

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ “KANUNİ TEMSİLCİ” ile İNGİLİZ HUKUKUNDAKİ “YÖNETİCİ” KAVRAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI¹

COMPARISON OF THE CONCEPTS OF “LEGAL REPRESENTATIVE” IN TURKISH TAX LAW AND THE “DIRECTOR” IN THE UNITED KINGDOM TAX LAW



Soner ALTAŞ*

ÖZ

Türk Vergi Hukuku’nda kanuni temsilcilerin şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarına ilişkin sorumluluğu hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da düzenlenmiştir. Ancak, mezkûr yasaların ilgili maddelerinde kanuni temsilcilerin tanımı yapılmadığı gibi kapsamına kimlerin girdiği de açık bir şekilde belirtilmemiştir. Türk Vergi Hukukundaki kanuni temsilci kavramına karşılık olarak İngiliz Hukukunda yönetici kavramı yer almakta ve bu kavramın alt unsurlarından birisini de gölge yönetici oluşturmaktadır. Bu çalışmada, İngiltere’deki anonim ile limited şirketlerin yönetim yapılarına değindikten sonra şirketten tahsil edilemeyen vergi ve sair yükümlülüklerde sorumluluğuna gidilecek olan “yönetici” ve “gölge yönetici” kavramları ele alınmakta ve anılan kav-

ABSTRACT

In Turkish tax law, the liability of legal representatives for the unpaid taxes and related public receivables of the company is regulated both by the Tax Procedure Law, no. 213, and Law on Collection Procedure of Public Receivables, no. 6183. However, the concept of “legal representative” is not defined and the clause of it is not clarified in these Laws. The corresponding term for “legal representative” indicated in Turkish tax law is the concept of “director” in the United Kingdom tax law. The concept of “director” is also comprised of “shadow director” in the United Kingdom tax law. In this study, we aim to discuss the concepts of “director” and “shadow director” in the United Kingdom tax law after considering the management models of joint stock and limited liability companies in the United Kingdom and then compare these concepts of “director” and “shadow director” with

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

Altaş, S. (Ekim 2019). Türk Vergi Hukukundaki “Kanuni Temsilci” ile İngiliz Hukukundaki “Yönetici” Kavramlarının Karşılaştırılması, *Vergi Raporu*, 241, (62-68).

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

ramların Türk Vergi Hukukundaki “kanuni temsilci” kavramı ile karşılaştırması yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Anonim şirket, limited şirket, kanuni temsilci, yönetici, gölge yönetici, İngiltere.

JEL Sınıflandırma Kodları: H25, H71, K34, K42.

GİRİŞ

Avrupa Birliği’nin kuruluş protokolü sayılan Roma Anlaşması iktisat ile maliye politikasını müşterek alan olarak saymamış, bu bağlamda vergilendirmeye ilişkin ortak bir politika da ön-görmemiş, vergiyle ilgili düzenlemeler üye ülkelerin kendi egemenlik alanlarına bırakılmıştır.² Bu nedenle, her ne kadar ekonomik ve siyasi birliğin sağlandığı bir ortak pazar oluşturma amacını taşısa da, Avrupa Birliği nezdinde bütün yönleriyle uyumlaştırılmış ortak bir vergi politikası bulunmamaktadır.³ AB üyesi olan ülkelerdeki vergi mevzuatı farklılıkları, vergi yüklerinin de ülkeler bazında farklı olmasına sebebiyet vermiş, böylece sağlıklı bir serbest rekabet ortamının oluşumu da mümkün olmamıştır.⁴ AB üyesi olup vergi mevzuatı diğerlerinden farklılık gösteren bu ülkelerden birisi de İngiltere’dir. İngiltere’de 23 Haziran 2016 tarihinde yapılan referandum sonrasında ortaya çıkan ayrılma kararı nedeniyle

the concept of “legal representative” regulated in Turkish tax law.

Keywords: Joint stock company, limited liability company, legal representative, director, shadow director, the United Kingdom.

JEL Classification Codes: H25, H71, K34, K42.

Britanya ve Exit (Çıkış) kelimelerinin kısaltmalarının birleştirilmesinden oluşan Brexit,⁵ Lizbon Antlaşması’nın üyelikten çekilmeye ilişkin 50’nci maddesinin de ilk defa uygulanmasını gündeme getirmiştir.⁶

İngiltere’de 2016 yılında 644.705 milyon Pound vergi geliri tahsilatı sağlanmış olup, toplam vergi gelirlerinin 230.088 milyon Poundu gelir ve servet üzerinden alınan vergilerden, 208.050 milyon poundu mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden, 121.898 milyon Poundu ise sosyal güvenlik katkılarında oluşmuştur.⁷ İngiltere’de şirketleri ilgilendiren vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına (self-assessment) dayalıdır. Dolayısıyla, ödenmesi gereken verginin doğru olarak hesaplanması ve zamanında ödenmesi mükellefin sorumluluğundadır. Türk Vergi Hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK⁸)’nda düzenlenmiştir. VUK’un 10’uncu maddesine göre, anonim

² Acarkan, İrem, Avrupa Toplulukları’nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2007, s.13

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

⁴ Bilici, Nurettin, Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular) (4. bs.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.206

⁵ Efe, Haydar, Brexit Sonrası Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği Arasındaki Tek Pazar Üzerine Müzakereler: “Sert” Brexit mi, “Yumuşak” Brexit mi? E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere’nin AB’den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB ilişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler, Desen Ofset, Ankara, 2017, s.109

⁶ Mehter Aykın, Sibel, Brexit’te Kırılma Noktası: AB Bütçesi. E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere’nin AB’den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB ilişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler, Desen Ofset, Ankara, 2017, s.235

⁷ OECD Revenue Statistics 2018 – the United Kingdom, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-united-kingdom.pdf>, Erişim tarihi: 6 Temmuz 2019.

⁸ Çalışmamızda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu için “VUK” kısaltması kullanılmıştır.

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 malvarlıkları ile sorumlulukları bulunmaktadır. Türk Vergi Hukukundaki kanuni temsilci kavramına karşılık olarak İngiliz Hukukunda ise yönetici kavramı yer almakta ve bu kavramın alt unsurlarından birisini de gölge yönetici oluşturmaktadır. İşte bu çalışmada, ülkemiz Vergi mevzuatı ile mukayesesi bakımından, İngiltere'deki anonim ile limited şirketlerin yönetim yapılarına değindikten sonra şirketten tahsil edilemeyen vergi ve sair yükümlülüklerde sorumluluğuna gidilecek olan "yönetici" ve "gölge yönetici" kavramları ele alınacak ve anılan kavramlar Türk Vergi Hukukundaki "kanuni temsilci" kavramı ile karşılaştırılacaktır.

1- İNGİLTERE'DE ANONİM ve LİMİTED ŞİRKETLERİN TEMEL ÖZELLİKLERİ ve YÖNETİM YAPILARI

İngiltere'de her şirket, ticaret siciline (Companies House) tescil edilmek zorundadır. Anonim şirketler ticaret unvanlarında *public limited company* ifadesini ya da *plc* kısaltmasına yer vermek zorundadırlar. Limited şirketlerin ticaret unvanında ise *Limited* kelimesinin ya da *Ltd* kısaltmasının bulunması gerekir. Anonim şirketin kuruluş sermayesi asgari 50.000 İngiliz Poundu'dur. Limited şirketler içinse herhangi bir asgarî sermaye zorunluluğu bulunmamaktadır. Hem anonim hem de limited şirketler tek kişi tarafından kurulabilir ve tek ortaklı olarak faaliyetlerine devam edebilirler. Şirket ortağı olmak için vatandaşlık veya yerleşim şartı bulunmamaktadır. Anonim şirketlerde her yıl en az bir genel kurul toplantısı yapıl-

ması zorunlu iken, limited şirketlerde genel kurul toplantısı yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.⁹

İngiliz Şirketler Yasası'na göre limited şirketlerde en az bir yöneticinin, anonim şirketlerde ise en az iki yöneticinin bulunması gerekmektedir. Şirket yöneticilerinin İngiliz vatandaşı olması ya da İngiltere'de ikamet etmesi zorunlu değildir. Bunun yanında, her anonim şirkette bir Şirket Sekreterinin (company secretary) bulunması gerekir, yönetici olan kişi aynı zamanda sekreter olarak da görev yapabilir. Limited şirkette ise şirket sekreteri bulunması zorunlu değildir.¹⁰

İngiltere'de, şirket yöneticilerine ilişkin olarak icra yetkisi olan (executive director) ve olmayan (non-executive director) yönetici şeklinde bir ayırım bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, İngiliz şirketlerinin yönetim organında dualist sistem söz konusu değildir. Bu nedenle, icra yetkisine sahip olmayan bir yönetici, icra yetkisine sahip olan yönetici ile aynı yükümlülüklerle tabidir. Buna karşılık, borsaya kote şirketlerde, Kurumsal Yönetim Yasası uyarınca, icra yetkisi olan ve olmayan yönetici ayrımı ile bağımsız yönetim kurulu üyeliği şartlarına uyulmalıdır.¹¹

2- İNGİLİZ ŞİRKETLER ve VERGİ HUKUKUNDA YÖNETİCİ ve GÖLGE YÖNETİCİ KAVRAMLARI ile KAPSAMLARI

İngiltere'de vergi mükelleflerinin yaklaşık %90'ı zamanında vergi beyannamelerini verip vergilerini ödemekte iken, %10'u ya geç beyanname vermekte ya da hiç beyanda bulunmamaktadır. Hazine alacaklarının tahsilinde yaşanan bu olumsuzluğu gidermek için, İngiliz Hükümeti, *Borçların Doğrudan Tahsili* diye Türkçeye çevirebileceğimiz *Direct Recovery of Debts* adlı bir

⁹ Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Taxation and Investment in United Kingdom, İngiltere, 2015, s.5-6

¹⁰ Deloitte, 2015, s.6

¹¹ Gerner-Beuerle, Carsten, Paech, Philipp, Schuster, Edmund-Philipp, Study On Directors' Duties and Liability, LSE Enterprise Limited, London, 2013, s.870

programı devreye sokmuştur. Bu programda, vergisini zamanında beyan etmeyenler ve/veya ödemeyenler önce iletişim araçları ile uyarılmakta, uyarılardan da netice alınamaması halinde banka hesapları dahil olmak üzere kişisel varlıklarına müracaat edilebilmektedir. Bu kapsamda, şirket yöneticilerinin de, bazı koşulların varlığında, ödenmeyen şirket borçlarından dolayı sorumluluklarına gidilmesi ve kişisel mal varlıklarına başvurulması mümkündür.

İngiltere’de yöneticilerin şirketin vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu tek bir kanunda genel bir şekilde düzenlenmemiş, muhtelif kanunlarda bazı koşullar altında sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir.

Şirketin ödenmeyen kurumlar vergisinin tahsili, 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası (Corporation Tax Act 2010)’nun *Recovery of Unpaid Corporation Tax* başlıklı 6’ncı bölümünde düzenlenmiştir. İngiliz Şirketler Yasası’nda yer verilen yönetici ve gölge yönetici tanımı da 2010 tarihli Kurumlar Vergisi Yasası’nda yer almıştır. Tanımlar, Şirketler Yasasında yer alanlar ile hemen hemen aynıdır. İngiliz Kurumlar Vergisi Yasası’nın 452’nci maddesinde, *yönetici (director)*;

- Adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi (*any person occupying the position of a director by whatever name called*),
- Talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi (*a person in accordance with whose instructions or directions the directors are accustomed to act*)
- Şirketin müdürü (manager) ya da şirketin ticareti ile işlemlerinin yönetimine başka türlü etki eden kişi,
- Şirketin olağan sermayesinin en az %20’sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi olarak tarif edilmiştir.

Doğrudan vergiye ilişkin özel hükümler içermemekle birlikte, şirket yöneticilerine ilişkin detaylı hükümlerin 2006 tarihli İngiliz Şirketler Yasası (Companies Act 2006)’nda yer aldığını görmekteyiz. Şirketler Yasası’nın 3’üncü maddesinde şirket türleri düzenlenmiş; ortakların sorumluluğunun şirket sözleşmesi ile sınırlandırıldığı şirketler *limited company* olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda, İngiliz anonim (public limited company) ile limited (private limited company) şirket ortaklarının sorumluluğu sınırlıdır.

Şirketler Yasası’nın *Directors’ Liabilities* başlıklı yedinci bölümünde şirket yöneticilerine ilişkin sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Anılan bölümdeki m.232/1’de yer alan *şirket yöneticisini, şirket işlerinde savsaklama, kusur, görevi ihmal ve güveni ihmal bağıyla ortaya çıkacak sorumluluktan muaf tutmaya dair hükümlerin geçersiz olduğuna dair hüküm*, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını vurgulamakta ve katı bir kurala bağlamaktadır. Bu bağlamda, şirket yöneticilerinin sorumluluklarını ortadan kaldıran bir hükmün şirket sözleşmesine konulması ya da bu konuda şirketle sözleşme düzenlenmesi veyahut başka bir yolla bu sonucu doğuracak bir işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

İngiliz Şirketler Yasası’nın 250’nci kısmında ise yönetici (director); adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi (*any person occupying the position of a director by whatever name called*) olarak tanımlanmıştır. Gölge yönetici ise İngiliz Şirketler Yasası’nda; talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi (*a person in accordance with whose instructions or directions the directors are accustomed to act*) olarak tanımlanmaktadır.

Bu kavramlar, *de jure* yönetici ile *de facto* yönetici ve *gölge yönetici* (shadow directors) arasındaki ayrımı da ortaya koymaya yardımcı olmaktadır.¹² Latince bir kelime olan ‘de jure’,

¹² Gerner-Beurle ve diğerleri, 2013, s.871

'kanuna göre' veya 'hukuki olarak' manasına gelir. Hukuki bir durumu tartışırken 'de jure' konu hakkında kanunların ne söylediğini, 'de facto' ise gerçek hayatta uygulamanın nasıl olduğunu belirtir. Bir diğer ifadeyle, 'de jure' kavramı kanuna göre olması gerekeni, 'de facto' kavramı ise olanı ifade eder. Bir kişinin 'de jure' yönetici olabilmesi için, ilgili mevzuata göre bu görev için seçilmiş, kişinin bu görevi kabul etmiş ve yönetici olmaya mani bir halinin bulunmamış olması gerekir. Yönetici gibi davranan ancak 'de jure' yönetici olmayan kişi ise 'de facto' yönetici olarak kabul edilmektedir. Bu terim, ilgili mevzuata göre atanmayan yöneticiler için kullanılmaktadır.¹³

3- İNGİLİZ HUKUKUNDAKİ YÖNETİCİ İLE TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMLARININ ve KAPSAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türk Vergi Hukukunda kanuni temsilcilerin şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçlar ile vergi cezalarına ilişkin sorumluluğuna iki ayrı yasada yer verilmiştir. Bu yasal hükümlerin birisi VUK'un *kanuni temsilcilerin ödevi* kenar başlıklı 10'uncu maddesi, diğeri ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK¹⁴)'un *kanuni temsilcilerin sorumluluğu* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesidir.

Fakat, VUK'un ve AATUHK'un bahsi geçen 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.

TTK'nın 99, 268, 273, 400, 1490, 1515, 1518 ve geçici 7'nci maddesinde *kanuni temsilci* ibaresine yer verilmiş olmakla birlikte, bu ibare çoğunlukla gerçek kişilerin kanuni temsilcisi manasında kullanılmıştır. Sadece bağımsız denetçi olabilecek ve olamayacak kişilerin düzenlendiği 400'üncü maddenin 1. fıkrasının (c) bendinde ve gayrifaal şirketlerin kolay bir şekilde tasfiye edilip sicilden silinmelerine ilişkin Geçici 7'nci maddesinin 12'nci fıkrasında VUK ve AATUHK'a benzer şekilde kanuni temsilci ibarelerine yer verilmiş, ancak, anılan maddelerin hiçbirisinde kanuni temsilcinin kim olduğu açıkça belirtilmemiştir. Nitekim, TTK'nın sermaye şirketlerine ilişkin sair hükümlerinde de şirketin kanuni temsilcisinin kim ya da kimler olduğuna dair açık bir ibareye de yer verilmemiştir.

Buna karşılık, TTK'nın birinci maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun Türk Medenî Kanunu'nun ayrılmaz bir parçası olduğu açıkça zikredilmiştir. TMK'nın 49 ve 50'nci maddelerine göre; tüzel kişiler (dolayısıyla, anonim ve limited şirketler), gerekli yasal organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanır ve organları aracılığıyla iradelerini kullanırlar. Bu itibarla, anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerini ortaya koyabilmek için, bu şirketlerin TTK'da düzenlenmiş olan yasal organlarına, bu organların yönetim ve temsil yetkisi ile yetkilerin devrine bakılmalıdır.

Ancak, bunu yaparken "*kanuni temsilciler şu kişilerden ibarettir*" şeklinde doğrudan bir ifade de bulunmakta mümkün değildir. Çünkü, kanuni temsilcilik sıfatı, şirketin mutad faaliyetlerine devam etmesi, tasfiye haline girmesi, kayyım

¹³ De jure, (https://tr.wikipedia.org/wiki/De_jure). Erişim tarihi: 6 Temmuz 2019.

¹⁴ Çalışmamızda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun için "AATUHK" kısaltması kullanılmıştır.

atanması veya temsil yetkisinin devredilmesi gibi hallerde değişkenlik göstermektedir. Tasfiye ve kayyım atanması hallerinde kanuni temsilcinin kim ya da kimler olduğunu belirlemek nispeten kolaydır. Burada esas sorun, öğretide genelde normal dönem olarak adlandırılan süreçte şirketin kanuni temsilcisinin kim olduğunun belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, şirketin temsil yetkisinin, özellikle, büyük ölçekli anonim ve limited şirketlerde şirket içinden ve dışından kişilere devredilmesi sıklıkla rastlanılan uygulamalardır.

Nitekim, 1 seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde de, kanuni temsilcinin belirlenmesinde bu yetki devirlerinin dikkate alınacağı özellikle belirtilmektedir. Örneğin, anonim şirkete ait amme alacağının yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takibine geçilmeden önce, şirket esas sözleşmesi ve ticaret sicili kayıtları incelenerek temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas üye (aza) veya müdürlere bırakılmış olup olmadığı tespit edilecektir. Yapılacak incelemede, şirketi temsil yetkisinin murahhas üyeye veya müdüre bırakıldığının anlaşılması durumunda, amme alacağının murahhas üye veya müdürden takip ve tahsiline gidilecek, diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmayacaktır.

Bu haliyle, Türk Vergi Hukuku, sadece, İngiliz sistemindeki *de jure* yöneticiyi esas alan, *de facto* yönetici ile *gölge yöneticiyi* (*shadow director*) -ülkemiz uygulamasında bu konuda ödeme gücü olmayan kişilerin şirket yöneticisi yapılması, dolayısıyla yapılan takibatların neticesiz kalması gibi birçok olumsuz örnek bulunmasına karşılık dikkate almayan bir yapı sergilemektedir.

Diğer bir deyişle, Türk vergi mevzuatında, tanımı yapılmamış ve kapsamının belirlenmesi diğer yasalara bırakılmış bir *kanuni temsilci* kavramı yer almaktadır. Oysa, vergi ve kamu alacağını gereği gibi güvence altına almak için, VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddelerinde geçen *kanuni temsilci* kav-

ramının, özellikle ticaret şirketleri açısından, tanımı ve kapsamının diğer yasaların ihtiyarına terk edilmeden doğrudan ilgili vergi yasaları ile açıkça düzenlenmesinin, ayrıca, geçmiş yıllarda yaşanan olumsuz örneklerden de yola çıkarak, İngiliz sisteminde yer alan *de facto* yönetici ile *gölge yönetici* olanları da sorumluluğa dahil eden düzenlemelere yer verilmesinin gerekli olduğu kanısındayız.

Zira, nasıl ki vergi mevzuatı açısından *mükellef*, *sorumlu* gibi kavramlar diğer kanunlara gizli ya da açık gönderme yapılmadan doğrudan vergi kanunları ile düzenlenmiş ise, vergi hukuku yönünden *kanuni temsilci* kavramı da ilgili vergi kanunlarında açıkça yer almalıdır. Böylece, vergi hukuku uygulaması bakımından kanuni temsilcinin kim olduğu ve nasıl belirleneceği hiçbir tereddüde mahal vermeyecek şekilde açıkça ortaya konulmalıdır. İngiliz sisteminde, yönetici kavramına hem Şirketler Yasası'nda hem de Vergi Yasası'nda ayrı ayrı yer verilmesi bunun güzel bir örneğidir.

Ancak, burada, mutlak surette *kanuni temsilci* ibaresinin yer alması da gerekmemektedir. Türk Vergi Hukukundaki kanuni temsilci kavramına karşılık, İngiliz hukuk sisteminde ise *yönetici* kavramları kullanılmış, hatta İngiliz sisteminde yönetici kavramına bazı ortaklar da dahil edilmiştir. Dolayısıyla, ülkemizde de, Vergi İdaresi, öncelikle bu alanda geçmiş dönemlerde yaşadığı sorunları da dikkate alarak, öncelikle, şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı alacakları ile cezalarında kimin sorumluluğuna gideceğini belirlemeli, sonrasında da bu belirlemeye dayalı bir düzenleme yapmalıdır.

ÖZET ve SONUÇ

Türk Vergi Hukukunda kanuni temsilcilerin şirketin ödenmeyen vergi ve buna bağlı borçları ile vergi cezalarına ilişkin sorumluluğu hem VUK'ta hem de AATUHK'da düzenlenmiştir. Ancak, VUK'un ve AATUHK'un ilgili maddelerin-

de kanuni temsilcilerin tanımı yapılmadığı gibi kapsamına kimlerin girdiği de açık bir şekilde belirtilmemiştir. Vergi mevzuatı olarak sadece 1 seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde AATUHK uyarınca borçlu sayılan kanuni temsilcilerin kim olduğunun ve sorumluluklarının şeklinin Türk Ticaret Kanunu, Medeni Kanun, Borçlar Kanunu ve ilgili diğer mevzuata bakılarak belirleneceği ifade edilmiştir. Böylece, Türk vergi mevzuatında, tanımı yapılmamış ve kapsamının belirlenmesi diğer yasalara bırakılmış bir kanuni temsilci kavramı yer almaktadır.

İngiliz Hukukunda ise yönetici kavramına yer verilmiştir. İngiliz Şirketler Yasası'nda yönetici; adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi; gölge yönetici de talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi olarak tanımlanmıştır. İngiliz Kurumlar Vergisi Yasasında ise gölge yönetici de yönetici tanımının altına alınmış ve yönetici "adı (unvanı) ne olursa olsun, yönetici pozisyonunu işgal eden kişi; talimatları ve yönlendirmeleri diğer yöneticiler tarafından mutad davranış haline getirilmiş kişi; şirketin müdürü ya da şirketin ticareti ile işlemlerinin yönetimine başka türlü etki eden kişi; şirketin olağan sermayesinin en az % 20'sine doğrudan veya dolaylı sahip olan ya da intifa hakkı bulunan kişi" olarak tarif edilmiş, böylece bazı ortaklar da yönetici tanımının kapsamına alınmıştır. Bu yönüyle, vergi ve kamu alacaklarını gereği gibi güvence altına alabilmek bakımından, ülkemizde de, bu alanda geçmiş dönemlerde yaşadığı sorunlar dikkate alınarak, kanuni temsilci kavramının, özellikle ticaret şirketleri açısından, tanımı ve kapsamının diğer yasaların ihtiyarına terk edilmeden doğrudan ilgili vergi yasaları ile açıkça düzenlenmesinin, İngiliz sisteminde yer alan de facto yönetici ile gölge yönetici olanları da sorumluluğa dahil eden düzenlemelere yer verilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acarkan, İ. (2007). Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Bilici, N. (2010). Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular) (4. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- De jure, (https://tr.wikipedia.org/wiki/De_jure). Erişim tarihi: 6 Temmuz 2019.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2015). Taxation and Investment in United Kingdom. İngiltere:Deloitte.
- Efe, H. (2017). Brexit Sonrası Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği Arasındaki Tek Pazar Üzerine Müzakereler:"Sert" Brexit mi, "Yumuşak" Brexit mi? E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere'nin AB'den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB İlişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler (s. 109-136). (Elektronik Sürüm). Ankara:Desen Ofset.
- Gerner-Beuerle, Carsten, Paech, Philipp, Schuster, Edmund-Philipp. (2013). Study On Directors' Duties and Liability (Elektronik Sürüm). London: LSE Enterprise Limited.
- Mehter Aykın, S. (2017). Brexit'te Kırılma Noktası: AB Bütçesi. E. Esen ve D. Şekeroğlu (Ed.). BREXIT-Elveda Avrupa İngiltere'nin AB'den Ayrılmasından Sonra Avrupa Bütünleşmesi ve Türkiye-AB İlişkilerinde Fırsatlar ve Tehditler (s. 215-245). (Elektronik Sürüm). Ankara:Desen Ofset
- OECD Revenue Statistics 2018 – the United Kingdom, (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-united-kingdom.pdf>). Erişim tarihi: 6 Temmuz 2019.
- 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.