

LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAKLARIN AMME/VERGİ BORCU YÖNÜNDEN ARTAN RİSKİ

Mücahit Çağrı ÖZKAN*

ÖZ

Ülkemizde ticari hayatın kendini devam ettirmesi için kurulan şirket türlerine bakıldığında, en çok karşımıza 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen Limited şirket karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde bu şirket türü sayısı yaklaşık 655.000 civarında olduğu tahmin edilmektedir. O ya da bu sebeplerden dolayı bu şirket türünün tercih nedenlerine çok eğilmeden ülkemizde önemi ve yeri büyük olduğunu söylemek gerekir. Bu önemli yere sahip olan şirket türünde müdür ve ortakların sorumlulukları ayrı bir önem arz etmektedir. Çokça tercih edilmesine rağmen, Limited şirketlerle ilgili göz ardı edilme ihtimali yüksek olan bir husus bulunmaktadır: Limited şirket ortaklarının yahut müdürlerinin/temsilcilerinin, amme/vergi borçlarından sorumluluğu. Sorumluluğa dahil olan amme alacakları; vergi, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi vs. gibi aslı ya da fer'i nitelikli borçlardır. Ödenmeyen vergi borçlarından dolayı şirket müdür ve ortaklarının sorumlulukları detaylıca yazımızda anlatılıp, işlenecektir.

Anahtar sözcükler: amme/vergi borcu, Limited şirket, şirket müdürü, şirket ortağı

1. GİRİŞ

Bir veya daha çok gerçek ya da tüzel kişi tarafından, bir ticaret unvanı altında kurulan şirketlere Limited şirket denir. Bu tip şirketlerin esas sermayeleri bellidir ve bu sermaye, esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilen Limited şirketler, yalnızca sigortacılık ve bankacılık alanlarında faaliyet gösteremezler. Limited şirketlerde 50'den fazla ortak sayısı olamayacağı gibi, tek ortaklı şirket de kurulabilir. Ortaklar şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle yükümlüdürler. Tam da bu noktada ortakların şirket borçlarından sorumluluğunu getiren E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararı bu durumun istisnası olarak devreye girmiştir.

* Vergi Müfettiş Yrd.

2. LİMİTED ŞİRKETLERİN ORTAK VE MÜDÜRLERİ İÇİN DANIŞTAY KARARI VE ÖNEMİ

Limited şirketlerin ülke genelinde kurulan en yaygın şirket türü olduğu bilinmektedir. Kuruluşundaki bazı kolaylık ve kolaylıklar (örneğin: sermaye açısından) girişimcileri ticarî faaliyetlerini sürdürmeleri için Limited şirketlere yönlendirmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun maddelerinde Limited şirketlere ilişkin hükümler yer almaktadır. Çokça tercih edilmesine rağmen, Limited şirketlerle ilgili göz ardı edilme ihtimali yüksek olan bir husus bulunmaktadır: Limited şirket ortaklarının yahut müdürlerinin/temsilcilerinin, amme/vergi borçlarından sorumluluğu. Sorumluluğa dahil olan amme alacakları; vergi, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi vs. gibi aslî ya da fer'i nitelikli borçlardır.

18.01.2019 tarihinde CNNTÜRK'deki resmi internet sitesinde yayınlanan habere göre” *Geçen yıl (2018) toplam 86 bin 349 şirket ve kooperatif kuruldu. Bu dönemde kurulan toplam 73 bin 268 limited şirket, sermayenin yüzde 65,63'ünü, 11 bin 997 anonim şirket ise toplam sermayenin yüzde 33,52'sini oluşturdu.*” (1)(<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2018-yili-kurulan-kapanan-sirket-sayilari-aciklandi>)Bu yazıda ülkemizdeki kurulan şirketlerin çoğunluğunu Limited şirket olarak kurulduğu anlaşılmaktadır.

Aslında tüzel kişilik/şirket kurulmasının sebebi kişileri/girişimcileri şahsi sorumluluktan kurtararak, sorumluluğu tüzel kişiye yüklemektir. Fakat Limited şirketlerdeki amme borçlarından sorumluluk konusunda bu şirket türüne özgü ve farklı bir sorumluluk bulunmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde söz konusu sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Ortak veya müdür/kanunî temsilcilerin bu konudaki sorumluluklarının ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmiştir. Zira bir amme alacağı söz konusu olduğunda; Limited şirketlerde yer alan bu kişilerin hangi sıfatları ile öncelikli olarak sorumlu olacaklarına dair kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan: bu konuda bir açıklama gelmiştir. (2)Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararının özü, konun esas yönünden incelenmesi ve sonuç kısmı şöyledir;

Özü:

Limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediği hakkında.

Konun esas yönünden incelenmesi:

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 alacağına 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.

Sonuç kısmı ;

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 açıktır.

3. LİMİTED ŞİRKET ORTAK VE MÜDÜRLERİNİ BAĞLAYAN ÖNEMLİ HUSUSLAR

Limited şirket ortakları, aslında ortakların sorumluluğu, sınırlı sorumluluk esasına dayanır şöyle ki; ortaklar sadece taahhüt ettikleri esas sermaye borçlarının ödenmesinde ve şirket sözleşmesinde belirtilmiş ise ek ödeme ve yan ödeme yükümlülüklerinin ifası ile sorumlu tutulmuşlardır. Ancak bu durumun istisnası diyebileceğimiz yasal düzenleme ise şöyledir; 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesindeki düzenlemeye göre ortaklar, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında ve doğrudan doğruya sorumlu olmaktadır.

Limited şirket müdürleri/temsilcileri, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesindeki düzenlemeye göre, yine tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin mal varlıklarından tahsil edilecektir. TTK'nın 623'üncü maddesine göre yapılan belirlemede şirket yönetimi ve temsilinin, şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa yahut tüm ortaklara veya üçüncü kişilere verilebilecektir. Yani mükerrer 35'inci maddede ifade edilen kanunî temsilci ibaresi, Limited şirketler açısından müdür sıfatına karşılık

gelmektedir. Burada önemli olan nokta ise, ortaklardan farklı olarak temsilci/müdürün herhangi bir oran ya da sınır olmaksızın kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen amme alacağının tamamından sorumlu olmasıdır. Özellikle ortak olmayan bir üçüncü kişinin müdür olarak belirlenmesi hususunda bu duruma dikkat edilmelidir

Bu açıklamalara bakıldığında, Limited şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen amme borçlarından dolayı kanuni temsilci yani müdür şahsen sorumludur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ortaklar için geçerli olan sınırlı sorumluluk ilkesinin müdür için geçerli olmadığıdır. Zira, ortaklar söz konusu amme alacaklarından dolayı yalnızca sermaye payları oranında sorumlu tutulurken, müdürün sorumluluğu borcun tamamı kadardır. E:2301/1,2018/1,20/06/2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'deki Danıştay İçtihatları Birleştirme kararında Limited şirket ortakları açısından önem arz eden düzenleme ile Limited şirket kurmanın en önemli avantajlarından biri yok olmuş yani artık ortaklar da şirket müdürü gibi amme/vergi borçlarından sorumlu olacaklardır. Bundan sonra şirket temsilci ve/veya ortakların amme borçları dolayısıyla daha dikkatli ve tedbirli olmaları gerekmektedir. Vergi idaresinin artık 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 aşamasından sonra bir sıra gözetmeksizin, yapılan açıklamalar doğrultusunda (kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığına karar verildiğinden), Limited şirketin vergi borcunun (amme alacağının) tahsilinde Vergi idarelerince öncelikle şirket ortağına da başvurabilme hakkı doğmuştur. Bu durumun dayanağı ise anılan kanunda ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığı aşikardır. Hal böyle iken artık ülkemizde faal olan, diğer terk ve resen terk edilen şirketlerin sayısının çok olduğu gerçeği ışığında;

- Limited şirket ortak ve müdürlerinin vergi idarelerince yapılan yasal takibatin sağlıklı gitmesi ve herhangi bir sürpriz durumla karşılaşılmasın için mernis kayıtlarındaki adreslerini güncellemeleri, kayıtlı adresleri (ikametgahları) yoksa ivedi olarak güncel ikametgah adreslerini ilgili birimlere bildirmeleri büyük önem arz edecektir.

- Limited şirketlerde ortak olmak, artık amme alacağının tahsili aşamasında ortaklar için riskli bir durum vuku bulduğundan, Limited şirketlerin nev'i değiştirilerek anonim şirkete dönüştürülmesi şirket ortakları açısından daha pozitif sonuçlar doğuracaktır. Çünkü Anonim şirketlerde yönetim kurulunda yer alınmadığı sürece hiçbir kamu alacağı için hakkınızda yasal işlem başlatılamadığı bilinmektedir.

4. YASAL MEVZUAT

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU

Kanuni temsilcilerin ödevi:

Madde 10 –

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, Vakıflar ve cemaatlar 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.

(Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) 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.

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

6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

Limited şirketlerin amme borçları

(1)(2) Madde 35 –

(Değişik: 22/7/1998 – 4369/ 21 md.) 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.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) 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.

Kanuni Temsilcilerin 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

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU

A) Kavram

MADDE 573-

(1) 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.

(2) 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.

(3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

B) Ortakların sayısı

MADDE 574-

(1) Ortakların sayısı elliyi aşamaz.

(2) Ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir.

(3) Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez.

5. SONUÇ

Mezkur Danıştay İçtihatları Birleştirme kararı ışığında Limited şirketler açısından önem arz edecek bir husus vuku bulmuştur. Bu nedenle halihazırda faal olan, faaliyetine son verilmiş ya da yeni mükellefiyet tesis edilecek olan Limited şirketlerin müdür ve ortaklarının Yalnızca T.K.K açısından değil 6183 sayılı yasa gibi diğer kanunlarla da haklarında düzenlemeler yapıldığı durumun farkında olup sorumluluklarını yakından takip etmelidirler. Özellikle bahsi geçen karar her ne kadar ülkemiz hazine kasasına para girişinin yolunu açıp hazineye fayda sağlayacağı bir gelişme olsa da Limited şirketlerin, özellikle ortakları açısından bakıldığında kamu (amme)alacaklarının tahsilatında artık çok önemli ve önünde yasal bir engel olmadan başvurulabilecek birer alternatif tahsilat kapısı oldukları gerçeği ile karşı karşıya kalınmıştır.

KAYNAKÇA

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (20.06.2019). E:2301/1,2018/1,20/06/2019 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı Ankara : Resmi Gazete (30807 Sayılı)

<https://www.cnnturk.com/ekonomi/turkiye/2018-yili-kurulan-kapanan-sirket-sayilari-aciklandi>

T.C. Yasalar (10.01.1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara : resmi Gazete (27846 sayılı)

T.C. yasalar (28.07.1953). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara : Resmi Gazete (8469 sayılı)