

Şirket Yönetici, Denetçi ve Ortaklarının Şahsi Sorumlulukları

Zeki Gündüz

Avukat, YMM

PwC Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

I. Kanuni Temsilci

Tanımı

Bu çalışmamızda kanuni temsilcileri daha ziyade limited ve anonim şirketlerin ortak ve yöneticileriyle sınırlı olarak ele alacağız. Umarız bu çalışmamız ortak veya yöneticilerin vergi alanındaki ağır sorumluluklarının anlaşılmasına, bu konuda gereksiz yük almalarının engellenmesine, haklarının kullanımına yardımcı olur.

Bu açıklamaya göre; vergi kanunları bakımından kanuni temsilci, mükellef ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda, vergi kanunlarıyla yükümlü kılınan kişi olarak tanımlanabilir.

Kimler kanuni temsilcidir?

a. Yönetim kurulu

Genel olarak şirketin temsili yetkisi yönetim kuruluna aittir.

Kanun veya ana sözleşme ile temsil yetkisi verilen bu organların dışındakiler, örneğin, anonim şirketlerin ortakları ve kurucu ortakları, şirketin vergi ile ilgili ödevlerinden kanuni temsilciler gibi sorumlu tutulamazlar.

Temsil yetkisi, tüzel kişinin amacına ve konusuna uygun her türlü işleri ve hukuki işlemleri, tüzel kişi adına yapma ve tüzel kişinin ünvanını kullanma hakkı verir.

b. Yetkinin yönetim kurulu üyelerinden bir kısmına veya kurul dışından birine bırakılması

Türk Ticaret Kanunu hükümlerince, anasözleşme hükümleriyle ya da yönetim ve genel kurullarının kararları ile yönetim kurulunun sınırlı sayıda üyesine veya bu kurul dışında bir kişiye bırakılabilir.

Örneğin; Türk Ticaret Kanunu'nun 317'nci maddesine göre, anonim şirket, yönetim kurulu tarafından temsil edilir. Bununla birlikte, şirket esas mukavelesinde, bu yetki, yönetim kurulu üyeleri arasında taksim edilebileceği gibi, üyelerden yalnızca birine de bırakılabilir. Hatta, temsil yetkisinin, şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılması da olanaklıdır (TTK. Md. 319).

Temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyesi olmayan müdüre, kısmen veya tamamen bırakılması durumunda, diğer üyelerin, terkettikleri temsil yetkisini herhangi bir nedenle kullanmalarına olanak yoktur. Sadece, bu yetkinin gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını denetleyebilirler. Ancak, yetkinin gereği gibi kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulamazlar. (TTK. Md.336)

Bu nedenle, tüzel kişinin vergi ile ilgili ödevlerini kendisine temsil yetkisi bırakılanların yerine getirmemelerinden dolayı (temsil yetkisini devreden) diğer üyelerin sorumlu tutulmamaları gerekir. Ancak; üzerinde temsil yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin bu sıfatları devam ettiğinden, yerine getirilmesi karar organı sıfatıyla yönetim kuruluna ait olan vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden dolayı, koşulları varsa, bu üyeler de sorumlu tutulabilirler.

c. Yönetim kurulu üyelerinden birinin veya bir üçüncü kişinin yetkili sayılması kanuni temsilcilik sıfatının devri midir?

İlgili kanun, tüzük veya ana sözleşme ile kim kanuni temsilci olarak belirlenmişse, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini o yerine getirmek zorundadır.

Anonim şirketlerin temsil yetkisinin bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya yönetim kurulu üyesi olmayan müdüre devri örneğinde, idare ve temsil yetkisinin şirket yönetim kuruluna ait olduğunu söyleyen de (TTK Md. 317); bu yetkinin, yönetim kurulu üyelerinin bir veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyesi olmayan müdüre devrine olanak sağlayan da kanundur (TTK. Md. 319). Kanunun öngördüğü usule uygun olarak müdür tayin edildiğinde, şirketi temsil ve idare yetkisi artık yönetim kurulu üyelerine değil, bu müdüre aittir. Dolayısıyla; ortada, kanuni temsilcilik sıfatının getirdiği yükümlülük ve sorumlulukların devri değil; sıfatın kendisinin devri sözkonusudur.

Kanuni temsilcilik sıfatı, özel kanun, tüzük ve anasözleşme hükümlerine göre kimde ise, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme görevi ve bu ödevlerin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk da ondadır.

Esasen, kanuni temsilcilik sıfatının devredilemeyeceği kabul edilecek olunursa, yönetim kurulu üyesi olmayan, hatta ortaklık sıfatı dahi bulunmayan şirket müdürünün Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca sorumlu tutulması olanaksızlaşır. Oysa; uygulama, şirket müdürünün anılan maddeye göre sorumlu tutulabileceği yolundadır.

d. Limited şirketlerin temsilcileri

Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesinin ilk fıkrasına göre, aksi kararlaştırılmadıkça, ortaklar, hep birlikte, müdür sıfatıyla limited şirketin işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre de, şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile limited şirketin idare ve temsilinin ortaklardan birine veya birkaçına bırakılması olanaklıdır. Görüldüğü üzere, kendilerine, kanunla şirketi idare ve temsil yetki ve görevi verilen limited şirket ortakları, yine kanunun izni ile, bu yetki ve görevlerini şirket mukavelesinde veya umumi heyet kararına dayanarak diğer ortak veya ortaklara devredebilmektedirler.

Üzerlerindeki idare ve temsil yetki ve görevini diğer ortak veya ortaklara devreden limited şirket ortaklarının, ortaklıktan başka sıfatları kalmamaktadır. Ancak aşağıda daha detaylı olarak açıklanacağı üzere, şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı kanuni temsilci gibi sorumlu tutulması olanaklı olmayan bu ortakların, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca ortaklık sıfatları dolayısıyla sorumlulukları söz konusudur.

Kanuni temsilcilerin ödevleri

Bir tüzel kişilik olan şirketlerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu (bir başkasından vergi kesip yatırmakla yükümlü) olmaları halinde, şirketlere düşen ödevler bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilirler.

Mükelleşerin ödevleri nelerdir?

Şirkete düşen ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirileceğini belirtmiştik. Bu aşamada şirketlerin vergi ile ilgili ödevleri üzerinde kısaca durmak gerekirse bu ödevleri şöyle özetleyebiliriz:

- Bildirim mükellefiyeti
- İşe başlamayı bildirme,
- Değişiklikleri bildirme,

- İŒi bırakmayı bildirme,
- Tasfiye ve iŒası bildirme,
- Nakli bildirme,
- Ölümü bildirme,
- Bina ve arazideki deęiŒiklikleri bildirme,
- Defter tutma mükellefiyeti
- Vesika (belge) alma, düzenleme mükellefiyeti,
- Muhafaza ve ibraz mükellefiyeti,
- Bilgi verme mükellefiyeti.

Tüm bu mükellefiyetlerin amacı, verginin tam ve zamanında beyan ve ödenmesine yöneliktir.

II. Kanuni temsilcilerin vergilerden sorumluluğu Sorumluluk

Bu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden Œirketten alınamayan vergi ve buna bağlı gecikme zammı, gecikme faizi, ceza vb. alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır (VUK 10).

Geri alabilme (rücu) imkanı

Œirketin kanuni temsilcisinin, bu Œekilde ödediği vergiler için Œirkete baŒvurabilme hakkı vardır.

Ancak, kanuni temsilciye Œirketin mal varlığından takibe konu borcun alınamamıŒ olması nedeniyle baŒvurulmuŒ olduğundan, uygulamada, ödenen bu tür borçların Œirketten geri alınabilirliği Œüphelidir.

III. Kanuni temsilcilerin cezalardan sorumluluğu

Vergi kanunlarında para cezaları yanında hapis cezaları da öngörölmüŒtür. Cezaların Œahsilięi prensibi uyarınca hapis cezaları Œilleri iŒleyenler hakkında uygulanırken para cezalarında daha farklı kıstaslar söz konusu olacaktır.

Para cezaları

a. Vergi ziyayı suçu ve cezası:

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca eksik ödenen verginin bir katına, bu verginin normalde ödenmesi gerektiği tarihten cezaya iliŒkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar tahakkuk eden gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle hesaplanan vergi ziyayı cezası, Anayasa Mahkemesi'nin 20 Ekim 2005 tarihinde yayınlanan 2001/3 esas ve 2005/4 karar sayılı gerekçeli kararıyla iptal edilmiŒtir.

İptal hükmü kararın Resmi Gazete'de yayınlandığı 20 Ekim 2005 tarihinden itibaren altı ay sonra yürürlüğe girecektir.

Maliye Bakanlığı 10 Kasım 2005 tarihinde yayınladığı 22 Sayılı VUK Sirküleri ile iptal edilen hükmün altı aylık süre boyunca yürürlükte kalacağı ve bu sürede gerek tarhiyat aŒamasında bulunan, gerekse bu tarihten sonra yapılacak tarhiyatlar için halen yürürlükte olan vergi ziyayı cezası kesilmesi suretiyle iŒlem yapılacağı belirtilmiŒtir.

Devam eden yargılamalarda ise, uygulamada, dava kararının Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararının yürürlüğe gireceği tarihe kadar ertelendiği, geciktirildiği görülmektedir.

b. Hileli suçlarda ceza:

Verginin eksik ödenmesi, kanunda tarif edilen bir kısım hileli Şillerle gerçekleştirilmiş ise vergi ziyayı cezası üç kat olarak alınır.

c. Hileli suçlara iştirak edenlerin cezası:

Hileli suçlara iştirak edenlere de asıl suçluya uygulanan vergi ziyayı cezası kadar ceza uygulanır.

d. Usulsüzlük cezaları:

Kanunda tarif edilmiş Şillerin işlenmesi halinde, bu Şil için öngörölmüş cezalar uygulanmaktadır.

e. Özel usulsüzlük cezaları:

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğere bir kısım şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde verilecek cezalar ayrıca düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlük olarak tarif edilen fiillerin cezası usulsüzlüğe göre daha ağırdır.

Hapis cezaları

a. 6 ay 3 yıl hapis cezası:

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma, ilgisiz kişiler adına hesap açma, kayıtları başka defterlerde izleme, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma, hallerinde altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunabilir.

Hapis cezasının para cezasına çevrilmesi

Bu ceza para cezasına çevrilebilir, ancak ertelenemez. Hapis cezası para cezasına çevrilirken her bir gün için asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır. Hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

Alt, üst nüshalarda farklı tutarlara yer verilmesi, belgenin daha yüksek veya düşük miktarlarla tanzimi, bu duruma örnek olarak verilebilir.

b. 18 ay 3 yıl ağır hapis cezası:

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- Defter sahifeleri yerine başka yapraklar koyanlar,
- Sahte belge düzenleyenler,
- Sahte belge kullananlar,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar,
- Belgeyi sahte olarak basanlar,

hakkında 18 aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası uygulanır.

Erteleme ve para cezasına çevrilme

Bu cezanın para cezasına çevrilmesi veya ertelenmesi konusunda genel hükümler cari olacaktır.

Sahte belge kavramı

Sahte belge, gerçek muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

- Vergi matrahını azaltmak,
- Bir kısım belgelenemeyen giderler yerine kaim olmak,
- Daha az KDV ödemek,
- Daha fazla KDV iadesi almak,
- Diğer teşviklerden faydalanmak,
- Vergi iadesi alabilmek

vb. nedenlerle sahte belge kullanılabilir.

c. Pişmanlık hükümlerinden yararlanma

Yukarıda a ve b bentlerinde özetlenen suçları ilgili makamlara bildirenler hakkında bu cezalar uygulanmaz.

d. Hapis cezası halinde vergi ziyai cezası uygulaması

Hapis cezası gerektirecek bir suç işleyenler hakkında yukarıda sayılan cezaların uygulanması vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

İştirak, azmettirme

a. Maddi menfaat gözeterek iştirak

Hileli vergi suçlarında, kanunda tarif edilen fiillerin icrasına maddi bir menfaat temini gayesiyle iştirak halinde iştirak eden o fiile mahsus hapis cezası ile cezalandırılır.

b. Maddi menfaat gözetmeksizin iştirak

Hileli vergi suçuna maddi bir menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere, ilgili fiil için kanunda öngörülen cezanın 1/4'ü hükmolunur.

c. Azmettirme

Hileli vergi suçlarını işlemeye azmettirenlere de fiile mahsus ceza hükmolunur.

Hangi hallerde para cezaları için kanuni temsilciye başvurulabilir?

Şirketin mal varlığından karşılanamayan para cezaları için, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin mal varlıklarına yönelinebilecektir.

Hangi hallerde kanuni temsilci hapis cezalarına muhatap olabilecektir?

Cezaların şahsiliği prensibi gereği, hürriyeti bağlayıcı cezaların doğrudan Şilleri işleyenler için hükmolunacak olması tabiidir.

Ancak, şirketin ortak ve şirketi temsile yetkili yöneticileri her zaman, menfaatin tarafı olmalarından hareketle, işletmede işlenen suçlardan dolayı kolayca suçlanabilecekler, kendilerini de savunmaları kolay olmayacaktır.

Tahsilat kanununda öngörülen cezalar

a. Tahsile engel olma suçu: Vergi vb. kamu alacağının tahsili için takip muamelelerine başlanmış, tahsile engel olmak veya zorlaştırmak maksadıyla malların bir kısmı veya tamamı satılmak veya gizlenmek vb. usullerle yok edilir ve alacağın tahsili mümkün olmazsa bu Şilleri işleyenlere hapis cezası uygulanır.

Üç aydan üç yıla kadar hapis (kaçırılan mal fahiş veya az değilse), dört buçuk aydan dört buçuk yıla kadar hapis (kaçırılan mal fahiş ise), bir buçuk aydan bir buçuk yıla kadar hapis (kaçırılan mal az ise) cezasına hükmolunabilir.

b. Gerçeğe aykırı beyanda bulunma suçu: Vergi vb. kamu alacakları için takibe geçen idareler ya borcun ödenmesini ya da mal bildiriminde bulunulmasını isterler.

Mal bildiriminde bulunulmuş ancak bildirim gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmışsa gerçeğe aykırı bildirimde bulunanlara bir aydan bir seneye kadar hapis cezası verilir.

c. Mal edinme ve artmalarını bildirmeme suçu: Mal bildiriminden sonra, vergi borcu bitene kadar edinilen mal ve gelirlerin idareye bildirilmesi zorunluluğu vardır.

Bu zorunluluk yerine getirilmezse ve bu nedenle tahsilat engellenmiş veya zorlaşmış ise bir aydan bir yıla kadar hafif hapis cezası verilir.

d. Vergi borçlusuna ait elindeki malları bildirmeme suçu: Talebe rağmen, vergi borçlusuna ait olup ellerinde mal bulunanların bu malları idareye bildirmemesi halinde 15 günden 6 aya kadar hafif hapis cezası verilir.

e. Mal bildiriminde bulunmama halinde hapsen tazyik: Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu 7 günlük müddet içinde borcunu ödemediği ve mal bildiriminde de bulunmadığı takdirde mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunur.

f. İstenen bilgileri vermeme suçu: Malı olmadığını bildiren borçlu en geç 15 gün içinde en son merkez ve iş adreslerini, varsa diğer devamlı mükellefiyetleri bulunduğu idareleri bildirmek mecburiyetindedir. Makul bir özüre dayanmadan bu görevi yerine getirmeyenler bir aya kadar hafif hapis cezası ile cezalandırılır.

IV. Tasfiye döneminde sorumluluk

Tasfiye öncesi borçlardan sorumluluk

Şirketin tasfiye ediliyor veya edilmiş olması kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Tasfiye döneminde kim sorumludur?

Tasfiye memurları tasfiye döneminde doğan vergi vb. yükümlülüklerden ilk elde sorumludurlar. Vergi yükümlülüklerini yerine getirmeden alacaklılara ödeme veya ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde ödenmemiş olan bu vergilerin asıl ve zamları ile cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Tasfiyeden pay alan ortağın sorumluluğu

Vergi aslı ve vergiye bağılı diğer borçlar, kendilerine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranılabilir.

Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmaz. Tasfiye memurları, ödedikleri vergiler nedeniyle, tasfiyeden pay almış bulunan ortaklara başvurabilir.

Tasfiyeden pay almış bulunan alacaklıların sorumluluğu

Tasfiye memuru, şahsen karşıladığı vergileri, pay almış bulunan ortaklardan karşılayamamışsa, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil etmiş alacaklılara başvurabilecektir.

Tasfiye memurlarının tasfiye dönemi sonrasında sorumlulukları

Tasfiye sonrası, kural olarak tasfiye olunan şirketin hesapları vergi incelemesine tabi tutulur. İncelemenin neticesi tasfiye memuruna bildirilir. İnceleme raporuna göre tahsili gereken vergilerin tamamı tahsil edilene kadar tasfiye memurunun sorumluluğu devam eder.

V. Ortakların kusursuz sorumluluğu

Ortaklık payları nedeniyle sorumluluk

Anonim şirket ortakları, vergi borçları nedeniyle ilk etapta taahhüt ettikleri sermaye payı nispetinde sorumludurlar.

Daha önceki bölümlerde şirketi temsil yetkisi bulunan ortaklarla ilgili açıklamalarımız da dikkate alındığında bunun anlamı, şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortaklar için (limited şirket ortakları hariç) sorumluluğun sınırlı olduğudur.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu

Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi borçlarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya, tüm malvarlıkları ile sorumludurlar (AATUHK 35).

Doğrudan doğruya sorumluluğun anlamı şahsi mal varlığı ile sorumluluktur. Dolayısıyla, limited şirket ortakları kusurlu olsun olmasınlar borçlardan dolayı sorumlu tutulabileceklerdir. Bu nedenle diğer şirket tiplerine nazaran limited şirket ortaklığı daha riskli hale gelmiştir. Ortakların şirkete olan borçları nedeniyle sorumlulukları şayet yönetici veya ortakların şirkete borçları varsa, alacaklı vergi idaresi bu yöneticiler ve ortaklar nezdinde de takibe geçebileceklerdir.

Böyle bir takip için kusur, kanuni ödevleri yerine getirmiş olma veya alacağın şirket mal varlığından tahsil edilememiş olması vb. şartlar aranmayacak, doğrudan takibata geçilebilecektir.

VI. Başkasının Şilleri nedeniyle sorumluluk

Ödediğiniz KDV'yi birkez daha ödemek zorunda kalabilirsiniz. Mal veya hizmet satın alırken fatura bedeli ile birlikte ödediğiniz KDV, karşı tarafça devlete intikal ettirilmemişse bu KDV'nin tarafınızdan tekrar ödenmesi talebi ile karşı karşıya kalabilirsiniz.

Mali İdare'nin yaklaşımının aksine yargıda bir ilişkinin varlığı aranmaktadır. Yargı kararlarına göre, mal veya hizmet gerçekten alınmış, bedel de gerçekten ödenmiş ve bu konularda da ihtilaf yok ise KDV'nin tekrar aranmayacağı görüşündedir.

Yönetici ve ortaklar için doğrudan bir sorumluluk söz konusu olmamakla birlikte, şayet böyle bir taleple karşılaşan şirket talebe konu vergiyi ödeyemezse ortak veya yöneticilerin mal

varlıklarına yönelmesi mümkündür. Sizden kesilen stopajı da tekrar ödeyebilir veya indirim olarak dikkate alamayabilirsiniz

Aynı hukuki düzenleme çerçevesinde, “Hazine’ye intikal etmeyen verginin indirim ya da iadesi söz konusu olamaz.” yaklaşımından hareketle, KDV’dekine benzer işlemlerle karşılaşmanız mümkün olabilecektir. KDV konusunda yaptığımız açıklamaların burada da geçerli olduğunu düşünüyoruz.

VII. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu YMM’lerin devlete karşı sorumluluğu

3568 sayılı Kanun ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde, YMM’ler, tasdik ettikleri dönem ve konu ile sınırlı olmak üzere, tasdikini yaptıkları şirketlerin, daha sonra incelenmesi neticesinde ortaya çıkan ilave vergi, ceza ve faizlerinden dolayı müşterek, müteselsil sorumludurlar.

YMM’lerin müşterilerine karşı sorumlulukları

Tasdik edilen dönemle ilgili olarak daha sonra ilave vergi, ceza, faiz ödemek zorunda kalan mükellefer, kendilerini zarara uğrattığı gerekçesi ile, özel hukuk hükümleri çerçevesinde, ödedikleri ceza ve faizlerin kısmen veya tamamen YMM tarafından karşılanması talebiyle yargıya başvurabileceklerdir.

Rücu imkanı

Müteselsil sorumluluk çerçevesinde vergi idaresine vergi veya ceza ödeyen YMM, haksız ödediğini düşündüğü kısım için mükelleften talepte bulunabilecektir. Bu konuda ortaya çıkabilecek çekişme özel hukuk kurallarına göre yargıda çözümlenebilecektir. VIII. Yabancı kurum ve şahısların temsilcilerinin sorumlulukları

Vergiler nedeniyle sorumluluk

Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurum ya da kişinin Türkiye’deki temsilcisi, bu kurum veya kişinin ödenmemiş vergilerinden sorumludur.

Para cezaları nedeniyle sorumluluk

Para cezalarının takibinde vergilerde olduğu gibi hareket edilir. İlk etapta şirketin mal varlıklarına gidilir. Daha sonra, kanuni ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilciye yönelinilebilir.

Hürriyeti kısıtlayıcı cezalar nedeniyle sorumluluk Cezaların şahsiliği prensibi gereği, temsilci ancak işlediği Şiller nedeniyle cezalandırılabilir.

IX. Yeni Türk Ceza Yasası ile getirilen sorumluluklar

26 Eylül 2004 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ceza Yasası’nın 164. maddesi ile bir şirketin kurucu, ortak, idareci, müdür veya kanuni temsilcileri veya yönetim veya denetim kurulu üyeleri veya tasfiye memuru sıfatını taşıyanlara cezai sorumluluk getirilmiştir. Buna göre, bu kişiler kamuya yaptıkları beyanlarda veya genel kurula sundukları raporlarda veya önerilerde ilgililerin zarara uğramasına neden olacak nitelikte gerçeğe aykırı bilgiler verirlerse altı aydan üç yıla kadar hapis veya bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilirler.

X. Zaman aşımı

Tahakkuk zaman aşımı

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrarlar.

Tahsil zaman aşımı

Vergi alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrar.

Para cezalarında zaman aşımı

Başta Türk Ceza Kanunu olmak üzere hususi kanunlarındaki hükümler mahfuzdur.

Vergi Usul Kanunu'nda zikredilen, vergi ziyayı, özel usulsüzlük, cezalarında da zaman aşımı izleyen yılın başından başlayarak beş yıldır. Usulsüzlük cezalarında ise, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yıldan başlamak üzere iki yıldır.

Hapis cezalarında zaman aşımı

Türk Ceza Kanunu'ndaki zaman aşımı hükümleri geçerlidir.

XI. İtiraz

Ortağı veya yöneticisi olduğu şirketin borçları nedeniyle vergi idaresinin takibine maruz kalan kişilerin itiraz hakkı her zaman mevcuttur.

Henüz şirketin tam anlamıyla takip edilmediği iddiasında bulunulabilir. Öncelikle şirketin mal varlığına yönelinmeli, borcun şirketin mal varlığından alınmaması, alınma imkanının bulunmaması halinde ortak veya yöneticinin takibine başlanılmalıdır.

İlgili dönemde yönetici veya ortak olunmadığı iddiası

Gerekli belgelerle ilgili dönemde yönetici veya ortak olunmadığı ortaya konulabilirse takip durdurulabilecektir.

Yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte temsil yetkisinin bulunmadığı iddiası.

Yönetim kurulu kararları ve imza sirküleriyle, yönetim kurulunda bulunmakla birlikte temsil yetkisinin bulunmadığını ispatlayan yönetim kurulu üyesi takipten kurtulabilir.

Kanuni ödevlerin yerine getirilmesinde kusursuzluk iddiası

Kusursuzluk ortaya konulabilirse takipten kurtulmak mümkün olabilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde 1.1.1998 yılında yapılan değişiklik nedeniyle bu husus literatürde tartışmalı hale gelmiştir.

Metinde yapılan değişiklik şöyledir:

“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleferin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” Halen yürürlükte olan madde metninde ise vergi ödevlerini kasıt ve ihmalle yerine getirmemekten bahsedilmemekte;

“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleferin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” ifadesine yer verilmektedir. Bu nedenle bazı vergi uzmanları madde metnindeki değişiklikten sonra kusursuz sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu görüşündedirler.

Zaman aşımı

Şayet takibi yapılan borç zaman aşımına uğramışsa, bu durumun ileri sürülmesi ile takip durur.

İtirazın şekli

a. İşlemi yapan makama itiraz

Yazılı olarak başvurulmalıdır. Vergi/ceza ihbarnamesi ile takip yapılıyorsa 30 gün, ödeme emri tebliğ edilmiş ise 7 gün içinde idarenin kaydından geçmiş bir dilekçe ile itirazda bulunulabilir.

60 gün içinde cevap verilmemiş veya bu süre içinde olumsuz cevap verilmiş ise bir üst merciye şikayet yoluyla itiraz edilebilir.

b. Şikayet yoluyla bir üst makama itiraz

60 günlük itiraz süresini takiben bir üst makama yazılı başvuruda bulunulur.

60 gün içinde cevap verilmez veya olumsuz cevap verilirse dava açılmalıdır.

c. Dava açılması

İtiraz ve şikayetler dava açma süresini durdururlar. Ancak, 60'ar günlük sürelerin bitimiyle dava açma süresi durduğu yerden işlemeye devam eder.

Bu nedenle şikayet yoluyla itirazın da olumsuz neticelenmesi halinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekecektir. Ancak ödeme emrinin tebliği halinde 7 günlük sürenin hak düşürücü süre olduğu ve idareye başvurulması halinde idare 7 gün içerisinde cevap vermemişse mutlaka dava açılması gerektiği unutulmamalıdır.

XII. Ölüm

Vergi cezaları

Ölüm halinde vergi cezaları düşeceğinden, ortak veya yöneticilerin terekesinin cezalar nedeniyle ölüm sonrası takibinin duracağını düşünüyoruz.

Vergi aslı

Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da takip devam eder. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi vergi borcundan mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür.

XIII. Yurtdışına çıkış yasağı

Vergi idaresi, ortak veya yöneticiyi takibe başladığında bir tedbir olarak yurt dışına çıkış yasağı getirebilir. XIV. Zaman-ı idare

Kural olarak ortak veya yönetici ortak veya yöneticilik sıfatının devam ettiği dönemle sınırlı olarak sorumludur.

Diğer bir deyişle, sadece kendi zaman-ı idaresinde ortaya çıkan veya kendi zaman-ı idaresi ile ilgili daha sonra ortaya çıkan vergi ve cezalar nedeniyle sorumlu tutulabilecektir.

Sorumluluğun zaman bakımından sınırı

Kanuni temsilcinin temsil edilenin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi borcundan (ve bu borca bağlı diğer borçlardan) dolayı sorumluluğu, kanuni temsilcilik sıfatının devamı süresince sözkonu

sudur; bu sıfatın kazanıldığı tarih ile yitirildiği tarih arasında kalan vergilendirme dönemlerini kapsar. Bu tarihten önceki ve sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup yerine getirilmeyen vergi ödevlerinden dolayı, kanuni temsilci sorumlu tutulamaz. Bu iki tarih, kanuni temsilcinin sorumluluğunun zaman bakımından sınırını oluşturmaktadır. Bununla birlikte; Danıştay'ın istisnai nitelikteki kimi kararlarında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun bu zaman sınırının ötesine taşırıldığı da görülmektedir.

Danıştay 3. Dairesi, 01.10.1991, E:1990/1774, K:1991/2451, Danıştay Dergisi, S.84-85, sh.186; uzlaşma talep edilerek uzlaşılması sonucunda kesinleşen vergilerin şirket mal varlığından tahsil edilememesi halinde, uzlaşan kanuni temsilcinin sorumlu tutulması gerekeceği; bu nedenle, salt görev yaptığı döneme ilişkin olması sebebiyle, eski kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığı hakkında.

Kanuni temsilciliğin sona ermesi

Kanuni temsilcilik sıfatının kaybedilmesi; ölüm, istifa, azil, görev süresinin sona ermesi, ortaklıktan çıkarılma vs. ile olur. Ölüm hali dışında, kanuni temsilcinin bu sıfatının sona ermiş sayılabilmesi için, ona bu sıfatı veren görevle ilişkisi özel kanunda, tüzükte veya ana sözleşmede öngörülen usule uygun olarak kesilmiş bulunmalıdır.

Tescil ve ilan zorunlu mudur?

İstifa, azil veya ortaklıktan çıkarılma ile yönetim kurulu üyeliği, dolayısıyla da, kanuni temsilcilik sıfatının sona ereceğini düşünüyoruz. Salt, iyi niyetli üçüncü kişileri korumak amacıyla Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen tescil ve ilana ilişkin hükümlere dayanılarak, kanuni temsilcilik sıfatı sona eren ve bu yüzden, bu sıfatın gerektirdiği görevlerine yerine getirme ve yetkilerini kullanma olanağı bulunmayan üyenin, bu tarihten tescil ve ilan tarihine kadar geçecek süre zarfında da, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre sorumlu kabul edilmesi mümkün değildir.

- Yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan kanuni temsilci ile ilgili olarak; durumunun ticaret sicilinde tescil ve ilanından sonraki dönemlere ait vergi borcundan dolayı hiçbir biçimde sorumlu tutulamayacağı,

- Yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarih ile bu durumun tescil ve ilanının gerçekleştirildiği tarih arasındaki dönemlere ait vergi borcundan ise, bu tarihler arasında kanuni temsilcilik görevini yerine getirebilecek durumda bulunması (ve diğer koşulların da gerçekleşmesi) koşuluyla sorumlu tutulabileceği,

- Yönetim kurulu üyeliğini kazandığı tarih ile üyelikten ayrıldığı tarih arasındaki dönemlere ait vergi borcunda ise, (koşulları varsa) sorumlu olacağı,

sonucuna varılır.

Sorumluluk tüm malvarlığı ile dir

Kanuni temsilci, koşullarının bulunması durumunda, temsil ettiği vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi borcundan dolayı tüm malvarlığı ile sorumludur. Temsil ettiği tüzel kişinin sermayesinde belli bir payının bulunması ve özel hukuk hükümlerine göre tüzel kişinin alacaklılarına karşı sermaye payı ile sorumlu olması, bu durumu değiştirmez. Diğer bir anlatımla; kanuni temsilci, sorumluluktan kurtulmak için tüzel kişinin sermayesindeki pay oranını ileri süremez. Alacaklı vergi dairesi, temsil edilen asıl borçludan kısmen veya tamamen tahsil edemediği vergi alacağının tamamen tahsiline kadar kanuni temsilcinin tüm mal varlığına, alacak ve haklarına başvurabilir.