

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 24.07.2019
Sirküler No : 2019/074

LİMİTED ŞİRKET TÜZEL KİŞİLİĞİNDEN TAHSİL EDİLEMİYEN VEYA EDİLEMİYECEĞİ ANLAŞILAN VERGİ BORCUNUN TAHSİLİNDE ORTAĞIN TAKİBİNE BAŞLANABİLMESİ İÇİN KANUNİ TEMSİLCİNİN TAKİBİNİN GEREKLİ OLMADIĞI YÖNÜNDE DANIŞTAY İÇTİHAHLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI YAYIMLANMIŞTIR

Danıştay Başkanı, limited şirketlere ait vergi borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gidilmeden şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesini Danıştay İchtihatları Birleştirme Kurulu'ndan talep etmiştir.

Danıştay İchtihatları Birleştirme Kurulu, belirtilen kararlardan başka kararları da bulunan Danıştay Dokuzuncu Daire ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasında oluşan yorum farkı devam etmiş ve Daire ile Kurul ve diğer vergi dava daireleri yönünden bu görüşler devamlılık kazandığından aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine oybirliğiyle karar vererek işin esasına geçmiştir.

Bu konuya ilişkin [Danıştay İchtihatları Birleştirme Kurulu Kararı \(E: 2013/1, K: 2018/1\)](#) 20.6.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*" başlıklı 10. maddesinin 1., 2.ve 3. Fıkrası:

"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."

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*Limited şirketlerin amme borçları*" başlıklı 35. maddesinin 1. Fıkrası:

"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."

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "*Kavram*" başlıklı 573. maddesinin 1. ve 2. Fıkrası:

"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 623. maddesinin 1. Fıkrası:

"Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir."

2. KONU İLE İLGİLİ KARARLAR:

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 11.12.2018 tarih ve E: 2013/1; K: 2018/1 sayılı Kararında öncelikle, konu ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde dayanılan yasa kurallarının farklı yorumunun söz konusu olmadığı, başka deyişle, içtihat ayrılığının; aynı yasa hükmünün farklı yorumuna değil, limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi (veya temsilcileri) arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralama bulunup bulunmadığı konusundaki görüş ayrılığına dayandığı sonucuna ulaşmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairesinin kararlarında limited şirketten tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, ortakların veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde kanun koyucunun herhangi bir öncelik-sonralık sırası öngörmediği kabul edilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise Kurulun ve diğer dairelerin aksine, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, öncelikle kanuni temsilcinin takibine bağlı olduğu görüşünde olup, bu görüşünü 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birlikte değerlendirilmesine dayandırmıştır.

3. DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI:

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 11.12.2018 tarihinde konuyu esastan inceleyerek, **limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı**; bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.

Kararın gerekçesi aynen aşağıya alınmış olup, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 40 ıncı maddesinin 4 üncü fıkrasına göre **bu Karara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.**

"Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu ferî niteliktedir.

Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir.

Dolayısıyla vergi alacağının limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması gerekmektedir.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.

Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağım korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir.

Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır."

Saygılarımızla.