcisine AATUHK mük. m. 35'e göre başvurabilecektir. Bkz. Deynekli, s. 755.

³⁰⁵ 5510 sayılı K. m. 88/20, 506 sayılı Kanun'a kıyasla lafzen prim borçlarından sorumlu kişilerin kapsamını genişletmiş gibi görünüyorsa da esasen yapılanın 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesindeki kanunî temsilcilerin 5510 sayılı K. m. 88/20 kapsamına alınmasından ibaret olduğu yönünde bkz. Kabakçı, s. 75; Tuncay, Ekmekçi, s. 237.

³⁰⁶ Kabakçı, s. 160. Madde metninde sayılmayan kişiler bakımından AATUHK m. 35 ve mük. 35'in uygulanacağı yönünde bkz. Ünüvar Altınay, s. 174.

³⁰⁷ Kabakçı, s. 160.

si sorumluluk güvencesi dışında bırakıldığından, idari para cezası, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, damga vergisi gibi diğer tüm Kurum alacakları hakkında AATUHK mük. m. 35'teki şahsi sorumluluğun işletilmesi mümkündür³⁰⁸. Bununla birlikte bu alacaklar için uygulanacak hükmün farklı olmasının tek olumsuz yanı; şahsi sorumlulara karşı 5510 sayılı Kanun gereğince asıl borçlu ile aynı anda takibi girişilebilirken AATUHK mük m. 35'e göre sorumluluk ferî nitelikte olduğundan kanunî temsilcilere karşı ancak asıl borçluya karşı girişilen takip sonucu kamu alacağının kamu borçlusunun mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldıktan sonra takibe başlanabilmesidir³⁰⁹. Bu durum Kurum'un aynı borçlu hakkında birden fazla türde alacak için 5510 sayılı K. m. 88/20 ile AATUHK mük. m. 35'in uygulanma şartlarındaki farklılık nedeniyle iki ayrı cebri takip yapması zorunluluğuna neden olur³¹⁰. Ancak genel hukuk sisteminde şahsi sorumluluk istisna olduğundan Kurum lehine olmadığı gerekçesi ile aksine tüm Kurum alacakları için 5510 sayılı K. m. 88/20'nin uygulanması mümkün olmamalıdır³¹¹. AATUHK mük. m. 35'in şahsi sorumluluk hükmünün işletilmesi tahsil güvencesi bakımından ise Kurum aleyhine bir sonuç doğurmaz; zira tek fark şahsi sorumluluğa gidilebilecek zaman dilimi ile ilgilidir³¹².

³⁰⁸ Kabakcı, s. 160.

³⁰⁹ Kabakcı, s. 85. Bu konuda bkz. yuk. AATUHK mük. m. 35, 1.2.3.

³¹⁰ Kabakcı, s. 161.

³¹¹ Kabakcı, s. 161.

³¹² Kabakcı, s. 161.