

AB ÜYESİ ÜLKELERDE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN YÖNETİM ORGANLARININ YAPISI ve ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINDAN DOLAYI KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU¹

THE STRUCTURE OF THE MANAGEMENT BODIES OF CAPITAL COMPANIES
IN THE EU MEMBER COUNTRIES and THE LIABILITIES OF THE LEGAL
REPRESENTATIVES FOR COMPANY'S UNPAID TAX DEBTS



Soner ALTAŞ*

ÖZ

Türk Hukukunda anonim ve limited şirketin yönetimi ile temsili Türk Ticaret Kanunu'nda; kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının şirketin ödenmeyen vergi borçlarına dair sorumlulukları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda düzenlenmiştir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ise şirketlerin yönetim organlarının yapısı anlamında önemli farklılıklar bulunduğu gibi şirketten tahsil edilemeyen vergi alacaklarının kanuni temsilcilerden ve ortaklardan tahsilinde de ince ayrımlar bulunmaktadır. Bununla birlikte, Türk Vergi Hukuku uyarınca şirketlerin kanuni temsilcilerinin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi, AB üyesi ülkelerin genelinde de mevcut olan bir uygulamadır. Hatta, OECD'nin vergi idarelerinin tahsil performanslarına ilişkin

ABSTRACT

Representation and management of the joint stock and limited liability companies are regulated by Turkish Commercial Code in Turkish Law. On the other side, the liabilities of legal representatives and limited liability company's partners regarding the company's unpaid tax debts are regulated by the Tax Procedure Law No. 213 and the Law on the Collection Procedure of Public Receivables No. 6183. However, in the European Union member countries, there are important differences in the structure of the management bodies of companies and there are fine distinctions in the collection of tax receivables that cannot be collected from the company, legal representatives and partners. In this study, we aim to explain and discuss the liabilities of legal representatives and limited

* Dr. Başmüfettiş, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, soneraltas@hotmail.com, ORC-ID:0000-0002-4600-0466.

Altaş, S. (Mayıs 2020). AB Üyesi Ülkelerde Sermaye Şirketlerinin Yönetim Organlarının Yapısı ve Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, *Vergi Raporu*, 248, (110-116).

Bu makale hakem denetiminden geçmiştir.

¹ Bu çalışmada belirtilen görüşler yazarına ait olup, çalıştığı Kurumunu bağlamaz.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 11.03.2020 / M.K.T.: 20.04.2020

olarak dikkate aldığı kriterlerden birisinin vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi olduğu dikkate alındığında, ülkemiz vergi yasalarında sorumluluk hükümlerine yer verilmesi bir anlamda gereklilik kazanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: anonim şirket, limited şirket, kanuni temsilci, ortak, vergi sorumluluğu, Avrupa Birliği.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, K34, K42

GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB)¹'nde vergi uyumlaştırması anlamında arzu edilen düzeye ulaşamamıştır. AB üyesi ülkelerin vergi alanındaki manevra kabiliyetlerini kısıtlamamak için ortak vergi düzenlemelerine çekingen davranması, Birliğin vergi uyumlaştırması alanında arzulanan seviyede ilerleyememesinin en önemli nedeni olarak görülmektedir. Üye ülkelerdeki vergi mevzuatı farklılıkları, vergi yüklerinin de ülkeler bazında farklı olmasına sebebiyet vermekte, böylece sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşumu da mümkün olmamaktadır.² Bu nedenle, her ne kadar ekonomik ve siyasi birliğin sağlandığı bir ortak pazar oluşturma amacını taşısa da, Avrupa Birliği nezdinde bütün yönleriyle ortak vergi politikasının uygulanmasında ortak bir uygulama sağlanamamıştır.³ 2016 yılında AB üyesi ülkelerde tahsil edilen vergi gelirleri toplamı 5,96 trilyon Avro olarak gerçekleşmiş olup, en fazla vergi geliri tahsilatı sağlayan üç ülke sırasıyla 1,26 trilyon

liability company's partners for tax receivables that cannot be collected from the company across EU member countries, after addressing the structures of the management bodies of companies in EU member countries generally.

Keywords: Joint stock company, limited liability company, legal representative, partner, tax liability, European Union.

Jel Classification: H20, K34, K42

Avro ile Almanya, 1,06 trilyon Avro ile Fransa ve 840 milyar Avro ile İngiltere olmuştur.⁴

Türk Şirketler Hukukunda anonim şirketin yönetim ve temsil organı yönetim kurulu, limited şirkette ise müdür veya müdürler kuruludur. Türk Vergi Hukukunda bahsi geçen şirketlerin kanuni temsilcilerinin şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarına ilişkin sorumluluğu hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesinde hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenmiş, aynı Kanunun 35'inci maddesinde ise limited şirket ortaklarına özgü sorumluluk haline yer verilmiştir.⁵ VUK'un 10'uncu maddesine göre, anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerin şirketin varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar ile VUK'un 333'üncü maddesi gereği vergi cezalarından dolayı şahsi

¹ Çalışmamızda, Avrupa Birliği için "AB" kısaltması kullanılmıştır.

² Nurettin BİLİCİ. *Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)* (4. bs.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.205-207.

³ Ayşe Elif YILDIRIM. *Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.19. S.1. 2015. s.229.

⁴ Eurostat. *Total Tax Revenue By Country, 1995-2016* (Millions Of Euro), ([http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_\(millions_of_euro\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_(millions_of_euro).png)). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.

⁵ Soner ALTAŞ. *Türk Vergi Hukukundaki "Kanuni Temsilci" ile İngiliz Hukukundaki "Yönetici" Kavramlarının Karşılaştırılması*, Vergi Raporu Dergisi. S.241. 2019. s.63.

malvarlıkları ile sorumlulukları bulunmaktadır. Ayrıca, AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca, kamu alacağının şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilir.⁶ Limited şirket ortakları ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35'inci maddesi gereğince, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve takibe tabi tutulurlar.⁷ AB üyesi ülkelerde şirketlerin yönetim organlarının yapısı anlamında önemli farklılıklar bulunduğu gibi şirketten tahsil edilemeyen vergi alacaklarının kanuni temsilcilerden ve ortaklardan tahsilinde de ince ayrımlar bulunmaktadır. İşte bu çalışmada, AB üyesi ülkelerdeki şirketlerin yönetim yapılarına genel olarak değindikten sonra, AB üyesi ülkeler genelinde şirketten tahsil edilemeyen vergi alacakları için kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğuna gidilmesi ele alınacaktır.

1- AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE ŞİRKETLERİN YÖNETİM SİSTEMLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

AB üyesi ülkelerde, Şirketler hukuku yönünden yönetim işlevi ile temsil yetkisinin şirketin organizasyon yapısı içindeki dağılımına dair başlıca iki sistem bulunmakta olup; bunlar, kuvvet-

ler birliği ilkesini baz alan *yönetim kurulu sistemi* ve kuvvetler ayrılığı ilkesini baz alan *gözetim kurulu sistemi*'dir. Yönetim kurulu sistemi *monist sistem, kurul sistemi, tekli model*; gözetim kurulu sistemi ise *dualist sistem, ikili model* şeklinde de adlandırılmaktadır.⁸

Dualist sistemde, şirket birbirinden ayrı iki kurula sahiptir, bunlardan birisi sadece gözetim fonksiyonu ile donatılmışken (supervisory board), diğeri günlük birlik yönetimden (day-to-day management) sorumlu olan kurul (management board) olarak görev yapmaktadır. Dualist sistemde, yönetim kurulunun klasik organizasyonu yerine, gözetimi ve yönetimi aynı bünyede barındıran bir düzen benimsenmiştir. Kuvvetler ayrılığı ilkeleri doğrultusunda şirketin yönetilmesini benimseyen bu sistemde görev yapan gözetim kurulu ve yürütme kurulu arasında sınırları tam olarak çizilemeyen, ancak teorik anlamda kesin bir görev ayrılığı mevcuttur. Dualist sistemde, gözetim organı, sadece idare ile görevli organın faaliyetlerini gözetmekle yükümlüdür ve şirketin idaresine katılamaz.⁹ Almanya'da bu ikili sistem anonim şirketler ile büyük limited şirketler için zorunludur.¹⁰

Monist sistemde ise, yönetim organı, her iki yetkinin bir arada icra edildiği tek organ hüviyetindedir. Diğer bir deyişle, gözetim ve yönetim yetkisi tek organ olarak yönetim organına aittir. Başlıca Roma ve Anglo Sakson hukuklarında görülen monist sistemde, şirketin idaresi ile şirket işlerinin gözetimi birbirinden ayrılmamış,

⁶ Seri A No:1 Tahsilat Genel Tebliği

⁷ Soner ALTAŞ. *Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Şahsi Malvarlıklarından Ödedikleri Şirket Vergilerine İlişkin Rücu Hakları*, Vergi Raporu Dergisi. S.245. 2020. s.57-58.

⁸ Necla AKDAĞ GÜNEY. *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu* (2. bs.). Vedat Kitapçılık. İstanbul. 2010. s.19.

⁹ Carsten GERNER-BEUEERLE, Philipp PAECH and Edmund-Philipp SCHUSTER. *Study On Directors' Duties and Liability*. LSE Enterprise Limited. London. 2013. s.6.

¹⁰ Theodor BAUMS. *Personal Liabilities of Company Directors in German Law*. (<https://core.ac.uk/download/pdf/14504645.pdf>). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.

her iki görev de kural olarak yönetim kuruluna bırakılmıştır. Monist yapıya sahip yönetim kurulları esas itibarıyla iki üye grubundan oluşur. Bunlardan birincisi icrai yetkileri olan ve “executive” veya “inside directors” olarak adlandırılan üyeler, ikincisi ise, icrai yetkisi olmayan “non-executive directors” olarak adlandırılan sadece gözetim görevi olan ve aktif yönetsel sorumluluk taşımayan üyelerdir.¹¹

Anılan ayırım kapsamında AB ülkelerindeki şirketlerin yönetim yapıları ele alındığında; Almanya, Avusturya, Çekya, Estonya, Litvanya, Polonya ve Slovakya olmak üzere yedi ülkede dualist sistemin; Belçika, Güney Kıbrıs, Yunanistan, İrlanda, Malta, İspanya, İsveç ve İngiltere olmak üzere sekiz ülkede monist sistemin geçerli olduğu; Bulgaristan, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Portekiz, Romanya ve Slovenya olmak üzere on üç ülkede ise şirketlere dualist ve monist sistem arasında seçim hakkı tanındığı görülmektedir.¹²

Fakat, AB üyesi ülkelerde şirketin yönetim organının yapısını tekli ve ikili şeklinde tasnif etmek her zaman için mümkün olmamaktadır. Örneğin, İsveç modeli her iki modelden de alıntı yapmış ve bu nedenle hibrid model veya Kuzey Avrupalı Modeli (Nordic model) olarak adlandırılmıştır. Danimarka ve Finlandiya da bu modeli uygulamaktadır. Bu modelde, şirket CEO’su da dahil olmak üzere üst düzey yöneticileri ortaklar değil de ortakların seçmiş olduğu kurul belirlemektedir. İtalyan hukukunda ise, şirketlere denetçiler kurulu olarak adlandırılan bir kurul daha eklenerek üç ayrı organizasyon yapısı ortaya konulmakta, böylece üçlü bir yapı öngörülmektedir. Portekiz de İtalya ile benzer yaklaşımlar sergilemektedir.¹³

Diğer yandan, bu ülkelerin bazılarında işçi temsilcilerinin de kurullara seçilmesi hususunda yasal zorunluluklar bulunmaktadır. Örneğin;

- Avusturya’da gözetim kurulu üyelerinin üçte biri,
- Hırvatistan’da gözetim kurulu üyelerinin biri,
- Çekya’da, 50’den aşağı işçi çalıştıran şirketlerde, gözetim kurulu üyelerinin üçte biri,
- Danimarka’da Nordic modelini seçen şirketlerde kurul üyelerinin ikisi; dualist sistemi uygulayan şirketlerde gözetim kurulu üyelerinin en fazla üçte biri,
- Almanya’da 500 ile 2.000 arası işçi çalıştıran şirketlerde gözetim kurulu üyelerinin üçte biri; 2.000’den fazla işçisi olan şirketlerde ise gözetim kurulu üyelerinin yarısı,
- Macaristan’da 200’den fazla işçisi olan şirketlerde gözetim kurulu üyelerinin üçte biri,
- Lüksemburg’da 1.000’den fazla işçisi olan şirketlerde kurul üyelerinin üçte biri,
- Slovakya’da 50’den fazla işçisi olan şirketlerin gözetim kurulu üyelerinin üçte biri,
- Slovenya’da dualist modeli benimseyen şirketlerde gözetim kurulu üyelerinin üçte biri; monist modeli benimseyen şirketlerde gözetim kurulu üyelerinin bir ilâ üçü, işçiler veya işçi temsilcileri arasından seçilmek zorundadır.¹⁴

2- AB ÜYESİ ÜLKELERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN ve ORTAKLARIN ŞİRKETİN ÖDENMEYEN VERGİ BORÇLARINA İLİŞKİN SORUMLULUKLARINA GENEL BİR BAKIŞ

AB’ne üye ülkelerdeki kanunî temsilcilerin şirketten tahsil edilemeyen vergilere dair sorum-

¹¹ Güney AKDAĞ. 2010, s.20

¹² Anılan saptama 2012 yılı itibarıyla yapılmıştır.

¹³ GERNER-BEUERLE ve diğerleri. 2013. s.6.

¹⁴ GERNER-BEUERLE ve diğerleri. 2013. s.10.

luklarının genel olarak yer aldığı kaynaklardan birisi OECD raporlarıdır. Vergi borcu tahsil performansına etki eden ana değişkenlerden birisi, vergi idarelerine bu alanda tanınan yetkililerdir. OECD, vergi idarelerinin bu yetkilerini ne ölçüde kullandıklarını ölçmek için, 14 idarî kritere bakmaktadır ki, bunlardan birisi de, vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilip gidilmediğidir. OECD'nin 2015 yılı Vergi İdaresi (Tax Administration Report) Raporunda; teşkilata üye ülkelerde cebren vergi tahsil etme kuvvetlerine (enforced tax debt collection powers) dair bilgilere yer verilmiştir. Birlik ülkeleri bazındaki benzer bilgilere ise Avrupa Komisyonu Vergilendirme Raporlarında yer verilmiştir. Bahsi geçen raporlara göre, AB üyesi ülkelerden;

- Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya ve Yunanistan'da şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi (impose tax debts to company directors) mümkün iken;
- Çekya (Çek Cumhuriyeti), Hırvatistan, İsveç, Letonya, Slovakya ve Slovenya'da ise şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir.¹⁵

Anılan raporlarda Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde şirketin ödenmeyen vergisel borçlarından dolayı ortakların sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği hususunda genel bir bilgi yer almamaktadır. Kanımızca bunun gerekçesi, özellikle sermaye şirketlerinde şirket ortaklarının sorum-

luluklarının sınırlı olması yolundaki evrensel hukuk ilkesinin Birliğe üye ülkelerce de genel kabul görmüş olmasıdır.

Ancak, ülke bazında bakıldığında, AB üyesi bazı ülkelerde, şirket ortaklarına yönelik genel bir sorumluluk hükmü yer almasa dahi, bazı koşullar altında ortakların şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü sorumluluklarına gidilmesi mümkündür. Örneğin İngiliz Kurumlar Vergisi Yasası'nın 452'nci maddesine göre, şirketin olağan sermayesinin en az % 20'sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi de "yönetici (director)" tanımının içinde zikredilmiş ve sorumluluk yönünden yönetici kavramının kapsamına dahil edilmiştir.

Ayrıca İngiliz Kurumlar Vergisi Yasası'nın altıncı bölümünde yer alan 710'uncu maddede, İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi'nin, bir şirketin ortaklık yapısında bir değişiklik meydana geldiğini ve hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi gereken tarihin üzerinden altı ay geçtiği halde ödenmediğini tespit etmesi halinde, şirketle "ilişkili kişiyi (linked person)" ödenmeyen vergi tutarından sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Yasanın 706'ncı maddesinde, *ilişkili kişi*, şirketin ortaklık yapısının değişmesinden önceki üç yıl içerisinde şirketin kontrolüne sahip kişi olarak tanımlanmıştır. Şirketin kontrolü ise, yasanın 707'nci maddesinde; doğrudan veya dolaylı olarak şirket sermayesinin % 50'sine, oy hakkının % 50'sine, şirket kârından en yüksek payı alma ve olası durumlarda şirket aktiflerinin büyük çoğunluğunu elde etme halleri olarak tanımlanmıştır.

Bu yönüyle bakıldığında, AB üyesi ülkelerin kendi iç mevzuatları bazında bazı koşullar altında şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü

¹⁵ OECD. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. Paris. 2015. s.320-321; Margherita EBRAICO ve Savino RUA. *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System*. European Commission Taxation Papers. Brüksel. s.22-23.

ortak sorumluluğuna gitmeleri mümkün görülmektedir.

Netice itibarıyla, Türk Vergi Hukuku yönünden sermaye şirketlerinin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçları için kanuni temsilciler ve limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi, AB üyesi ülkelerin birçoğunda da bulunmaktadır. Fakat, ülkemizde özellikle limited şirket ortakları için de kusursuz sorumluluk ilkesine yer verilmesi sıklıkla eleştirilmektedir. AATUHK ile kanuni temsilcilere yüklenen sorumluluk hükümlerinde kusur aranmaması noktasında ise AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesine, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkralar, Anayasa Mahkemesi tarafından "VUK'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluğun, kusura dayalı sorumluluk olduğu, itiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluğun ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olduğu" gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulunmuş ve 19.03.2015 tarihli ve E.2014/144, K.2015/29 sayılı karar ile iptal edilmiştir.

Ayrıca, VUK'un ve AATUHK'un ilgili maddelerinde kanuni temsilcilerin tanımı yapılmadığı gibi kapsamına kimlerin girdiği de açık bir şekilde belirtilmemiştir. Vergi mevzuatında, kanuni temsilcilere ilişkin olarak, sadece 1 seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin İkinci Bölümündeki VIII. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlıklı kısmında AATUHK uyarınca borçlu sayılan kanuni temsilcilerin kim olduğunun ve sorumluluklarının şeklinin Türk Ticaret Kanunu, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirleneceği belirtilmiş, açık bir tanımdan ve doğrudan ilgili yasa maddesine ilişkin bir göndermeden kaçınılmıştır.

Böylece, Türk vergi mevzuatında, tanımı dahi yapılmamış ve kapsamının belirlenmesi diğer yasalara bırakılmış bir *kanuni temsilci* kavramı bulunmaktadır.¹⁶

Kanımızca, vergi ve kamu alacağını gereği gibi güvence altına almak için, VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddelerinde geçen kanuni temsilci kavramı, diğer yasa hükümlerine göndermede bulunmak yerine doğrudan ilgili vergi yasaları ile açıkça düzenlenmeli, şirket ortaklarının AATUHK'da düzenlenen sorumluluğu ise İngiliz Hukukundaki ilişkili kişi örneği gibi daha objektif kurallara dayalı olarak düzenlenmelidir.

SONUÇ

AB üyesi ülkelerdeki şirketlerin yönetim yapısında yedi ülke dualist sistemi, sekiz ülke monist sistemi benimsemiş, on üç ülke ise şirketlere dualist ve monist sistem arasında seçim hakkı tanımıştır. Dualist sistemde, şirket birbirinden ayrı iki kurula sahip olup, bunlardan birisi sadece gözetim fonksiyonu ile donatılmışken, diğeri gününbirlik yönetimden sorumlu olan yürütme kurulu olarak görev yapmaktadır. Monist sistemde ise, gözetim ve yönetim yetkisi tek organ olarak yönetim organına aittir. AB üyesi ülkelerden Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya ve Yunanistan'da şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle, şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün iken; Çekya (Çek Cumhuriyeti), Hırvatistan, İsveç, Letonya, Slovakya ve Slovenya'da ise şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmemektedir. AB üyesi bazı ülkelerde, şirket ortaklarına yönelik genel bir sorumluluk hükmü yer almasa da,

¹⁶ Soner ALTAŞ. 2019. s.67-68.

bazı koşullar altında şirketin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü ortakların sorumluluklarına gidilmesi de mümkündür.

Bu açıdan bakıldığında, Türk Vergi Hukuku uyarınca şirketlerin kanuni temsilcilerinin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi, AB üyesi ülkelerin genelinde de mevcut olan bir uygulamadır. Hatta, OECD'nin vergi idarelerinin tahsil performanslarına ilişkin olarak dikkate aldığı kriterlerden birisinin vergi borcu için şirket yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesi olduğu dikkate alındığında, ülkemiz vergi yasalarında sorumluluk hükümlerine yer verilmesinin eleştirilecek bir yönü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, AB üyesi bazı ülkelerde şirket ortaklarının sorumluluklarına gidilmesi somut birtakım kurallara bağlanmışken, ülkemizde özellikle AATUHK ile limited şirket ortaklarının kusursuz sorumluluklarına gidilmesi, kanuni temsilci kavramının tanımı ve kapsamının vergi yasaları haricinde sair mevzuata göndermede bulunularak belirlenmeye çalışılması, anılan kavramın kapsamına gölge yönetici gibi kavramları dahil edilmemiş olması eleştirilmektedir.

KAYNAKÇA

- ALTAŞ, S. (2019). *Türk Vergi Hukukundaki "Kanuni Temsilci" ile İngiliz Hukukundaki "Yönetici" Kavramlarının Karşılaştırılması*. Vergi Raporu Dergisi, S.241, s.62-68.
- ALTAŞ, S. (2020). *Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Şahsi Malvarlıklarından Ödedikleri Şirket Vergilerine İlişkin Rücu Hakları*. Vergi Raporu Dergisi, S.245, s.57-62.

- AKDAĞ GÜNEY, N. (2010). *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu* (2. bs.). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- BAUMS, T. (t.y.). *Personal Liabilities of Company Directors in German Law*. (<https://core.ac.uk/download/pdf/14504645.pdf>). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.
- BİLİCİ, N. (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)* (4. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- EBRAICO, M. VE RUA, S. (2015). *An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System* (Elektronik Sürüm). Brüksel: European Commission Taxation Papers.
- Eurostat (2017). *Total Tax Revenue By Country, 1995-2016 (Millions Of Euro)*, ([http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:_Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_\(millions_of_euro\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:_Total_tax_revenue_by_country,_1995-2016_(millions_of_euro).png)). Erişim tarihi: 22 Şubat 2020.
- GERNER-BEUEERLE, C., PHILIPP, S., EDMUND-PHILIPP. (2013). *Study On Directors' Duties and Liability* (Elektronik Sürüm). London: LSE Enterprise Limited.
- OECD (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing
- Yıldırım, A. E. (2015). *Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi*. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.19, S.1, s.219-252.