

Limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarının ortaklardan tahsili için öncelikle kanuni temsilcinin takibi şart değil

Serkan Başyurt

Giriş

Bilindiği üzere, limited şirketlerin vergi borçlarının ödenmesinden birincil derecede sorumlu olan şirket tüzel kişiliğidir. Ancak borçların şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde hem şirket kanuni temsilcileri hem de şirket ortakları bu borçların ödenmesinden sorumludur.

Kamu alacağının korunmasına yönelik bu mekanizmanın uygulanmasında şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için öncelikle şirketin kanuni temsilcileri hakkında takip yapılmasının zorunlu olup olmadığı konusunda yargı nezdinde farklı görüşler bulunmaktaydı. Son durumda, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu 20.06.2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 11.12.2018 tarih ve E.2013/1, K.2018/1 sayılı kararıyla, limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen ve kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle şirket kanuni temsilcisinin takibinin gerekmediğine karar verdi.

Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan hükümler

i. Vergi Usul Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun “Kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı 10’uncu maddesinde;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

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.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.”

denilmek suretiyle kanuni temsilcilerin şirket tüzel kişiliğinden alınamayan vergi ve buna bağlı faiz, zam gibi alacaklardan sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

Yine aynı Kanun’un “Tüzel kişilerin sorumluluğu” başlıklı 333’üncü maddesinde yer alan;

“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.”

hükmüyle vergi cezaları için de aynı yolun izleneceği belirtilmiştir.

ii. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) “Limited şirketlerin amme borçları” başlıklı 35'inci maddesinde;

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.” denilmektedir.

Aynı Kanun'un “Kanuni temsilcilerin sorumluluğu” başlıklı mükerrer 35'inci maddesinde yer alan;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, 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.”

hükümleri tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin AATUHK kapsamındaki sorumluluklarını düzenlemektedir.

Bu noktada, madde metinlerinde yer alan tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı kavramlarını açıklamak gerekir. Mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesine göre;

“**Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:** Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, hacz edilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi: Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,..."

ifade etmektedir.

Yukarıda yer verilen kanuni düzenlemelere göre kanuni temsilcilerin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamındaki sorumluluğu, vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan, kusura dayalı bir sorumluluk olup yalnızca VUK kapsamında yer alan alacaklarla sınırlıdır.

AATUHK'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer alan sorumluluk müessesesi ise kusura dayalı bir sorumluluk müessesesi olmayıp bu noktada sorumlu tutulabilmek için kanuni temsilci veya ortak olmak yeterlidir. Ayrıca bu maddelerde belirtilen sorumluluk Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan bütün amme alacaklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla AATUHK'un kişilere daha geniş bir sorumluluk yüklediği açıktır.

5766 sayılı Kanun'la AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine eklenen fıkra ile kanuni temsilciler VUK kapsamındaki alacaklar dahil olmak üzere AATUHK'un 1'inci maddesinde sayılan tüm kamu alacaklarından mükerrer 35'inci madde kapsamında sorumlu tutulmuştu. Eklenen fıkraya ilişkin madde gerekçesinde borçludan tahsil edilemeyen, dolayısıyla AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken amme alacaklarına açıklık getirildiği ifade edilmişti. Ancak Anayasa Mahkemesinin söz konusu maddeye ilişkin 19.03.2015 tarih ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı iptal kararı neticesinde kanuni temsilciler VUK kapsamındaki kamu alacakları için VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca; VUK kapsamında olmayan kamu alacakları için ise AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca sorumlu tutulmaktadır.

Vergi İdaresinin uygulaması

Vergi İdaresi, öteden beri, şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen borçların takibinde limited şirket ortakları ve kanuni temsilcileri arasında öncelik-sonralık ilişkisini kabul etmemiştir. Nitekim, Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği'nde limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının takibinde;"6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerektiği" belirtilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Danıştay dairelerinin kararları

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairelerinin limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen ve kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının, şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gitmeden şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği konusunda verdikleri kararlar

arasındaki aykırılıklar içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmiştir. İçtihadın birleştirilmesine konu olan kararların özetleri aşağıda yer almaktadır:

Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairelerinin konu ile ilgili kararlarında yer verilen görüşlerden farklı olarak, Danıştay Dokuzuncu Dairesi 23.05.2012 tarih ve E.2009/1023, K.2012/2892 sayılı kararında; “Limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsil cihetine gidilebileceğine” hükmetmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 tarih ve E.2014/144, K.2014/307 sayılı kararıyla;

“213 sayılı Kanun’un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkan tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun’da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı”

gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında ısrar eden vergi mahkemesi kararını onamıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 10.04.2012 tarih ve E.2010/7241, K.2012/1183 sayılı kararında ise;

“Ortak sıfatı ile takibi mümkün bulunan davacının, şirket tüzel kişiliğine ait kamu alacağından hissesi oranında sorumlu tutulabilmesi, kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsili olanağının kalmadığının saptanmasını gerektirmekte olup, borçlu şirket hakkındaki takibatın sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı da araştırıldıktan sonra oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, öncelikle kanuni temsilcinin takibi gerektiği yolundaki Vergi Mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmediği”

gerekçesiyle aksi yöndeki vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 24.05.2012 tarih ve E.2009/8328, K.2012/2051 sayılı kararda;

“Vergi Mahkemesi kararının, kanuni temsilci hakkında da takip yollarının tüketilmesi gerektiği yolundaki gerekçesinde yasal isabet bulunmamakla birlikte, şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden ortağın takibine geçilemeyeceğinden ve davacının ilgili dönemde sorumluluğu yalnızca şirkete koyduğu sermaye kadar olduğundan ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediği”

gerekçesiyle temyiz istemi reddedilmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesince verilen 19.02.2015 tarih ve E.2011/7163, K.2015/844 sayılı kararda ise;

“Vergi Mahkemesi kararı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, limited şirkete ait vergi borçlarının önce şirket tüzel kişiliğinden, sonra kanuni temsilciden aranması, tahsil edilemezse ortağa gidilmesi gerektiği gerekçesine dayanmakta ise de anılan Kanun’da, ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığından Mahkemenin bu gerekçesi yerinde görülmediği”

gerekçesiyle karar bozulmuştur.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun kararı

Önceki bölümde açıklandığı üzere, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, kararını limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarının şirket ortaklarından takibinin kanuni temsilcilerin takibine bağlı olduğu görüşüne dayandırmış; diğer Daireler ve Vergi Dava Daireleri Kurulu ise bu konuda şirket ortakları ve kanuni temsilciler arasında öncelik sonralık bakımından sıralama olmadığını kabul etmiştir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu, anılan kurul ve dairelerin kararları arasındaki aykırılığın aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanmasından kaynaklandığı sonucuna varmış ve aykırılığın 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 25’inci maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine karar vermiştir.

Kurul, VUK’un 10’uncu maddesi, AATUHK’nın 35’inci ve mükerrer 35’inci maddeleri ile bu maddelerde değişiklik yapan Kanun hükümlerinin gerekçelerinde yer alan hüküm ve ifadelerde kanun koyucunun, limited şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının şirket kanuni temsilcileri ve ortaklarından takibinde öncelik-sonralık ilişkisi öngörmediği sonucuna vararak;

- Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak VUK’da ve AATUHK’da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için öncelikle kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığına,
- İçtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine,

karar vermiştir.

Sonuç

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsilinde kanuni temsilci ve ortaklar arasında öncelik sıralaması olup olmadığına ilişkin Danıştay Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun kararları arasındaki görüş farklılığı, içtihadın birleştirilmesine konu olmuş ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsilinde kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığı, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için öncelikle kanuni temsilcinin takibinin zorunlu olmadığına karar vermiştir.

Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'inci maddesi gereğince İctihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen bu karara uymak zorundadır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.