

ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

TAX-RELATED LIABILITY OF MEMBERS OF BOARD OF DIRECTORS IN JOINT STOCK COMPANIES

Özen KAYA GÖÇMEN*
Ender DEDEAĐAÇ**

Özet: Anonim Şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları, yönetim kurulunun görev ve yetkileri de dikkate alındığında, farklı hukuk disiplinlerini ilgilendiren geniş bir konudur. Anonim Şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin vergisel sorumluluğu da benzer şekilde olup hukuki, cezai ve idari sorumluluk açısından ayrı ayrı değerlendirilmeyi gerektirir. Uygulamada bu vergisel sorumluluk konusunda, bazı durumlarda herhangi bir ayrıma gidilmeksizin, yönetim kurulu üyelerinin tamamı sorumlu tutulmaktadır. Oysaki, uygulamanın aksine, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ve hangi hallerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceği, konu hakkında mevzuatta yer alan hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde nettir. Yönetim kurulu üyelerinin tamamının sorumluluğuna gidilmemesi için, yönetim kurulunun devredilemez yetki ve görevleri ile üst denetim ve gözetim konusunun dikkate alınması, usulüne uygun görev ve yetki devri yapılması, “fillerin kişi ile irtibatlandırılması” ve mevzuatta yer alan sınırlayıcı ve genel hükümlerin dikkate alınmasıyla usul kurallarının özellikle de ispat konusunun la-yıkıyla uygulanması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumlulukları, Vergisel Sorumluluk, Yönetim ve Temsil Yetkisi, Sorumluluğun Koşulları, Sorumlu Tutulmama

Abstract: The liability of members of Board of Directors in joint stock companies is a broad subject which concerns different legal disciplines, especially when the tasks and powers of the Board of Directors are taken into account. The tax-related liability of members of Board of Directors in joint stock companies, which is also likewise, necessitates assessment in terms of legal, criminal and administrative liability respectively. In practice, about this matter of tax-related liability, in some cases, all of the members of Board of Directors are held liable, without making any distinction. However, contrary to what happens in practice, the liability of the members of Board of

* Avukat, Ankara Barosu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi

** Avukat, Ankara Barosu

Directors and the circumstances under which they can be held liable are clear when the provisions in the legislation about this matter are considered as a whole. In order not to be held liable together as members of Board of Directors, the issue of non-assignable powers and tasks of Board of Directors and supervision and monitoring should be taken into account, tasks and powers should be duly delegated, “the acts should be connected with persons”, the limiting and general provisions in the legislation should be taken into account and rules of procedure, especially the issue of proof, should be duly applied.

Keywords: The Liability of Members of Board of Directors in Joint Stock Companies, Tax-Related Liability, the Power of Management and Representation, Conditions of Liability, Not To Be Held Liable

GİRİŞ

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu; hukuki, cezai, idari gibi pek çok farklı boyutu olan ve geniş bir çerçevede mevzuatta yer alan farklı yasal düzenlemeleri birlikte değerlendirmeyi gerektiren bir konudur. Bu çalışmada da; genel olarak anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu incelenecek, bu yapılırken vergi sorumluluğuna odaklanılacak ve çeşitli ihtimallerle yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları değerlendirilmeye çalışılacaktır. Vergi sorumluluğu incelenirken konu; hem hukuki sorumluluk hem de cezai sorumluluk kapsamında ayrı ayrı ele alınacak ve her iki açıdan çeşitli kanunlar birlikte değerlendirilecektir. Bununla birlikte; bu çalışma yapılırken anonim şirketin her hangi bir şirkete bağlı şirket olması ya da aksine kendisinin tepe şirket olması hali inceleme dışında bırakılmıştır.

Bu çalışmada ilk olarak, konuya Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ışığında yaklaşılabilecek ve anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin vergi sorumluluğu hem 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“ETK”) hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nda yer alan hükümler kapsamında hâlihazırda uygulamaya yansıyan biçimiyle ele alınacaktır. Bu başlıklar altında konu, “ticaret hukuku” bağlamında irdelenecektir. İkinci olarak konuya Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ışığında yaklaşılabilecek ve bu kez anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin vergi sorumluluğu daha çok cezai sorumluluk yönüyle irdelenecektir.

I- Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Sorumluluğunun Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

1. Genel olarak Yönetim Kurulu ve Görev ve Yetkileri

Yönetim kurulunun yapısına ve işleyişine ilişkin kurallar TTK'da yer almasına rağmen, yönetim, özünde, yönetim bilimlerini ilgilendiren bir kavramdır. Bu nedenle, yapılacak çalışmada, bu gerçek dikkate alınmıştır.

Yönetim bilimlerine ilişkin kaynaklara baktığımızda yönetimin ve yöneticinin değişik tanımlarına rastlamaktayız. Bunların hepsinde yer alan iki temel unsur, örgütün/işletmenin hedeflerine varabilmek için gereken kararları alarak, örgütün/işletmenin para ile ölçülebilen ve para ile ölçülemeyen kaynaklarını en verimli şekilde kullanmaktır.

Üstelik dar anlamda inceleme konumuz, anonim şirketler olduğuna göre, hukuk sistemimize yeni kazandırılmış olan tek ortaklı anonim şirketleri istisna olarak kabul edersek, yönetimin hedeflere/amaçlara ulaşmak için kullandığı paranın, kendi parası dışında ortak olarak nitelendirdiğimiz kişilerin parası olduğunu düşündüğümüzde, yönetimin işleyişini ve sorumluluğunu özenle değerlendirmek zorunda olduğumuz gerçeği ile karşı karşıya kalırız.

Az önce ifade ettiğimiz gibi, yönetim kurulunun, şirket içindeki yerini, görevlerini, yetkilerini, cezai ve hukuki sorumluluğunu düzenleyen temel kurallar TTK'da yer almaktadır.¹

Anonim şirketler her ne kadar TTK'da düzenlenen tüzel kişilerden ise de, tüzel kişi olmaları nedeniyle, öncelikle TMK'nın tüzel kişilere ilişkin hükümleri ile değerlendirilmeleri gerekmektedir. Anonim şirketleri, TTK ve TMK hükümlerine göre değerlendirdiğimizde, bir anonim şirketin yapısında üç ayrı organın görev yaptığını görmekteyiz. Bunlar; genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler olarak isimlendirilmektedir. Yeni TTK eski TTK'dan farklı bir yaklaşımla, genel kurulun üst karar organı olması ilkesinden ayrılmış ve genel kurul ile yönetim

¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ender Dedeoğaç/Oğuzhan Sapan, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2013; Reha Poroy/Ünal Tekinalp/Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku I, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014, s.329-449.

kurulu arasında işlevsel dengeye önem vermiştir. Bunu sağlamak için de gerek genel kurulun gerekse yönetim kurulunun devredemeyeceği görevlerini ayrı ayrı hükme bağlayarak her iki kurulun bir birinin işlemlerine karışmasının önünü kesmiştir.²

Bu amaçla TTK 408 maddesine baktığımızda, genel kurulun devredemeyeceği görev ve yetkilerin iki kategoride değerlendirilmesinin yapılmasının gerektiğini anlamaktayız. Bunlardan birincisi, TTK 408/2 maddesinde sayılan görev ve yetkililerdir. İkincisi ise diğer kanunlarda sayılan görev ve yetkililerdir. Anonim şirketin uğraş alanı diğer kanunlara ilişkin hangi hükümler olduğunu belirlemek için gerekli olduğundan ötürü şimdilik bu konudaki incelemeyi zorunlu olarak geriye bırakmaktayız.

TTK 408/1 maddesinin gerekçesine baktığımızda, “Genel kurul karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Esas sözleşme, anonim şirketin organsal yetki sistemini kuran yapısına ve organlar arasındaki, kanuni işlev dağılımına aykırı bir şekilde genel kurulu yetkilendiremez; yönetim kurulu kendisine kanunla bırakılan, devredilemez yetkileri genel kurula nakledeemez, onun onayına bağlayamaz. Genel kurul da diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. Yönetim kurulu da genel kurulun yetkilerini yüklenemez. Ayrıca denetleme işlevine ilişkin hiçbir yetki genel kurula ve yönetim kuruluna bırakılamaz. Onun tarafından kullanılamaz.” Açıklamasının yer aldığını görmekteyiz. Bu açıklamadan anlaşılacağı gibi, anonim şirketlerin yapılanmasında organların işlevleri, görev ve yetkileri büyük önem kazanmaktadır. ETTK genel kurulu en üst karar organı olarak tanımlamasına rağmen, YTTK genel kurulu da diğer organlar gibi, sınırlı bir yetki ile donatmıştır.

TTK 408/2 maddesine göre;

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi

² Ayrıntılı bilgi için bkz. Ender Dedeoğaç/Elçin Sanal, “Limited Şirketlerde Genel Kurul, Genel Kurul Kararlarının Butlan ve İptali”, Erişim: http://enderdedeoagac.blogspot.com.tr/2016_08_01_archive.html, Erişim Tarihi: 22.09.2016. Ayrıca bkz. Fahrettin Önder, “Yargıtay Kararları Açısından Limited Şirket Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, Yıl 2005; Abdullah Erdoğan, “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Limited Şirket Genel Kuruluna İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 3, Yıl 2013.

- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ve huzur hakkı, ikramiye ve pirim gibi hakların belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları
- Kanunda belirlenen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları
- Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi
- Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı

konularında genel kurula verilen görev ve yetkiler devredilemez görev ve yetkilidir.

Anonim şirkette genel kurul için hüküm altına alınmış olan devredilemeyen görev ve yetkiler olduğu gibi yönetim kurulunun devir edemeyeceği görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bunlar TTK 375 maddesinde hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre;

- Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi
- Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi
- Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması
- Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları,
- Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi
- Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi

- Borca batıklık durumunun varlığının mahkemeye bildirimde bulunulması

yönetim kurulunun devredemeyeceği görev ve yetkileridir.

Bu maddede yer alan görev ve yetkileri değerlendirmek için TTK 375/1.a ve b maddelerinin incelemesi yapılmalıdır. Hatta bu incelemeyi yaparken TTK 375/1.a maddesi hükmünü ikiye bölerek inceleyerek, konunun daha anlaşılır olmasını sağlamak da mümkündür.

TTK 375/1.a da yer alan hükmün birinci bölümüne göre yönetim kurulu “şirket üst düzey yönetimi..” ne ilişkin görevini ve yetkilerini devredemez.

Şirketin üst düzey yönetiminden ne anlaşılması gerektiğini saptamak için, TTK 375 maddesinin birinci fıkrasına ilişkin madde gerekçesine bakıldığında “üst düzeyde yönetimle kastedilen, genel işletme politikası başta olmak üzere, yatırım, finansman, temettü gibi politikaların hedeflerinin karara bağlanması, bunlara ulaşılması için seçilmesi gereken araçların gösterilmesi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının veya ulaşıp ulaşılmayacağı belirlenmesi, bütçe uygulamasının kontrolü ve stratejilerinin tespitidir.” ifadesinin yer aldığını görmekteyiz.³ Madde gerekçesinde anlaşıldığı gibi, öncelikle, üst düzey yönetimden amaç, şirketin hedeflerinin ve bu hedefleri gerçekleştirmek için hangi araçlardan yararlanılacağı belirlenmesi/anlaşılması gerekmektedir. Bu görev, profesyonel ekibin yapacağı çalışmaların, yönetim kurulu kararına bağlanması ile gerçekleştirilecek bir görevdir.

TTK 375/1.a da yer alan hükmün devamında “bunlarla ilgili talimatların verilmesi” ifadesi yer almaktadır. TTK 375/1.a maddesini bütün olarak değerlendirdiğimizde, yönetim kurulunun üst düzeyde yönetime ilişkin görevi ile ilgili olarak almış olduğu kararların hayata geçirilmesi için, gereken talimatları vermesinin de yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer aldığı sonucuna ulaşmaktayız. Her ne kadar madde gerekçesinde talimatların verilebileceği ifade edilmiş ise de, buradaki “verilebilir” sözcüğü ile, madde

³ Ayrıca bu madde ile ilgili ayrıntılı açıklamalar çalışmamın “2. Yönetim Kurulunun Sorumluluğunun Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi” başlığı altında “B. Vergisel Açıda Çeşitli Görev ve Yetkiler” başlıklı kısımda ele alınmıştır.

içeriğinde yer alan “verilmesi” sözcüklerini karşılaştırdığımızda, bu maddede bir emrin yer aldığını söylemek zorunluluğumuz doğmaktadır. Zaten bir kararın, ilgililerine talimat olarak ulaştırılmamış olması onun hayata geçmediği anlamına geleceği için kanımızca gerekçedeki ifadede bir hata olduğudur.

Belirlenen hedeflerin gerçekleşmesi için, verilecek olan talimatların, kime ve nasıl verileceğini belirlemek de yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer almaktadır. TTK 375/1.b maddesinde yer alan “şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi” görevi bu amaçla yasalaşmıştır. Bu görev nedeni ile yönetim kurulu şirketin işleyişini gösteren bir organizasyon şeması yapmak zorundadır. Üstelik bu şema temsil ve yönetim yetkilerinin devrini sağlayan TTK maddeleri gereğince de yapılması gereken bir şemadır.

Elbette, alınan tüm kararlar izlenmeyi gerektirir işte TTK 375/1.e maddesi bu gerçek üzerinden hareketle, yönetim kuruluna “üst gözetim görevi” yüklemiştir. Yasa koyucu madde gerekçesinde üst gözetimden ne anladığını “üst gözetim ile kastedilen hem kurumsal açıdan hem de işletme iktisadı yönünden gerekli olan işlerin akışının gözetimidir. Yoksa yönetim kurulu bir kontrol ve denetim organı değildir. Üst yönetimin normatif niteliği hükmün bizzat kendisinden anlaşılmaktadır.” cümleleri ile ifade etmiştir.

2. Yönetim Kurulunun Sorumluluğunun Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

A. ETTK’ya göre Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu

Bilindiği gibi ETTK 66/2 maddesi tacirin, tüzel kişi olması halinde, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri tutmasının zorunlu olduğunu belirtmenin yanı sıra, ETTK 67/2 maddesinde, defter tutma yükümlülüğünün “idare organının azalarında veya idare işlerine salahiyetli olan kimselerde” bulunduğunu belirtmiştir.

Yasa koyucu, ETTK 67/2 son cümlede, idare organlarının azalarının ve idare işlerine salahiyetli olanların bu konudaki sorumluluklarını, memur ve müstahdemlerine devredemeyeceğini de açıkça hüküm altına almıştır. ETTK 67/1 maddesine baktığımızda, ETTK 67/2 son cümlelerin bir tekrar anlamı taşıdığını görmekteyiz. Çünkü söz konusu

maddeye göre, “ Bir tacirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye yetkili kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, o tacirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar hükmündedir.”

ETTK 66 maddesinde yer alan hükümle yetinmemiş ayrıca ETTK 325 maddesi ile de idare heyetinin defter tutmakla yükümlü olduğunu hükme bağlamıştır.

Tüzel kişi tacirle gerçek kişi tacir arasındaki farkı dikkate alan yasa koyucu, ETTK 326 maddesi hükmü ile tüzel kişi tacirin tutmakla yükümlü olduğu defter türlerini arttırmıştır.

ETTK'nın defterlere ilişkin hükümlerinde, yönetim kuruluna yüklenen bu görev ve görevden kaynaklı sorumluluk özünde, ETTK 327 maddesinin devamı niteliğindedir. Söz konusu maddeye göre, gerek şirketin idaresi gerekse temsili yönetim kurulunun görevidir. Her ne kadar, ETTK 327/2 maddesi, esas sözleşmede hüküm olması şartı ile yönetim kurulunun gerek şirketin idaresine gerekse temsiline ilişkin görevlerinin bir kısmını ya da tamamını, yönetim kurulu üyelerinden birine veya yönetim kurulu üyesi olmayan müdürlere bırakmasına olanak tanımış ise de, ilmi ve kazai içtihatlarla baktığımızda, yönetim kurulunun, denetim görevini ve sorumluluğunu devretmesinin mümkün olmadığını kabul edildiğini görmekteyiz. Yönetim kurulu üyelerinin bu sorumluluğu ETTK 320 maddesi hükmünün yollaması ile 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun (“EBK”) 528. maddesinden kaynaklanmakta olup, bu sorumluluğa, yönetim kurulunun özen borcundan kaynaklı sorumluluk da denilmektedir.

ETTK 336/3 maddesine göre “Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya bunların intizamsız bir surette tutulması”ndan ve aynı maddenin 5. bendine göre “kanunun yüklediği görevler”in yapılmamasından ötürü yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumludur.

Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluktan kurtulabilmesi, iki halde mümkündür. Bunlardan birincisi ETTK 336/2 maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükmüne göre, “Aynı maddenin birinci fıkrasının beşinci bendinde yer alan “Gerek kanunun gerekse esas mukavelelerinin kendilerine yüklediği sair vazifeler”den kaynaklı sorumluluğun bir kısmı ya da tamamı yönetim kurulu üyelerinden birine bırakılmış ise yani ETTK 319/2 maddesi doğrultusunda murahhas yönetim ku-

rulu üyesi atanmış ise diğer yönetim kurulu üyelerinin müteselsil sorumluluğundan söz edilemez. Ancak, söz konusu madde, murahhas yönetim kurulu atanması halinde yönetim kurulu üyelerinin müteselsil sorumluluğundan söz edilemeyeceğini hükme bağlamasına rağmen murahhas müdür atanması halinde bu olanağın bulunmadığını, maddenin mefhumu muhalifinde belirtmektedir.

Bunlardan ikincisi ise, ETTK 338 maddesinde düzenlenen üç halidir. Bu üç halden birisi, sorumluluk doğuran muameleden ötürü, yönetim kurulu üyesinin hiçbir kusuru olmadığını kanıtlaması halidir. Diğeri yönetim kurulu toplantısına katılmış olup söz konusu muameleye ilişkin karara muhalif kalmış ve de bunu şirket denetçisine haber vermiş olması halidir. Üçüncüsü ise, kabul edilebilir bir mazereti nedeniyle yönetim kurulu toplantısına katılmaması halidir.

Yukarıda iki paragrafta anlattıklarımız dışında kalan tüm muamelelerden ötürü, yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumludur.

ETTK, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını düzenlerken, ETTK 337. maddesinde, yeni seçilen yönetim kurulu üyelerinin eski yönetim kurulu üyelerinin yolsuz muamelelerinden ötürü de sorumlu olacağını hükme bağlayarak, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını ağırlaştırmıştır. Yönetim kurulu üyelerinin, eski yönetim kurulu üyelerinin muamelelerinden sorumlu olmaması için, bilgi sahibi olduğu muameleleri denetçiye bildirmesi gerekir.

Yukarıda yer alan açıklamaları birlikte değerlendirdiğimizde, ETTK 336/1.3 ETTK 67/1 ve 2 maddelerinin yüklediği sorumluluklar nedeniyle, yönetim kurulu üyelerinin defter tutmak ve bu defterlerde yer alan kayıtlardan ötürü doğan sorumluluğunu, ETTK 319/2 maddesine dayanarak, vergiye ilişkin görevleri murahhaslara bırakmış olsalar bile, vergiden kaynaklı sorumluluklarını, devredemeyeceği sonucuna ulaşmaktayız.

Ayrıca yönetim kurulu üyelerinin özen borcundan diğer bir anlatımla genel denetim yükümlülüğünden kaynaklı sorumluluğu da onların vergisel sorumluluğuna yol açmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") 10. maddesi de yönetim kurulu üyelerinin tüzel kişinin yani anonim şirketin vergi borçlarından ötürü sorumlu olduğunu hükme bağlayan bir başka hükümdür.

Bu yasa hükümlerin yanı sıra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ("AATUHK") mükerrer 35. maddesinde yer alan "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." hükmü de, yönetim kurulu üyelerinin amme alacakları açısından sorumluluğunu doğuran bir başka hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır.

AATUHK'daki sorumluluk ile VUK sorumluluğunu birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Bu konudaki en iyi ayrımın Anayasa Mahkemesi kararında yapıldığını hatırlamakta yarar bulunmaktadır.⁴

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu sadece anonim şirketi yönetmekten kaynaklanmamaktadır. Bu sorumluluğun yanı sıra vergi kesen olarak da sorumluluğu bulunmaktadır.

ETTK'nın 319 ve 342. maddelerini incelediğimizde, şirkette iki ayrı görev ve yetki ile donatılmış müdürün var olduğunu görmekteyiz. Bunlardan ETTK'nın 319. maddesine göre atanan müdüre murahhas müdür denilmekte olup, bu müdürün atanabilmesi için şirket esas sözleşmesinde buna olanak veren bir hükmün varlığı gerekmektedir. ETTK 319/2 maddesi hükmüne göre, murahhas müdüre şirketi idare ve temsil görev ve yetkisinin bir kısmı ya da tamamı devredilebilir. Ancak, ETTK'nın 319. maddesine göre, murahhas müdüre, şirketi temsil yetkisi devredilirken, temsil yetkisinin aynı zamanda şirket yönetim kurulu üyelerinden en az birine de verilmiş olması gerekmektedir.

ETTK'nın 319. maddesinin yazılımında, idare ve temsil yetkisi bir arada değerlendirildiği için uygulamada aksamalara neden olmaktadır.

Gene, murahhas yönetim kurulu üyelerinin ve murahhas müdürlerin atanmalarında izlenecek yol ve uyulması gereken kurallar belirlenmediği için, genelde ETTK 342 vd maddelerinde düzenlenen

⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 19/3/2015 tarihli ve E: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı. Ayrıca bkz. aşağıda "E. TTK açısından VUK md. 10 ve AATUHK mükerrer 35 inci maddesinin değerlendirilmesi" başlıklı kısım.

ve sadece şirketin işlerinin icra safhasına taalluk eden işlerle görevli ve yetkili müdürlere ilişkin kurallardan yararlanarak, yönetim kurulunun, ETTK 346. maddesi hükmü doğrultusunda, atamada özen göstermesi gerektiği belirtilmekteydi. ETTK'da yer alan bu özen borcu, özünde Borçlar Kanunu'nda yer alan, alt vekil atamada var olan sorumluluğun ETTK'ya yansımaları olarak kabul edilebileceği gibi, ETTK'nın 320. maddesi atfı nedeniyle, EBK'nın 528 maddesinin sonucu olarak da değerlendirilebilir.

Bu nedenle, idare ve temsil görevlerinin bir kısmının ya da tamamının murahhas müdür ya da murahhas yönetim kurulu üyelerine devredilmiş olmasına rağmen, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun devam etmesi açıklanabilir.

B. Vergisel Açıdan Çeşitli Görev ve Yetkiler

YTTK 365/1 ve 367/2 maddelerine göre, eğer 367/1 maddesindeki kurallara uygun bir devir söz konusu değil ise, şirketi yönetmek görevi yönetim kuruluna aittir.

ETTK 66 ve 67 maddelerinin karşılığı olarak düzenlenen YTTK 64 maddesi de ticari defterlerin tutulmasının zorunlu olduğunu hükme bağlamıştır. Üstelik ticari defter olarak sayılan defterler arasına pay, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul müzakere ve karar defterini de dâhil etmiştir. Ancak, madde gerekçesine baktığımızda, "Tacirin, tüzel kişi olması halinde defterleri tutmak sorumluluğu yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir. Yöneticiler ve yönetim kurulu, ilgili tüzel kişiye ilişkin özel hükümlere göre belirlenir; sorumlulukta aynı hükümler çerçevesinde saptanır. Defter tutulması, yani fiilen kayıtların işlenmesi kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlularca tutulması anlamına gelmez. Kastedilen fonksiyondur. Anonim şirketlerde bu yükümlülük, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri başlığı altında tasarının 375 inci maddesinde "muhasebenin ilkelerinin belirlenmesi" şeklinde ifade olunmuştur. Defteri bizzat tutacak kişilerin gerekli bilgiye haiz uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına gene bir sorumluluk halinde yüklenmiştir." gerekçesi ile tacirin bizzat defter tutmak ya da defterin bir başkası tarafından tutulması halinde bile kendisi defter tutmuş gibi sorumlu olması hali yerine, defterin profes-

yoneller tarafından tutulabileceği ve böylesi bir durumun varlığı halinde defter tutmadan kaynaklı sorumluluğun bu kişilere ait olacağını hükme bağlamıştır.

YTTK 64 maddesi ile paralellik gösteren TTK 375. maddesinin birinci fıkrasının a bendine baktığımızda yönetim kurulunun devredilemez yetkilerinin başında şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi olduğunu görmekteyiz. Yasa koyucu bu madde hükmünden ne anlaşılması gerektiğini madde gerekçesinde; “Üst düzeyde yönetim” ile kastedilen, genel işletme politikası başta olmak üzere, yatırım, finansman, temettü gibi politikaların hedeflerinin karara bağlanması, bunlara ulaşılması için seçilen araçların gösterilmesi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının veya ulaşıp ulaşılmayacağını belirlenmesi, bütçe uygulamasının kontrolü ve stratejilerin tespiti- tidir.

Politikalara ve hedeflere ulaşılmasına ilişkin kararlar ve stratejilerin uygulanması ile ilgili talimatlar da yönetim kurulu tarafından verilebilir. Talimatlar sözlü veya yazılı olabileceği gibi bir iç yönetmelik, sirküler veya genelge ile de şekillenebilir.” ifadeleri ile üst yönetimden ne anlaşılması gerektiğinin ifade edildiğini görmekteyiz.

YTTK 375/1.e maddesinde ise, üst yönetimin, denetim olarak ne ifade ettiği hükme bağlanmış ve madde gerekçesinde, “Üst gözetim ile kastedilen hem kuramsal açıdan hem de işletme iktisadı yönünden gerekli olan işlerin akışının gözetimidir. Yoksa, yönetim kurulu bir kontrol ve denetim organı değildir. Üst gözetimin normatif niteliği hükmün bizzat kendisinden anlaşılmaktadır.” denilerek, yönetim kurulunun günlük işler dışında kalan işleri karara bağlamak ve bunları denetlemekle yükümlü olduğu bir kez daha hüküm altına alınmıştır.

YTTK 375/1.b maddesi şirket yönetim teşkilatının belirlenmesinin yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında olduğunu hükme bağlamış olmasına rağmen aynı maddenin b bendi muhasebe ve finans konularının gösterdiği önemden ötürü, bu konunun, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında bulunduğunu ayrıca hükme bağlamıştır.

Söz konusu a ve b bentlerine ilişkin gerekçeye baktığımızda b bendinin gerekçesinde; “Örgüt şeması, yönetimde yer alan herkesin,

altlık-üstlük ilişkilerini, görev tanımlarını; bölümleri ve aralarındaki ilişkileri gösteren şemadır. Bu hükümle, yönetim kurulunun, yönetimin bir bütün halinde işleyişini görmesi, politikaların ve stratejilerin gerçekleştirilmesinde görevlilerin rolünü değerlendirmesi; insan kaynaklarının kullanılmasını izlemesi amaçlanmıştır. Şema, sistemin işleyişindeki aksaklıkların ve aksayan yerin belirlenmesine yardımcı olur. Kurul yönetimi devrederken de zaten örgüt şemasını tayin eder. Şemada yer almayan ayrıntıyı, diğer yetkililer belirleyebilir.” açıklamasının yer aldığını,

(c) bendinin gerekçesinde ise; “Muhasebenin bölüm olarak belirlenmesi ile kastedilen, kanuna ve genel kabul gören muhasebe ilkelelerine göre muhasebe örgütünün (bölümünün), konsolide hesap sisteminin, defter ve kayıtların tutulma kurallarının tespiti, hesap planlarının yapılması, yani, düzenin, bir anlamda muhasebe bölümünün örgütlenmesidir. Muhasebenin hangi ortamda tutulacağını da yönetim kurulu karara bağlar. Muhasebenin belirlenmesi ve programlanmasını, muhasebenin 515 inci maddede öngörülen dürüst resim ilkesine göre belirlenmesini de içerir. “Düzenin kurulması” sözcüğünden de anlaşıldığı üzere, devredilmez olan “düzenin kurulması görevi”dir; yoksa muhasebenin tutulması devredilebilir ve yönetimin devri hallerinde bu husus açıkça ifade edilir.

Finansal denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir “iç-denetim” sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) gösterilmesidir. Şirket hangi büyüklükte olursa olsun, şirkette, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç-denetim örgütüne gereksinim vardır. Bir anonim şirketin denetimi sadece bir bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılamaz. Bir bağımsız denetim kuruluşunun onlarca, hatta yüzlerce müşterisi vardır; onlara birçok hizmet sunmaktadır. Her müşterisini içinden ve yakından izleyemez. Finansal denetim, bir anlamda “teftiş kurulu” nun yaptığı denetimdir. Finansal denetim iş ve işlemlerin iç denetimi yanında, şirketin finansal kaynaklarının, bunların kullanılması şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimini ve izlenmesini de içerir. Finansal denetim kurumsal yönetim kurallarının gereğidir.

Finansal planlama, bütçeleme ile yeterli likiditenin sağlanmasının güvence altına alınmasını ifade eder. Kurumsal yönetim kurallarının

ve çağdaş yönetim usullerinin gereği olan bu örgüt bütün anonim şirketler için gerekli değildir; şirketin yönetimi gerektiriyorsa finansal planlama zorunludur.” açıklamasının yer aldığını görmekteyiz.

Gerek madde hükmündeki açıklık gerekse gerekçede yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde yönetim kurulu üyelerinin, ticari defterler arasında yer alan muhasebeye ilişkin defterlerin tutulması ile ilgili ETTK’ya göre sorumluluğunu, üst düzeyde yönetim kapsamında kalan muhasebe ve finansal konularına ilişkin planlamanın yapılması ile sınırlı hale getirdiğini görmekteyiz.

Yasa koyucu üst yönetimden ne anlaşılması gerektiğini açıkça belirlemenin yanı sıra, söz konusu maddenin 1. fıkrasının b bendi ile, şirketin yönetim teşkilatının belirlenmesinin, d bendi ile yönetim teşkilatında görev alacak olan kişilerin atanmaları ve görevden alınmalarının yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında olduğunu belirtmiştir. Böylece, sorumluluğu üstlenen kişilerin, belirlenmesinde izlenecek yolu hükme bağlamıştır. Madde gerekçesine baktığımızda, d bendinde yer alan atama ve görevden alınma yetkisinin murahhas yönetim kurulu üyelerine bile devredilemeyeceğinin belirtildiğini görmekteyiz.

Gene madde metnine göre “Bu hükümdeki ‘müdürler ile aynı işlemler ve sahip kişiler’ ibaresi kendilerine yönetme görev ve yetkileri tanınmış olan kimseleri ifade eder. Görev ve yetki verilmesi ile kastedilen yönetim hakkının veya genel olarak yönetimin geçirilmesi, diğer bir ifadeyle ‘delegasyon’ değildir. Kastedilen, işlemlerin yürütülmesi aşamasına ilişkin yetkililerdir.” denilerek, yönetim kurulunun devrettiği görev ve yetkilerin sınırı belirlenmiştir.

C. Yönetim ve Temsil Yetkisi ile Sınırları

YTTK’nın 365. maddesine göre, anonim şirket yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Ancak yönetim kurulu, YTTK’nın 375. maddesinde yer alan devredilemez yetki ve görevleri dışında kalan görev ve yetkilerini devredebilir. Çünkü YTTK’nın 375. maddesine göre, yönetim kurulunun temel görevi “üst yönetimi” gerçekleştirmek ve “üst gözetimi sağlamaktır.

ETTK'nın aksine YTTK'nın 367. maddesi yönetimin devrine ve 370. maddesi ise temsil yetkisinin devrine ilişkin açık hüküm getirmiştir.

Yönetimin devrine ilişkin olan YTTK'nın 367. maddesi, devrin koşullarını da hükme bağlamıştır. Söz konusu maddeye göre, yönetimin devredilebilmesi için;

Esas sözleşmede hüküm olması,

Yönetim tarafından bir iç yönergenin düzenlenmiş olması

koşullarının varlığı aranmaktadır.

Madde metnine göre, "Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler." Madde metninde yer alan bu açıklama özünde YTTK 375/1.b maddesinde yönetim kuruluna verilen devredilemez yetki ve görevler arasında yer alan, şirket teşkilatının belirlenmesi, görev ve yetkisinin bir başka yasa maddesinde yansımadır.

YTTK 370/2 maddesine göre ise, yönetim kurulu, şirketi temsil yetkisini, murahhas yönetim kurulu üye ya da üyelerine devredebileceği gibi müdür olarak üçüncü kişilere de devredebilir. Yani murahhas müdür atayabilir.

YTTK 371/1 maddesi ETTK 321/1. maddesi ile aynı hükmü taşımakta ve temsil yetkisinin kapsamını "Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilir." şeklinde belirtmektedir.

Bu kapsamda; şirketi yönetim görevi ve yetkisi ile şirketi temsil görev ve yetkisinin sınırlarını belirlemede yarar bulunmaktadır. Ancak, bu konuda ETTK'da ve YTTK'da bir hükme rastlamamaktayız. Kanımızca, şirketi temsil görev ve yetkisi, idare görev ve yetkisi ile oluşan bir kararın şirket dışındaki işlemlere yansımadır. Bu nedenle, şirketi temsil görev ve yetkisini kullanan bir kişi, yasalara ve şirket esas sözleşmesine uygun davranmak zorunda olduğu gibi, şirketi idare görev ve yetkisi ile yükümlü olan kişilerin karar ve işlemlerine de uygun davranmak zorundadır. Her ne kadar, ultra vires kuralının

kalkmış olması nedeniyle, şirketi temsil görev ve yetkisi ile donatılmış kişilerin, şirket esas sözleşmesine, şirket genel kurul kararlarına ve hatta şirketi yönetmek görev ve yetkisine sahip olan kişilerin karar ve işlemlerine aykırı olarak üçüncü kişilerle yapmış olduğu işlemler YTTK 371 maddede yer alan istisnalar dışında gene aynı madde hükmü gereğince şirketi bağlar. Elbette bu işlemlerden dolayı, işlemi gerçekleştiren kişilere karşı, şirketin aynı maddeden kaynaklı rücu hakkı bulunmaktadır.

Yönetim görev ve yetkisinin devri, iç yönergeye bağlanmış olmasına rağmen şirketin temsil görev ve yetkisi YTTK 373/1 maddesi gereğince tescil ve ilan edilmelidir.

D. Sorumluluğun Koşulları

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamaları, YTTK 553. maddesi ile birlikte değerlendirmekte yarar bulunmaktadır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre, yönetim kurulu üyesinin sorumluluğunun doğabilmesi için yasalardan veya esas sözleşmeden kaynaklanan görevlerini yerine getirmemiş olması gerekir. Elbette, genel kurul kararlarının yerine getirilmemiş olması da yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna yol açan bir başka sorumluluk nedenidir. Çünkü YTTK 375/1.f maddesinin son hükmü, genel kurul kararlarının yerine getirilmesini yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında saymıştır.

Her ne kadar YTTK 553/1. maddesi, yasalara ve esas sözleşmeye aykırılık hallerini sorumluluk nedeni saymış ise de, aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, gerek yasalara ve esas sözleşmeye aykırılık halinde ve yolsuzlukların varlığı halinde, yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmesi için, sorumluluk doğuran bu olayların ya da kararların, yönetim kurulu üyelerinin kontrolünde gelişmiş olmasını da şart olarak aramaktadır.

Gene aynı fıkra hükmünün son cümlesine göre, "...bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz."

Söz konusu maddenin ikinci fıkrası, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna bir sınırlama daha getirmiştir. Bu madde hükmüne

göre, yönetim kurulu üyeleri, devredilemeyen görev ve yetkiler dışında kalan bir görev ve yetkiyi yasal koşullara uygun olarak devretmiş ise, yönetim kurulu üyesinin sorumluluğu, sorumluluğu iddia edenin, yapılan devir işleminde, görev ve yetkiyi devir alan kişinin, seçiminde makul özenin gösterilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Her ne kadar YTTK nelerin makul neden olarak kabul edileceğine dair bir hüküm içermiyorsa da, bu konu hukuk hayatımızda sık sık uyguladığımız ve genelde hakimin takdirine dayalı bir konudur. YTTK 553/2 maddesinde, yönetim kuruluna yüklenilen seçimde makul kişinin seçilmesine ilişkin yükümlülük özünde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 628. maddesinde yer alan yükümlülük ile aynı niteliktedir.

Görüldüğü gibi, yasa koyucu, yönetim kurulunun devir işleminde yasalara uygun davranması ve seçimde makul kişiyi seçmesi diğer bir anlatımla seçimde özen göstermesi halinde sorumluluğu olmadığını kabul etmektedir.

Yasa koyucu, yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulmalarına ilişkin koşulları ETTK'ya göre daha sıkı koşullara bağlamıştır. Kanımızca, bu sınırlama getirilirken yönetim kurulu üyelerinin baskın özelliğinin servet sahibi/varlık sahibi kişiler olarak sermayedar niteliğini elde etmiş olmaları nedeniyle, onların profesyonellik gerektiren tacirlik ve yönetim konularından ötürü sorumlu tutmamaları düşüncesi hakim olmuştur. Eğer onlar, kanunda ve esas sözleşmede belirtilen devredilemez görev ve yetkilerini yerine getiriyorsa, görev ve yetki devrinde yasalara uygun davranıyorsa özellikle teşkilatlanmayı sağlayan kuralları doğru belirlemiş ise, devredilen kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermişler ise yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundan söz edilemeyecektir.

YTTK 446/1.c ve d fıkraları, yönetim kurulu üyelerinin, genel kurul kararlarının yerine getirilmemesinden kaynaklı olarak, doğan sorumluluğunun, yönetim kurulu üyesinin tek başına ya da kurul olarak açacağı iptal davası ile sınırlandırılabilen hükümünü getirmiştir.

ETTK 336/1 maddesinde yer alan şirket yönetim kurulunun zarardan hepsinin müteselsilen sorumluluğu yerine YTTK 557. maddesi sorumluluğa ilişkin kuralların uygulanmasında öncelikle kişinin kendi kusurunun dikkate alınması gerektiğini hüküm altına almıştır. Kısaca farklılaştırılmış teselsül uygulamasını hukukumu-

za kazandırmıştır. Gene aynı fıkra hükmüne göre, yönetim kurulu üyeleri arasında teselsül uygulanabilmesi için meydana gelen zararda birlikte kusurlu olmaları gerekmektedir. Söz konusu maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları değerlendirildiğinde, teselsül kurallarının uygulanmasında, hâkim her bir üyenin kusurunu belirlemede resen hareket etmekle yükümlü olup, tüm yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu içeren bir sorumluluk davasında bile resen bu ilkeyi gözeterek farklılaştırılmış teselsül doğrultusunda karar vermekle yükümlüdür.

YTTK'nın ilk yayınlandığı halinde, diğer bir anlatımla YTTK 553. maddesinin değişikliğinden önceki halinde, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna ilişkin kuralların uygulanmasında ispat yükü yönetim kurulu üyelerine yüklenmiş idi, değişiklik ile ispat yükü, sorumluluğun varlığını iddia eden tarafa yüklenmiştir. Bu konunun 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ("HMK") ispat ve delil yükü kuralları ile değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.⁵

E. TTK açısından VUK md. 10 ve AATUHK mükerrer 35 inci maddesinin değerlendirilmesi

Yukarıda yer alan bu açıklamalar ışığında VUK 10 ve AATUHK mükerrer 35 inci maddesini değerlendirmekte yarar bulunmaktadır.

YTTK 375 maddesi hükmüne göre, defter tutmak görevi, maddenin 1/f bendinde yer alan istisna dışında, yani pay defteri ile yönetim kurulu ve genel kurul karar defterleri dışındaki defterler açısından yönetim kurulunun devredebileceği görev ve yetkiler arasında yer almaktadır.

YTTK 557. maddesi hükmüne göre, yönetim kurulunun devrettiği görev ve yetkilerden ötürü sorumlu tutulması için, devredilen kişinin seçiminde makul özenin gösterilmemiş olması gerekmektedir. Üstelik YTTK 557. maddesi farklılaştırılmış teselsülü getirdiğine göre, yönetim kurulunun müteselsilen sorumlu tutulmaları için, aynı somut olayda aynı kusuru birlikte işlemiş olduğunun kanıtlanması gerekmektedir.

⁵ İspat yükü konusu aşağıda, "1. VUK Açısından Değerlendirme" başlığı altında "B. Usul Hukuku Açısından Değerlendirme" başlıklı kısımda ayrıca ele alınacaktır.

VUK 10 maddesini incelediğimizde, tüzel kişinin vergi mükellefi olması halinde, tüzel kişiliğe düşen görevler, tüzel kişinin “kanuni temsilcisi” tarafından yerine getirilmek zorundadır. Gene aynı madde hükmüne göre, tüzel kişinin yerine getirilmemiş görevlerinden yani ödenmemiş vergilerinden, kanuni temsilci, şahsi mal varlığı ile sorumludur. YTTK 64 maddesinin gerekçesini dikkate aldığımızda, bu konuda sorumlu tutulması gereken, kanuni temsilcinin, muhasebe düzeni ile görevlendirilen ve YTTK’ya göre görev ve yetki devredilen profesyonellerin olması gerekmektedir.

Bu durumda, tüzel kişiliğin vergiye ilişkin görevlerinin yerine getirilmesi ve hatta vergi daireleri karşısında temsili, yönetim kurulunun devredilemez yetkileri arasında yer almadığına göre, görev ve yetki devri yolu ile kanuni temsilci belirlenmiş hale gelir. Eğer böylesi bir görev ve yetki devri, YTTK’ya uygun olarak gerçekleştirilmiş ise, yönetim kurulunun öncelikle sorumluluğu, görevlinin seçiminde gösterilen özenle sınırlı hale gelir. Bunun dışında yönetim kurulunun sorumluluğu, üst düzey yönetim ve üst düzey denetimle ilgili yükümlülüğünü yerine getirmemekten kaynaklanır. Örneğin, muhasebe planlamasını ya da finansal sistemi şirketin gereksinimi ile uyumlu olarak gerçekleştirilmemiş ise bundan ötürü sorumluluğu doğar.

Her ne kadar, bu güne kadar olan uygulamada, tüzel kişinin kanuni temsilcisi, borcun ödenmemesinden ötürü sorumluluğuna gidilemeyeceğini örneğin VUK 13 maddesinde yer alan mücbir sebeplerden birine ya da maddede yer alan “gibi” ibaresinden yararlanarak, kabul edilebilir bir mücbir sebebi ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilirken yani mücbir sebebe ilişkin maddi vakıayı ileri sürmek ve kanıtlamak görevi kanuni temsilciye ait iken, kanımızca, YTTK’nın 553 inci maddesi hükmü nedeniyle, kanuni temsilcinin sorumlu olduğunun kanıtlanması vergi idaresine yüklenmiş olmalıdır. Üstelik bu sorumluluk saptanırken, vergiyi tahakkuk ettiren ve de uyuşmazlığı çözmekle yükümlü olan vergi hakimi resen farklılaştırılmış teselsül ilkesi doğrultusunda hareket etmek zorundadır.

Unutulmaması gereken bir husus, uygulamada riayet edilmemekle birlikte ETTK döneminde de, yönetim kurulunun sorumluluğu kusur sorumluluğu olarak kabul edilmekte ve vergi dairesi dışında

kalan tüm gerçek kişi, özel hukuk tüzel kişisi ve kamu hukuku tüzel kişisi, bu hüküm nedeniyle, kanuni temsilcinin kusurunu kanıtlamakla yükümlüydü. Bugün, YTTK'da yer alan hükümlere, özellikle YTTK 553 maddesinde, yönetim kurulunun sorumluluğunda ispat yükünün kime düştüğüne ilişkin değişiklikten sonra, vergi dairelerinin ispat yükü ile yükümlü olmadığını beyan etmek yasama organının iradesini yanlış yorumlamak anlamına gelir.

Aynı şekilde, yapılan hizmetler ya da alım-satımdan ötürü, tüzel kişi vergi kesmekle yükümlü ise, bu yükümlülük onun adına kanuni temsilcisine aittir. Yani kanuni temsilci, böylesi bir kesinti hatasından ötürü, tüzel kişinin ödeyemediği vergiden ötürü, şahsi mal varlığı ile sorumludur. Bu yasa maddesinden kaynaklı sorumluluk, tüzel kişiye ait vergilerin ödenmemesinden kaynaklı vergilerin sorumlusunu belirlerken yaptığımız gibi, kesintiler nedeniyle doğan vergisel ödevi aynı kanuni temsilciye yani görev ve yetki devrettiğimiz kişiye ya da işletmenin gerekleri dikkate alınarak, başka bir kişiye örneğin şube sorumlusuna ya da alım-satım müdüre devredilen görev ve yetki ile devredilebilir. Yani kişi kanuni temsilci olarak atanmış olur.

VUK kanuni temsilci denmiş olmasına rağmen, tüzel kişi temsilcileri yani anonim şirket yönetim kurulu üyeleri, idare ve temsil yetkisini devrederek sorumluktan kurtulmayı ilmi ve yargısal platformda işlemediklerinden ve de vergi dairesi açısından yönetim kurulunun sorumlu tutmak kolay olduğu için, kanımızca var olan olanaklar kullanılmamıştır.

AATUHK uygulamasında dikkatli olmak gerekmektedir. Çünkü VUK 10 maddesi hükmü ile AATUHK mükerrer 35 maddesi hükmü bir birinden farklıdır. AATUHK 1. maddesine göre, "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri

tatbik olunur.” Bu nedenle de, bu kapsamda kalan tüzel kişi borçlarının ödenmemesinden ötürü kanuni temsilci AATUHK gereğince, şahsi mal varlığı ile sorumludur. Aynı düşünce ile hareket edersek, yasaya uygun olarak görev ve yetki devredilmiş kişi kanuni temsilci olacağından ötürü, bu yöndeki sorumluluk da yönetim kurulu yerine kanuni temsilciye geçmiş olacaktır. Örneğin SGK'dan kaynaklı işlemlerde, böylesi bir devir ile personel müdürü sorumlu hale getirilecektir.

Her ne kadar, gerek VUK gerekse AATUHK tüzel kişi borçlarının yönetimle görevlendirilmiş kişilerden tahsiline olanak vermiş ise de, borcun nedenine göre bu iki yasadaki birinin uygulanması gerekecektir.

AATUHK mükerrer 35. maddesinin 5 ve 6 fıkralarının iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 gün ve 2014/144 E 2015/29 K sayılı kararına baktığımızda, Anayasa Mahkemesi'ne göre tüzel kişide temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için, kusurun var olması gerekmektedir. Bilindiği gibi, anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğunu düzenleyen YTTK 557. maddesine baktığımızda, yönetim kurulu üyelerinin, sorumluluklarının, farklılaştırılmış teselsül kavramına uygun olarak ve YTTK 553 maddesi ile kusuru ispat davacı da olmak üzere düzenlendiği ve YTTK 553. maddesi hükmü ile genel anlamda özen borcunun yerine getirilmemiş olmasının yönetim kurulu üyesinin sorumluluğuna yol açmayacağına hükme bağlandığını görmekteyiz. Üstelik, yasanın ilk halinde, kusursuzluğun yönetim kurulu tarafından ispatı gerekirken yapılan değişiklikle ispatın davacıya yüklenmiş olması, bu konuda ki yasamanın düşüncesini açıkça ortaya koymaktadır.⁶

Vergi idaresine tanınan, inceleme, belge isteme gibi hakları bir yana bırakırsak, vergi idaresinin, ispat yükünden kurtulduğuna buna davalı mükellefin katlanması gerektiğine ilişkin bir hükme rastlamamaktayız. Elbette somut olayın gereği ispat yükünün davalı mükellefe düşmesi hali hariç.

⁶ Ender Dedeoğaç/Oğuzhan Sapan, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2013, s.80-86.

II- Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

1. VUK Açısından Değerlendirme

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin vergi sorumluluğu ele alınırken öncelikle konu; VUK'da yer alan vergi cezaları; vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve vergi suçları ve cezaları bakımından maddi hukuk yönüyle ele alınmalı daha sonra da usul hukuku açısından değerlendirilmelidir.

A. Maddi Hukuk Açısından Değerlendirme

Vergi hukukunda kişilerin kanuna aykırı davranışları, niteliklerine göre vergi suçlarını ya da kabahatlerini oluşturmaktadır. Bu suçlara ve kabahatlere verilecek cezaların nitelikleri ve usulleri de yine farklı şekilde belirlenmiştir. Vergi suç ve cezaları konusunda yasal mevzuatta doğrudan tanımlar mevcut olmamakla birlikte öğretide bu konuda çeşitli görüşler dile getirilmekte ve farklı sınıflama ve tanımlarla konu ele alınmaktadır.⁷

Bilindiği gibi, VUK'da yer alan cezalar, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren eylemlerden kaynaklı olanlar ve olmayanlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektirmeyen eylemler kabahatler kapsamında değerlendirmeye başlanmıştır. Bu durumda, vergi uygulamalarından doğan yasaya aykırı eylemleri suçlar ve kabahatler olarak ayırmak konuyu anlamak açısından yararlı olacaktır.⁸

⁷ Özellikle de ceza hukukunda yapılan düzenlemeler sonucu suç ve kabahat ayrımının esas alınması, TCK'da kabahatlere yer verilmeyerek bu konunun ayrı bir Kabahatler Kanunu ile düzenlenmesi sonrası vergi ceza hukukunda da farklı yaklaşımlar gündeme gelmiş, kavramsal bir takım tartışmalar öğretide dile getirilmiştir. Bu çalışmanın konusu itibarıyla bu konudaki farklı değerlendirmelere değinilmeyecek, vergi suçu ve vergi kabahati şeklindeki sınıflama ile konu ele alınacaktır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için ve genel olarak vergi ceza hukuku konusunda bkz.Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara 2014, s.479-597.

⁸ Konuya aşağıda ayrıca "3. Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirme" başlıklı kısım altında da değinilecektir.

Bu anlamda VUK'da yer alan bazı eylemler, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır ve bu fiillerin yargılamaları ceza mahkemelerinin görev alanına girmekte, bu eylemlerin karşılığı olarak da hürriyeti bağlayıcı ceza verilmekte ayrıca suçun niteliğine göre idari yaptırım kararı da bu hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte verilebilmektedir. VUK'da yer alan bu vergi suçları; kaçakçılık suçları (md.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (md.362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (md.363) şeklindedir.

VUK'da yer alan bazı eylemler bakımından ise bu eylemlerin niteliklerini belirleme ve yaptırım uygulama yetkisi idareye verilmiştir. Vergi kabahatleri olarak nitelendirilen bu davranışlar, kanunda öngörülen şekli vergi ödevlerini ihlal eden ve dolayısıyla vergisel kamu düzenini bozan ve bu nedenle idarenin yaptırım uyguladığı hukuka aykırı davranışlardır.⁹

Kabahatler olarak değerlendirdiğimiz eylemler VUK 344 maddesinde vergi ziyası, 351 maddesinde usulsüzlük (usulsüzlük kendi içinde birinci derece ve ikinci derece olarak ikiye ayrılmaktadır), 353 maddesinde özel usulsüzlük ve mükerrer 355 maddesinde bilgi vermeme olarak sayılmıştır. VUK 351 maddesinde yer alan birinci ve ikinci derece usulsüzlük hallerinden nelerin şirketleri ilgilendirdiğini, belirlediğimizde;

Defter tutmamak

Muhasebeye ilişkin kayıtların düzensiz olması

İşe başlamanın bildirilmemiş olması

Tasdike tabi defterlerin tasdiklerinin yaptırılmaması

Kesilmesi gereken gelir vergisine ilişkin tarh işlemlerinin yapılmamış olması

Vergi Yasaları gereğince yapılması gereken bildirimlerin yapılmamış olması

Vergi beyannamelerinin düzenlenmesinde yapılan hata ve noksanlıkların bulunması

⁹ Bkz. Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 59, Sayı: 4, Yıl: 2010, s.770-771. sayfa aralığı: s.767-795.

Bunların yukarıda saydığımız hususlarla sınırlı olduğunu görürüz. Yapılan belirlemeyi yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkilerini düzenleyen YTTK 375 inci maddesi açısından değerlendirdiğimizde, bu eylemlerin diğer bir anlamda görevlerin hiç birinin bu madde kapsamında kalmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, olayı yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer alan muhasebe planını yapmak ve bunun işlerliği sağlamak için gereken emirleri vermek hükmü kapsamında değerlendirdiğimizde, usulsüzlük kapsamında kalan tüm eylemlerin, söz konusu plan kapsamında düzenlenmesi ve görev dağılımı yapılarak sorumlularının belirlenmesi gerekir.

Özel usulsüzlük eylemlerinin neler olduğu ve bunların yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer alıp almadıklarını saptayabilmek için VUK 353 maddesine baktığımızda, bu eylemlerin, işletmenin satış, satın alma vb. eylemlerinden kaynaklı olarak verdiği belgeleri vermemek olarak belirlendiğini görmekteyiz. Zaten işletmenin organizasyon yapısına göre bu günde, bu eylemler işletmenin yardımcı elamanları tarafından çözülen eylemler olup, devredilemez görev ve yetki kapsamında yer almayan görev ve yetkililerdir.

Ceza yargılamasını gerektiren eylemleri düzenleyen VUK 359. maddesini incelediğimizde, bu maddenin çeşitli şekillerde “kaçakçılık suçları ve cezalarını” düzenlediğini görmekteyiz.¹⁰

YTTK 375 ve 64. maddelerinin gerekçelerinde ve madde hükmünde, muhasebenin planlanması sorumluluğunun dışında kalan defter ve belgelerin tutulması, düzenlenmesi ve saklanması gibi işlemlerin işletmede yer alan işin uzmanlarınca yapılmasının amaçlandığı açık-

¹⁰ Bu fiilleri ana çizgileriyle şu şekilde ifade edebiliriz: 1) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, 3) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfaları yerine başka yapraklar koymak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, 4) yetkisiz olarak belge basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak.

landığına göre, özünde alınan ve düzenlenen belgelerin de bu kişiler tarafından düzenlenen belge ve defterler olması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, yasa gereği muhasebe düzenini oluşturarak görev ve yetki dağılımı yapıldığında, bu görev ve yetki de, görev devri yapılan kişiye geçmiş olacaktır.

Olayı cezaların şahsiliği, fiil ile fail arasındaki illiyet bağı açısından da değerlendirdiğimizde, görev devredilen kişinin sorumlu olması gerektiğini görmekteyiz. Bu yorum aynı zamanda Anayasamızda yer alan cezaların şahsiliği ilkesi ile de bağdaşır.¹¹

Gerek kabahatler gerekse suçlar kapsamında kalan eylemlerden ötürü, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundan söz edebilmek için, ya görev ve yetki devrinin YTTK hükümlerine aykırı olarak gerçekleşmiş olması ya da kabahat ya da suç oluşturan eylemin YTTK 375 inci maddesinde sınırlama da dikkate alınarak YTTK 375/1.e maddesinde düzenlenen üst denetim kapsamında kalmış olması gerektiğine inanmaktayız.

Konunun, Tahsilat Genel Tebliğinin VIII. bölüm hükümlerine göre değerlendirilmesinde de, yasalara uygun devir ile vergi yönünden sorumluluğun devir alana geçeceği anlaşılmaktadır.¹²

Bazı yazarlara göre, VUK 333/3 maddesi, hapis cezasının sorumlusunun fiili işleyen kişi olduğunu ifade etmekle birlikte, bu hükmün TTK'da yer alan yönetim kurulunun bu konuda, yasalara uygun bir devir işlemini gerçekleştirerek şirketin yönetimine ilişkin görev ve yetkilerini, devretmiş olması gerekir. Bu görüş, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin, 20.06.2001 Tarih ve E.2000/3350, K.2001/7004 sayılı kararında da benimsenmiştir.¹³

¹¹ Benzer görüş için bkz. Turgut Candan, "Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu" Erişim: <https://turgutcandan.com/2015.06.18/cezalarin-sahsiliği-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumluluk/> Erişim Tarihi: 02.06.2016.

¹² Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1) Bkz. Cevdet Akçakoca, "Tahsilat Genel Tebliğine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları (2)", Erişim: <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0130/>, Erişim Tarihi: 22.09.2016.

¹³ Şükrü Kızılot, "İyi Niyetli Şirket Yöneticisi Hapis Cezasından Nasıl Kurtulur", Hürriyet Gazetesi, 12.03.2009, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=28067&parentid=28053&categoryid=24145>, Erişim Tarihi:

Öğretide de belirtildiği üzere; “tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçimi ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, malvarlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılarak bir sonuca varılmalıdır.”¹⁴

B. Usul Hukuku Açısından Değerlendirme

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları yargılama usulü açısından ele alındığında tıpkı genel ilkelerde olduğu gibi, şirket tüzel kişiliğinin organ olarak sorumlu tutulmamaları gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu sonuca varılırken temel alınan da, Yönetim kurulunu oluşturan kişilerin sorumluluklarının gerek vergi hukuku gerek ceza hukuku açısından tespitine yönelik yapılan yargılamada uygulanacak usul kurallarıdır. Özellikle de sorumluluk tespiti açısından bu yargılamada uygulanması gereken resen araştırma ilkesi ve ispat konusu dikkate alınmalıdır.

Ceza yargılamasında ve vergi -idari yargılama yönteminde yargılama, yargıç tarafından yönetilir. Hâkimin, delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde, kendiliğinden hareket etme yetkisi vardır.¹⁵ Özel hukukta yargılamaya hâkim olan ilkeler ile kamu

22.09.2016.

¹⁴ Yiğit Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul 2004 Aktara, Mehmet Taştan, “Açıklamalı - İtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.12.

¹⁵ Soruşturma ve kovuşturma organları maddi gerçeği resen araştırmakla yükümlüdür. Bkz. Veli Özer Özbek/ Mehmet Nihat Kanbur/ Koray Doğan/ Pınar Bacaksız/ İlker Tepe, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012, s.603. Ayrıca bkz. Şeref Gözübüyük, “Yönetmelik Yargı”, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s.347. Vergi yargısında resen araştırma ilkesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş, değişiklikler işlenmiş, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.206-207; Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013; ayrıca konu hakkına bkz. Mehmet Yaşın, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.24-25; Yusuf Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir 1997; Ceza muhakemesinde resen araştırma ilkesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Devrim Aydın, Ceza Muhakemesinde Deliller, Yetkin Yayınevi; Doğan Gedik/Mahir Topaloğlu, Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık

hukukundaki bu konudaki ilkeler birlikte değerlendirildiğinde çok önemli farkların olduğu açıktır. Davacının iddiasını hangi delillerle ispat etmesi gerektiği, hakim delilleri nasıl toplayacağı gibi konular ilgili Kanunlarda ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğu kamu hukuku boyutuyla ele alındığında da bireysel menfaatlerin ötesine geçilerek gerek idari gerek cezai yargılamalarda hakim, yalnızca tarafların ileri sürdüğü belge ve bilgilerle yetinmemesi gerektiği aynı zamanda davanın çözümünde gerekli gördüğü bütün araştırmayı da kendisinin yapma yetki ve görevi olduğu şüphesizdir. Bu anlamda “resen araştırma ilkesi” delil serbestisi ve ispat faaliyeti ile de iç içedir.

Bilindiği üzere; “Ceza muhakemesinde, esas olarak, fiilin fail tarafından işlendiği veya işlenmediği konusunda, hukuk düzenince kabul edilen vasıtalarla, yargılama makamının tam bir kanaate ulaşmasını temin işine ispat denir.¹⁶ Vergi hukukunda da ispat, “bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konulması faaliyettir.”¹⁷

Delil ise, genel olarak ispat araçlarına verilen addır. Maddi gerçeğe ulaşma, olguların kanıtlanması deliller yardımıyla olur ve kamu hukukunda ispat sistemi bir bütün olarak büyük önem arz eder.

Kural olarak ispat külfeti, iddiada bulunan kişiye düşer. Bu kural ceza yargılamasında ve idari yargılamada da bu şekildedir.¹⁸

Kamu hukukunda, “taraflar arasındaki dengesizlik, yönetilenlerin yönetime karşı korunması gibi nedenlerle kanıtlama yükünü saptama açısından mahkemelere geniş yetkiler tanınmıştır.”¹⁹

lehine Yorumlanması, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s.17 vd.

¹⁶ Veli Özer Özbek/Mehmet Nihat Kanbur/Koray Doğan/Pınar Bacaksız/ İlker Tepe, Ceza Muhakemesi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012, s.603.

¹⁷ Mehmet Yüce, Mali Yargılama Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s.121.

¹⁸ Ceza muhakemesinde ispata yönelik yürütülen faaliyetler konusunda detaylı bilgi için bkz. Devrim Aydın, Ceza Muhakemesinde Deliller, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014; Doğan Gedik/Mahir Topaloğlu, Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık lehine Yorumlanması, Adalet Yayınevi, Ankara 2014. Vergi hukukunda ispat konusunda bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş, değişiklikler işlenmiş, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, Mehmet Yüce, Mali Yargılama Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014,

¹⁹ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s.470.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nda da deliller ve ispat konusunda pek çok özel düzenleme yer almaktadır. Örneğin; "Delillerin ortaya konulması ve tartışılması" başlığı ile konu ayrıntılı şekilde düzenlenmiş²⁰ özellikle de 207. madde ile delil bildirmede süre olmadığı, maddi gerçeğe ulaşma ve ispat konusuna verilen önem vurgulanmıştır.

Vergi mevzuatı açısından ise; daha önceden ispat konusunda özel bir düzenleme yer almamaktaydı. Yapılan değişiklikle VUK'a bu konuda düzenlemeler eklenmiştir bu kapsamda VUK md. 3/b gereği ispat yükü her bir somut olay açısından değerlendirilmelidir.²¹ VUK 3/b maddesine baktığımızda, söz konusu maddenin TMK ve HMK'nın ispat kuralına uygun olarak düzenlendiğini görmekteyiz. VUK 3/b maddesine göre "iktisadi ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Hukuktaki genel kurala uygun olarak vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır; bir olaydan kendi lehine sonuç çıkartacak olan taraf bunu ispat zorundadır. "VUK md.3 b bendi üçüncü fıkrası ekonomik, ticari ve teknik gereklere değinmek suretiyle genel, objektif koşullara uymayan durumlarda ispat yüküne, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayana değinmek suretiyle de sübjektif durumlarda ispat yükünün yer değiştirmesine ilişkin düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır."²²

Gene vergi kanunlarına göre, vergi idarelerine usulüne uygun olarak düzenlenen belge, kayıt ve beyan ve bildirimlere, aksini kanıtlayamadıkları sürece, itibar ederek vergilendirme işlemi yapma zorunluluğu getirilmiştir.

²⁰ Bkz. CMK dördüncü bölüm md.206-218 .

²¹ Öğretide çeşitli görüşler dile getirilmekle birlikte "vergi yargısında kanıtlama yükünün (ispat külfeti) , yani ileri sürülen olgunun doğruluğunu kanıtlama ödevinin, savda bulunan kişiye ait olduğu söylenebilir." bkz. Mehmet Yaşın, Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.111. Karş. "Bir hususun ispatı sadece mükelleflerden veya sadece vergi idaresinden beklenen bir durum değildir. İspat hem mükelleflerden hem de vergi idaresinden beklenir." bkz. Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara,2012, s.49-50.

²² Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş, değişiklikler işlenmiş, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.202-203. Ayrıca bkz. Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.48-51.

Yukarıda yer alan kurallar doğrultusunda vergi idaresi, öncelikle vergilendirmeye ilişkin tüm işlemlerini mükellefin beyan ve belgelerine dayanarak yapmak zorundadır. Eğer, mükellefin bu beyan ve belgelerinde, VUK 3/b maddesinde belirtilen hususlardan biri söz konusu ise ve bu mükellef hakkında, işlem yapmak gereğini duyarsa, ispat yükünün kendisinde olduğunu bilerek hareket etmesi gerekecektir. Bu yükümlülük doğrultusunda ilk kanıtlanması gereken şey, belge ya da beyanın aksini kanıtlamak olacaktır.

VUK'a göre kural, kanıt serbestisi olduğuna göre, "vergi idaresi de vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerini hukuka uygun olarak elde edilmiş olmak kaydı ile (AY md.38/6) her türlü delil ile ispatlayabilir."²³

Olayın bir başka boyutu ise, idare hukukunda yatmaktadır. Bilindiği gibi, idare ilk aşamada gerekçe göstermekle yükümlü değil ise de, istendiğinde gerekçesini bildirmekle yükümlüdür. Burada yer alan ispat yükünü bu açıdan da değerlendirmek ve idarenin vergisel işlemlerinde gerekçeye dayalı olarak hareketinin bir zorunluluk olduğunu kabul etmek gerekecektir.

Olayı ceza hukuku boyutundan değerlendirdiğimizde Yargıtay İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulu ("YİBBGK") kararını hatırlamakta yarar bulunmaktadır.²⁴ Söz konusu karara göre, eğer bir ceza davası, özel hukukla ilgili bir olaydan kaynaklanıyorsa, ispatın özel hukuk kuralları ile yapılması gerekmektedir. Her hukuk dalı az veya çok başka hukuk dalları ile ilişki içindedir. Vergi usul hukuku da kanaatimizce, özel hukuk alanı ile sıkı bir ilişki içinde olduğundan²⁵ bu konuda yapılacak ceza kovuşturmalarının da bu YİBBGK kararı

²³ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat: Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü Maddesi: Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat", Erişim: <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/>, Erişim Tarihi: 22.09.2016.

²⁴ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 24.03.1989 tarih, E: 1988/1, K: 1989/2 sayılı kararı. Bu içtihadı birleştirme kararının halen varlığını sürdürmekte olup olmadığı, bağlı delil ilkesinin kabul edilip edilemeyeceği gibi konular üzerine çeşitli farklı görüşler dile getirilse de kanaatimizce konu hakkında ayrıca Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.02.2013 tarih ve E: 2012/11-1086, K: 2013/40 sayılı kararı dikkate alınmalıdır.

²⁵ Vergi hukukunun özel hukukla olan ilişkisi konusunda öğretilerde de çeşitli yaklaşımlar dile getirilmiştir. Bu konuda örneğin bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş, değişiklikler işlenmiş, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.4-5.

dikkate alınarak yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bunun temel nedeni de vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkisinde prensip olarak özel hukuk biçimlerini, kavramlarını kabul etmesi ve esasen bir “para borcuna” dayanması ve devletin de vergi ilişkisinin “alacaklısı” olmasıdır. Nitekim vergi alacağı, VUK’un 19. maddesinde vergiyi doğuran olay başlığı ile belirtildiği şekilde; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakta ve vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir. Yine VUK’un 3. maddesinde vergi kanunlarının uygulanması ve ispat başlığı ile de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin ispatı konuları düzenlenmiştir. O halde ispat konusunun, VUK ilgili hükümlerinin YİBBGK kararı ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Ayrıca; idare tarafından verilen kabahat niteliğindeki cezalar açısından ceza yargılaması ile hâkim tarafından VUK 367/iv maddesine göre verilen cezaları birlikte değerlendirdiğimizde, ceza hakiminin vermiş olduğu kararın, idare tarafından verilecek olan cezayı bağlamayacağını da belirtmek isteriz.²⁶ Kanımızca bu yorum, TBK’da yer alan, hukuk hâkimi ceza hakiminin beraat kararı ile bağlı değildir, kuralının vergi hukukuna yansımaları olarak değerlendirilmelidir.

O halde, vergisel ve cezai açıdan anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğu tespit edilirken resen araştırma ilkesi ve ispat konusunun da hatırdan tutulması ve yargılamalarda somut olayın özelliğine göre şekli sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin değil mahkemelerce resen de yapılacak araştırmalar ile yönetim ve temsil yetkisi ile kişilerin işlenen fiil kapsamındaki rolleri de dikkate alınarak gerçek sorumluların tespiti gerekmektedir.

2. Ceza Kanunları Açısından Değerlendirme

Anonim şirketlerde cezai sorumluluk konusu yönetim kurulu üyelerinin şahsi olarak işledikleri suçlar dışında özellikle, yönetim kurulu üyelerinin işlenen bir suç dolayısıyla sorumlu tutulması yahut da yönetim kurulu üyelerinin işledikleri suçlardan dolayı şirketin sorum-

²⁶ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı 2012), s.3-26.

luluğuna gidilmesi şeklinde karşımıza çıkabilmekte ve bu konu çeşitli açılardan sorun oluşturmaktadır. Genel olarak bu tip cezai sorumluluk ve yaşanan sorunların çözümü konusunda Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) yer alan genel hükümler belirleyici olacaktır. Nitekim; TCK'nın Özel kanunlarla ilişki başlıklı 5. maddesi uyarınca; "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." Bu nedenle yalnızca TCK'da yer alan suç tipleri için değil, özel nitelikli ceza kanunlarında yahut da ceza içeren çeşitli kanunlarda yer alan suç tipleri bakımından da bu genel sorumluluk ilkeleri uygulama alanı bulacaktır.

Ülkemizde anonim şirketlerin faaliyet konularının genişliği de dikkate alındığında karşılaşılabilecek suç tiplerinin ve uygulanacak kanun hükümlerinin çok çeşitli olabileceği açıktır. Şirketlerin faaliyet konularına göre her bir şirket bakımından karşılaşılabilecek sorunlar ve uygulanması muhtemel olan kanunlar özel olarak ele alınarak kendilerine özgü bir takım değerlendirmeler yapılabilir ancak burada detaya girilmeyecek olup genel olarak farklı suç tipleri yahut da kanun hükümleri uygulansa da ceza hukukunun temel prensipleri ışığında anonim şirketlerde cezai sorumluluk konusu ele alınmaya çalışılacaktır.

Cezai sorumluluğun belirlenmesi TCK'da genel hükümler arasında düzenlenmiştir. Bu kapsamda özellikle şahsilik, kanunilik prensibi, kast ve taksir somut olaya göre işlenen suçlar açısından dikkate alınmalıdır.

Yönetim kurulu üyelerinin işlenen bir suç dolayısıyla sorumlu tutulması yahut da yönetim kurulu üyelerinin işledikleri suçlardan dolayı şirketin cezai sorumluluğu konuları öncelikle şahsilik ilkesi açısından ele alınmalıdır. Bilindiği üzere bu ilke, öncelikle anayasal bir ilkedir. Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38. maddesinde açıkça ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilmiştir. Nitekim TCK da Anayasa'ya uygun bir biçimde bu kuralı vurgulamıştır. TCK'nın Ceza sorumluluğunun şahsiliği başlıklı 20. maddesi; " (1) Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz.

(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." şeklindedir.

Örneğin VUK'da yer alan kaçakçılık suçları ve cezaları ile ilgili olarak bu kanunda ayrıca düzenleme yapılmıştır. VUK'un tüzel kişilerin sorumluluğu başlıklı 333. maddesine göre; "Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir." (md.333/3) O halde VUK'un cezai sorumluluk için tam da olması gerektiği şekilde "fiili işleme" koşulunu getirmiş olduğu açıktır. VUK'un sistematigi içinde tüzel kişiler açısından kusursuz sorumluluk ya da organ sorumluluğu söz konusu değildir. Öğretide de bu görüşümüze benzer şekilde, tüzel kişiler için, bir bütün olarak organ sorumluluğundan uzaklaşan temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğunun kabul edildiği belirtilmektedir.²⁷ O halde ceza sorumluluğunun şahsiliği gereği, öncelikle; bir yönetim kurulu üyesinin işlediği bir suç dolayısıyla başka bir yönetim kurulu üyesinin ya da bir bütün olarak yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulmaması gerektiği açıktır. Tüzel kişiler açısından da şahsilik prensibi geçerlidir ve tüzel kişiler açısından bahse konu suç oluşturan fiil ile irtibatı olan ve hukuka aykırı fiili ile suçu işleyen kişinin cezalandırılması gerekmektedir. Bu itibarla da; suçun şekli sorumlusu olan kanuni temsilciler değil, "suçun ayrıntısını bilen ve suçun oluşumda rolü olan" temsilciler veya kişiler cezalandırılmalıdır.²⁸ Ceza verilebilmesi için de tüzel kişiliği kimin temsil ettiği, bu kişi veya kişilerin işlenen fiil ile bir ilgilerinin olup olmadığı, konunun ayrıntısına hâkimiyet durumları, oluşumda rollerinin olup olmadığı gibi illiyet bağı hususlarının araştırılması gerekmektedir. Bu yapılmadığı takdirde öncelikle şahsilik prensibi gereği kişiye ceza verilemeyecektir; çünkü ceza yaptırımı, suç oluşturan fiil ile ilgisi olmayan yalnızca temsil yetkisi olması dolayısıyla sorumlu olduğu kabul edilen bir kişiye uygulanamaz.

Bu sebeple aşağıda ayrıca belirtileceği üzere, sorumluluğun diğer yönetim kurulu üyelerinde olmaması için şahsilik prensibi kapsamında "fiillerin" kişi ile irtibatlandırılması gerekmektedir.

²⁷ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011, s.382; Mehmet Taştan, Açıklamalı - İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.10.

²⁸ Benzer görüş için bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011, s.382. Mehmet Taştan, Açıklamalı - İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.10.

Bir diğer yandan tüzel kişiler açısından konu ele alındığında, tüzel kişilerin suç faili olup olamayacağı konusundaki tartışmalar bir yana bırakılırsa²⁹, TCK'nın sistematığı gereği, yalnızca gerçek kişiler bir suçun faili olabileceğinden tüzel kişilerin cezai sorumlulukları bulunmamaktadır.³⁰ Özel hukuk tüzel kişileri açısından suç faili olma ve cezai yaptırıma hükmedilme mümkün olmamakla birlikte işlenen suç dolayısıyla tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri niteliğinde yaptırımlara hükmedilmesi mümkündür.

Anonim şirketin tüzel kişi olduğu dikkate alındığında işlenen bir suç nedeniyle, şirketin de yaptırımlara maruz kalabileceği hususu dikkate alınmalıdır. TCK'nın ceza sorumluluğunun şahsiliği başlıklı 20. maddesinde tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağı ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların saklı olduğu belirtilmiş ve TCK'nın özel hükümler kısmında yer alan çeşitli suç tiplerinde de tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanabileceği ilgili madde hükümlerinde açıkça belirtilmiştir. Ayrıca uygulanacak güvenlik tedbirleri de TCK'nın 60. maddesinde “*Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirleri başlığı altında* “ (1) Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet halinde, iznin iptaline karar verilir.

(2) Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır.

(3) Yukarıdaki fıkralar hükümlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hakim bu tedbirlere hükmetmeyebilir.

²⁹ 5237 sayılı TCK'nın kabulünden sonra bu yöndeki tartışmaların bir anlamı kalmamıştır. Ancak tüzel kişilerin suç faili olup olamayacağı konusunda temelde iki görüş bulunmaktadır. Bunlar birbirinden oldukça farklı gerekçelere sahip bulunan Gerçeklik ve Varsayım teorileridir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, 2013, s.56-58 vd.

³⁰ Tarih boyunca toplumların ceza siyasetindeki farklı yaklaşımları nedeni ile tüzel kişilerin tek başlarına ya da kendilerini temsil eden gerçek kişilerle birlikte bir suçun faili olup olamayacakları konusu tartışma konusu olmuştur. Konu hakkında özellikle de tüzel kişilerin esasını açıklayan teoriler ve ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/A.Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Ankara 2014, s.270-271 vd.

(4) Bu madde hükümleri kanunun ayrıca belirttiği hallerde uygulanır” şeklinde düzenlenmiştir.

O halde, somut olaya göre; örneğin, anonim şirkette yönetim kurulu üyesinin bir suç işleme halinde işlenen suçun niteliğine göre de, şayet tüzel kişi yararına haksız bir menfaat sağlanıyor ise bu durumda tüzel kişi Anonim şirket hakkında güvenlik tedbirlerine hükmolunması gerekecektir. Uygulamada sıkça karşılaşılan örnekler, TCK'nın 235-242. maddeleri arasında düzenlenen; Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar'dır. (Özellikle de ihaleye fesat karıştırma gibi.) O halde, bu örnek üzerinden hareketle, şirketin bu yaptırıma maruz kalması ve şirket hakkında güvenlik tedbirinin uygulanması için şirketin yararına haksız menfaat sağlanması koşulunun ispatı gerekmektedir. Çeşitli kanun hükümlerinde yer alan düzenlemeler bakımından konunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu örnek üzerinden hareket edildiğinde; bu ispat koşulunun sağlanamaması halinde şirket hakkında güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar uygulanamayacaktır.

Bir diğer yandan tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirlerinin uygulanması mümkün olmakla birlikte bunun yanı sıra tüzel kişilerin idari yaptırımlar nedeni ile de sorumlulukları söz konusudur.³¹

Konu, ayrıca kanunilik ilkesi açısından da ele alınmalıdır. Kanunilik ilkesi; “kanunsuz suç ve ceza olmaz” temel prensibi olarak Anayasa ve yasalar tarafından ferdi hürriyetin bir garantisi olarak kabul edilmiştir.³² TCK'nın *Suçta ve cezada kanunilik ilkesi* başlıklı 2. maddesi; “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.” şeklindedir. Anayasa'da da ifade edilen ve evrensel nitelikteki “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin gereği olarak da, hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin kanunda açık bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Kanunilik ilkesinin sonuçları ge-

³¹ Bu konu aşağıda “3. Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirme” başlığı ile ele alınmıştır.

³² Konu hakkında ayrıntılı açıklamalar bu prensipten ne anlaşılması gerektiği gibi konular için bkz. Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/A.Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Ankara 2014, s.93-94. Ayrıca genel olarak kanunilik ilkesi için bkz. Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara 2013, s.38 vd.

reği³³; kanunda suç oluşturan fiiller açıkça sayılmış olduğuna göre ve ceza kanunlarının uygulanmasında kıyasa da başvurulamayacağına göre bu sınırlayıcı hükümler, tüzel kişiler açısından da karşılaştırılması muhtemel kanunun hükümleri kapsamında ele alınabilir. Tüzel kişiler, faaliyet konularına göre ve her bir muhtemel somut olay açısından ilgili kanun hükümlerini nazara alarak, “fiiller ile kişileri iribatlandırabilir” ve bu şekilde yapılacak bir çalışma ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu konusunda netlik sağlanabilir.

Ayrıca yönetim kurulu üyelerinin cezai sorumluluğu değerlendirilirken TCK'nın suça iştirak hükümleri de hatırdta tutulmalıdır. Bu kapsamda özellikle faillik (md.37), azmettirme (md.38), ve yardım etme (md.39) hükümleri incelenmelidir. Bu aşamada, bu konunun ayrıntısına girilmeyecektir ancak somut olaya göre yönetim kurulu üyelerinin kanunda sayılmış olan bu şekilde bir “suça iştirak” sıfatları söz konusu değil ise, sorumlu tutulmalarının da mümkün olmadığı belirtilmelidir.

Benzer şekilde kast ve taksire ilişkin genel hükümlerin değerlendirilmesinde de bir üst paragraftakine benzer bir sonuca ulaşılmaktadır. Bir kişinin eyleminden sorumlu tutulabilmesi ve cezalandırılabilmesi için o kişinin eyleminde kusurlu olması gerekir. Failin psişik faaliyeti ile sonuç arasındaki ilişki olarak da tanımlanan kusur veya kusurluluk sorumluluk için gerekli bir koşuldur.³⁴ Failin isnat kabiliyetine (kusur yeteneği) sahip olması ve fiili de bilerek ve isteyerek işlemesi gerekir.³⁵

³³ Kanunilik ilkesinin sonuçları için bkz. Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.15 vd.

³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, 2013, s.173 vd.

³⁵ Hakan Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s.28 vd. Isnat yeteneği ile kusur yeteneği kavramları burada aynı anlama gelecek şekilde kullanılmıştır. Nitekim TCK'da isnat edilebilir olmayanlar kusur yeteneği olmayanlar şeklinde ifade edilmiştir. Örneğin bkz. md.37/2. Benzer tespit için bkz. Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara 2013, s.380 vd; TCK'nun isnat yeteneğini kaldıran veya azaltan nedenlerin düzenlendiği ilgili madde gerekçelerinde de “kusur yeteneği” ifadesinin kullanılmış olduğu görülmektedir. Örneğin TCK md. 31, 32 ve 34. maddelerin gerekçesi, Bkz. Cumhuriyet Şahin/İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Mevzuatı, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara 2007, s.140-145. Benzer görüş ve bu konudaki açıklamalar için bkz. Zeki Hafızoğulları, “5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Fail, Isnat Yeteneği, Isnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler” Erişim: <http://>

Anayasa'da yer alan kusur ilkesinin ve evrensel nitelikli kusursuz ceza olmaz ilkesinin bir gereği olarak, her bir somut olay açısından yönetim kurulu üyelerinin fiilleri bu kusur- kast veya taksir-(suçun niteliğine göre) dikkate alınmalıdır. Bu kusurun ispatlanamadığı durumlarda yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulması mümkün değildir. Bir diğer yandan cezai sorumluluk açısından örneğin, şirketteki yönetim kurulu üyelerinin ya da çalışan personelin suç işlemesi halinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu gündeme gelebilir ancak bu durumda da yine kusur ilkesi hatırdta tutulmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından örnek verilirse, "bu suç, personel tarafından emir ve talimatlara bağlı bir uygulama sonucunda işlenmiş ise kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir; örneğin, sahte faturaların kullanılmasına izin ve onay veren kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu bulunmaktadır. Buna karşın personelin, kanuni temsilcinin isteği, iradesi ve onayı olmadan işlediği fiillerden dolayı kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez."³⁶ Bir diğer deyişle de; "tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin istek, irade ve onayı olmadan suç fiillerinin işlenmesinde fiili işleyen personel sorumlu olup, işlediği suçun sonucuna katlanmalıdır."³⁷ Bu itibarla da her bir somut olay açısından yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmeden önce kusur ve kusurluluk durumları dikkate alınmalı kusurun olmadığı/ ispatlanamadığı durumlarda sorumluluğa gidilmemelidir.

3. Kabahatler Kanunu Açısından Değerlendirme

5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile; hukuk düzeninde daha önce ceza kanununda düzenlenmiş bulunan ve hafif ihlaller (cüce cürümler) olarak nitelendirilen bazı eylemler ve idari yaptırımlara ilişkin haksızlıklar birlikte ele alınarak düzenlenmiştir. Ancak 5326 sayılı bu

www.zekihafizogullari.com/Makaleler1.html, Erişim Tarihi: 14.02.2017; Ayrıca kusurluluk ve isnat edilebilirlik konusunda bkz. Zeki Hafizoğulları/Muharrem Özen, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara 2011, s.269-272 vd.

³⁶ Mehmet Taştan, Açıklamalı - İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s.11-12. ayrıca bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011, s.383-384.

³⁷ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011, s.383.

Kanun'un yürürlüğe girmesiyle hem ceza hukuku alanında hem de idare hukuku alanında birtakım sorunlar doğmuştur.

İdare tarafından ve idari usullerle gerçekleştirilen ve idari işlem niteliğinde olan idari yaptırım kararlarının Kabahatler Kanunu kapsamında değerlendirilmesi sonucu uygulamada pek çok konuda tereddüt yaşanması nedeniyle, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu ele alınırken de "idari yaptırım"lar nedeniyle sorumluluk konusunun ayrıca ele alınması gerekmiştir.

İdari yaptırımlar, idarenin idari düzeni korumaya yönelik, bireylerin idari düzene aykırı davranışları nedeniyle idarece düzenlenen, ilgililerin idareye karşı olan borç ve yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve idarece konulmuş bulunan yasaklara uymalarını sağlamayı amaçlayan kararlarından oluşmaktadır.³⁸ Öğretide³⁹ ve uygulamada⁴⁰ da idari yaptırım kavramının çeşitli tanımları yapılmıştır.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin idari yaptırımlardan sorumlu olup olmadıkları yahut da hangi idari yaptırımlardan ne ölçüde sorumlu oldukları gibi konulara geçmeden önce idari yaptırımlar ile ceza yaptırımları arasındaki farkın ortaya konması gerekmektedir. Bu yapılırken de ilk olarak amaçlarına bakılmalıdır.

³⁸ Metin Günday, İdare Hukuku, 9. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2004, s.214.

³⁹ Örneğin İdari yaptırım; "Yasaların açıkça yetki verdiği ve yasaklamadığı durumlarda, araya yargı kararı girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalardır şeklinde tanımlandığı gibi (bkz. Özay İl Han; Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s.35.) "İdari nitelikteki yaptırımlar, idareye ait yetkilerin nasıl kullanılacağını sosyal düzeni bozucu davranışların neler olduğunu ve bunları önleyici ne gibi yaptırım ve tedbirlerin uygulanabileceğini gösteren düzene aykırılıklar ile ilgili yaptırım kurallarıdır" şeklinde de tanımlanmıştır. (bkz. Fatih Selami Mahmutoğlu, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi, İstanbul 1995, s. 53 vd.)

⁴⁰ Anayasa Mahkemesi idari yaptırımları; "Öğretide de kabul edildiği gibi idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla verdiği cezalara idari yaptırım denilmektedir." şeklinde ifade etmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 23.10.1996 tarih, 1996/48 E ve 1996/41 K. sayılı kararı.

Yine Uyuşmazlık Mahkemesi idari yaptırımları "...kanunun öngördüğü bir cezanın idarenin bir organı eliyle uygulanabilmesi" şeklinde daha kısa şekilde tanımlamıştır. Bkz. 8.5.1998 tarih, 1998/10 E ve 1998/12 K. sayılı karar.

Cezanın amacı, cezanın kendisi ile, yani ödetme ile ulaşılmak istenen sonuçtur. Günümüz ceza hukuklarında ceza müeyyidesinin amacı, suçluyu uslandırmaktır, ıslahtır, açıkçası kişinin düzeltilmesidir.⁴¹ Ceza Kanunu'nun amacı TCK'nın 1. maddesinde; "kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir." şeklinde yer almıştır.⁴²

İdari yaptırımların amacı ise; idari yaptırım kavramının tanımından hareketle tespit edilebilir. Bu kapsamda toplum düzenini korumak amacıyla idari düzene aykırı davranışları, düzen bozucu davranışları önlemek şeklinde dile getirilebilir. Anayasa Mahkemesi tarafından da bazı kararlarda bu amaca değinilmiştir. Bu itibarla amaç; İdari para cezası, kabahat sayılan eylemin işlenmesini önlemeye yönelik caydırıcılık fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet etmektedir." şeklinde dile getirilmiştir.⁴³ Bununla birlikte idari yaptırımların, ihlallerin önlenmesini, idari işlemlerin uygulanmasının sağlanmasını, idari ihlalin kamu yararında neden olduğu eksilmeyi gidermeyi amaçladığı söylenebilir.

Cezalar ve idari yaptırımlar amaçları bakımından değerlendirildiklerinde birtakım farklılıklar göze çarpmaktadır. Genel olarak cezalar ile idari yaptırımların amacının yasaklanan davranışları yapan kişilerin cezalandırılması ve bireylerin yasak alanlarının belirlenmesi olduğu ve bu sayede de sosyal düzenin korunduğu sonucuna varılsa da amaçları aslında farklıdır.⁴⁴ Bu kapsamda toplum düzeninin korunması-idari düzenin sağlanması, ıslah caydırma, acı çektirme, kişinin düzeltilmesi-kamu yararında meydana gelen eksilmenin giderilmesi ve idarenin yüklediği yükümlülükleri yerine getirmeye zorlama, ihlalden sonra eylemi yapan kişiyi cezalandırma-ihlalden önce ihlalleri önleme gibi birçok konuda amaçların farklı olduğu anlaşılmaktadır.

⁴¹ Zeki Hafizoğulları/Muharrem Özen; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara 2011, s. 431-432.

⁴² Bu düzenlemeye ilişkin öğretilerde birçok eleştiri yapılmıştır. Ancak bu çalışmanın kapsamı itibarıyla bu eleştirilere yer verilmeyecektir. Bu konuda bilgi için bkz. Nur Centel/Hamide Zafer/Özlem Çakmut; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınevi, İstanbul 2011, s. 4-7.

⁴³ Anayasa Mahkemesi'nin 1.3.2012 tarih, E: 2011/119 ve K: 2012/33 sayılı kararı.

⁴⁴ Lütfi Duran; İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 238; İl Han Özyay; Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s. 507.

İdari yaptırımların temel hukuki dayanağı olan Kabahatler Kanunu'nun amacının ne olduğu incelendiğinde ise hem cezaların ve ceza hukukunun amacı ile hem de idari yaptırımların amacı ile paralellik arz ettiği anlaşılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 1. maddesinde kabahat türünden olan haksızlıkların yaptırım altına alınmasıyla genel olarak toplum düzeninin, genel ahlakın, genel sağlığın çevrenin ve ekonomik düzenin korunmasının amaçlandığının belirtilmiş olduğu görülmektedir.

Kabahatler Kanunu'nun amacı da gözetildiğinde ceza hukuku yanında ayrı bir idari ceza hukukundan söz edilip edilemeyeceği ya da idari yaptırımlar konusundaki bu farklılıklar ile ilgili öğretilere dile getirilen görüşler bir yana bırakılırsa,⁴⁵ Kabahatler Kanunu'nun düzenleniş şekli itibarıyla ceza hukuku ile idare hukukunun bir kesimi olduğu ve idari cezaların ele alındığı görülmektedir.

O halde anonim şirketlerde idari cezalar konusunda sorumluluk tespit edilirken de Kabahatler Kanunu'nun genel düzenlemeleri dikkate alınmalıdır. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde "Genel Kanun Niteliği" başlığı ile bu kanunun genelliği düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nun tarihsel gelişim süreci incelendiğinde bu kanundan önce de bir genel kanun oluşturma iradesi olduğu anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere Kabahatler Kanunu ile kanun koyucu idari yaptırımları tek bir hukuki rejime tabi kılmıştır. Nitekim bu kanundan önce de 2003 yılında 4854 sayılı kanun⁴⁶ ile yaklaşık 55 kanunda yer alan adli ceza, idari cezaya dönüşmüş ve idari yargı kolunda itiraz yolu öngörülmüş idi. Ancak Kabahatler Kanunu ile kanun koyucu bu konudaki yaklaşımını değiştirmiş ve bu kez idari cezaların büyük çoğunluğunu adli yargı rejimine tabi kılmıştır.

⁴⁵ Öğretilere idarenin yetkileri kapsamında idari cezalardan bahsedilmiş olduğu ifade edildiği gibi, idari yaptırımların idare hukukunun bir parçasını oluşturduğu ve dolayısıyla idari ceza hukuku diye bir hukuk dalının mevcut olmadığı görüşü de mevcuttur. karşı. Bkz. Metin Günay; İdare Hukuku, 9. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2004, s.214 Feyyaz Gölcüklü, "İdari Ceza Hukuku ve Anlamı, İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı:3 Haziran 1963, s. 118. Kayıhan İçel / Süheyl Donay, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım I, İstanbul 1995, s. 31; İl Han Özay; Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s. 11-12.

⁴⁶ 4854 sayılı Bazı Kanunlardaki Cezaların İdari Para Cezasına Dönüştürülmesine Dair Kanun, Kabul Tarihi: 24.4.2003, R.G: 6.5.3003, Sayı:25100.

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin daha çok ceza hukukuna ilişkin ilkeleri düzenlediği görülmektedir.⁴⁷ Bu nedenle de genel olarak yukarıda "Ceza kanunları açısından konunun ele alınması" başlığı altında değinilen temel prensipler hatırdâ tutulmalıdır.

Bir diğer yandan; idari yaptırımlar ile ilgili olarak tüzel kişilerin sorumluluğunda; Kabahatler Kanunu'nda açıkça düzenlenen ve özelliğ arz eden özellikle de iki maddeye dikkat çekilmelidir. Kabahatler Kanunu'nda yer alan "Organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk"⁴⁸ başlıklı 8. madde ile "Tüzel kişilerin sorumluluğu"⁴⁹

⁴⁷ Örneğin kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama, yer bakımından uygulama, kabahatten dolayı sorumluluğun esasları ve bu başlık altında düzenlenen özellikle hata, sorumluluk, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler, teşebbüs, iştirak ve içtima gibi hükümler ceza hukuku ilkelerine benzer mahiyette genel hükümlerdir.

⁴⁸ Bkz. Kabahatler Kanunu madde 8: "Organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk

Madde 8- "(1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. (2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. (3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır. (4) Birinci ve ikinci fıkrâ hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır."

⁴⁹ "Tüzel kişilerin sorumluluğu

Madde 43/A- (Ek: 26.6.2009-5918/9 md.) (1) Daha ağır idarî para cezasını gerektiren bir kabahat oluşturmadığı hallerde, bir özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcisi ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte bu tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen bir kişi tarafından; a) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun; 1) 157 nci ve 158 inci maddelerinde tanımlanan dolandırıcılık suçunun, 2) 235 inci maddesinde tanımlanan ihaleye fesat karıştırma suçunun, 3) 236 nci maddesinde tanımlanan edimin ifasına fesat karıştırma suçunun, 9347 4) 252 nci maddesinde tanımlanan rüşvet suçunun, 5) 282 nci maddesinde tanımlanan suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun, b) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 160 ıncı maddesinde tanımlanan zimmet suçunun, c) 21.3.2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda tanımlanan kaçakçılık suçlarının, ç) 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun Ek 5 inci maddesinde tanımlanan suçun, d) 12.4.1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun 8 inci maddesinde tanımlanan terörün finansmanı suçunun, tüzel kişinin yararına olarak işlenmesi halinde, ayrıca bu tüzel kişiye onbin Türk Lirasından ikimilyon Türk Lirasına kadar idarî para cezası verilir. (2) Bu madde hükümlerine göre idari para cezasına karar vermeye, birinci fıkrada sayılan suçlardan dolayı yargılama yapmakla görevli mahkeme yetkilidir."

başlıklı 43/a maddesi anonim şirketlerde sorumluluk konusunda gündeme gelmektedir.

Tüzel kişilerin idari yaptırımlar nedeni ile sorumlu olması, özellikle de kabahat olarak tanımlanan hallerde bu durumun şahsiliik prensibi ile olan bağlantısından da hareketle farklı görüşlerin dile getirilmesine neden olmaktadır.⁵⁰

Mevcut yasal düzenlemeler gereğince, tüzel kişilere idari yaptırım uygulanmasının mümkün olduğu ve bir özel hukuk tüzel kişinin organ veya temsilcisi ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte bu tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen bir kişi tarafından; tüzel kişinin yararına olacak şekilde kanunda sayılan belirli suçların işlenmesi halinde doğrudan tüzel kişiye idari para cezası uygulanma ihtimali gündeme gelebilecektir.

Kanaatimizce; her ne kadar mevzu bahis idari yaptırımlar nedeni ile sorumluluk olsa da; işlenen bir suç dolayısıyla bu sorumluluğun gündeme gelmesi, idari yaptırımların ceza yaptırımları ile olan ilişkisi ve yukarıda değinilen her iki yaptırımın amacı ve uygulanan temel ilkeler dikkate alındığında, sorumluluğun bu şekilde düzenlenmiş olması ceza hukukunun evrensel prensiplerine - özellikle de; kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı, faillik, içtima ve kast ve taksir gibi hususlardaki temel prensiplere- aykırıdır.

SONUÇ

Bu çalışmada ayrı başlıklar altında çeşitli yönleriyle dile getirilmeye çalışılan temel ilkeler ışığında, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmemesi için, yönetim kurulunun devredilemez yetki ve görevleri ile üst denetim ve gözetim konusu dikkate alınarak bir görev ve yetki devrinin yapılması, yetki devri yapılırken (organizasyon şemasında ayrıntılı şekilde) tek tek şirketin niteliğine ve faaliyet konusuna göre muhtemel suç oluşturabilecek nitelikteki fiillerin belirlenmesi ve açıkça sayılması gerekmektedir. "Fiillerin kişi ile irtibatlandırılması" halinde, bahse konu fiil açıkça sayılarak bu fiil, bir kişiye devredilmiş

⁵⁰ Bkz. Turgut Candan, "Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu" Erişim:<https://turgutcandan.com/2015.06.18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/> Erişim Tarihi: 02.06.2016.

olduğundan sorumluluk da ona ait olacaktır. O halde öncelikle, yönetim ve temsil yetkisinin bölüşümü yapılmalı, bu bölüşümdeki ağırlık ve sınırlara göre suçun ayrıntısını bilen ve eylemin oluşumunda rolü olan yetkili temsilci belirtilmelidir bu durumda cezai sorumluluk ona ait olacaktır. Gerek TCK gerekse de özel ceza kanunları ve ceza içeren çeşitli kanunlar bakımından anonim şirketlerin nitelikleri de dikkate alınarak bu ayrıntılı çalışma yapılabilir.

Ayrıca uygulamada Yargıtay tarafından şahsilik ilkesi, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı, sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar gibi hususlara vurgu ile sorumluluğun tespiti konusunda belirttiği görüşler de dikkate alınmalıdır.⁵¹

Bu değerlendirmeler ışığında da somut olayın özelliğine göre şekli sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin cezalandırılmaması gerektiği, suçun ayrıntısını bilen, fiilin oluşumunda rolü olan kişilerin cezalandırılabileceği sonuç ve kanaatine varıyoruz.

Özetle; Vergi yargılamasında, yönetim kurulunun tamamını ya da içinden bir ya da birkaçını sorumlu tutmak için, görevi kapsamında kalan bir işin yapılmasından kaynaklı olması, kasıt unsuru taşınması, ispatın iddia eden tarafından yani vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Kaynakça

- Akçakoca Cevdet, "Tahsilat Genel Tebliğine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları (2)",
Erişim: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cevdet/0130/>, Erişim Tarihi: 22.09.2016.
Artuk Mehmet Emin/Gökçen Ahmet/Yenidünya A.Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Ankara 2014.
Aydın Devrim, Ceza Muhakemesinde Deliller, Yetkin Yayınevi, Ankara 2014.
Candan Turgut, "Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu", Erişim: <https://turgutcandan.com/2015.06.18/cezalarin-sahsiligi->

⁵¹ Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 28.05.2001 tarih ve E. 2001/5066 K: 2001/5853 sayılı kararı; Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 18.04.2012 tarih ve E.2012/4288, K.2012/5986 sayılı kararı.

- ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarından-sorumlulugu/ Erişim Tarihi: 02.06.2016.
- Candan Turgut, "Vergi Yargısında İspat: Vergi Usul Kanununun 3'üncü Maddesi: Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat", Erişim: <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargısında-ispat/>, Erişim Tarihi: 22.09.2016.
- Centel Nur/Zafer Hamide/Çakmut Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınevi, İstanbul 2011.
- Dedeagaç Ender/Sanal Elçin, "Limited Şirketlerde Genel Kurul, Genel Kurul Kararlarının Butlan ve İptali", Erişim:http://enderdedeagac.blogspot.com.tr/2016_08_01_archive.html, Erişim Tarihi: 22.09.2016.
- Dedeagaç Ender/Sapan Oğuzhan, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2013.
- Duran Lütfi; İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.
- Erdoğan Abdullah, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Limited Şirket Genel Kuruluna İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 3, Yıl 2013, s.39-60.
- Gedik Doğan/Topaloğlu Mahir, Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık lehine Yorumlanması, Adalet Yayınevi, Ankara 2014.
- Gölcüklü Feyyaz , "İdari Ceza Hukuku ve Anlamı, İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı:3 Haziran 1963, s.115-182.
- Gözübüyük Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- Günday Metin; İdare Hukuku, 9. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2004.
- Hafizoğulları Zeki, "5237 sayılı Türk Ceza Kanununda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler" Erişim: <http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler1.html>, Erişim Tarihi: 14.02.2017.
- Hafizoğulları Zeki/Özen Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara 2011.
- Hakeri Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2011.
- İbiş Recep, Vergi Yargılamasında Resen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013.
- İçel Kayıhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınları, 2013.
- İçel Kayıhan/Donay Süheyl; Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım I, İstanbul 1995.
- Karakoç Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, İzmir 1997.
- Karakoç Yusuf, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı 2012), s.3-26.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara 2014.

- Kızılot Şükrü, "İyi Niyetli Şirket Yöneticisi Hapis Cezasından Nasıl Kurtulur", Hürriyet Gazetesi, 12.03.2009, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=28067&parentid=28053&categoryid=24145>, Erişim Tarihi: 22.09.2016.
- Mahmutoğlu Fatih Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi, İstanbul 1995.
- Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş, değişiklikler işlenmiş, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.
- Önder Fahrettin, "Yargıtay Kararları Açısından Limited Şirket Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlüğü", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, Yıl 2005, s.103-126.
- Özay İl Han; *Günüşiğinde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 2002.
- Özbek Veli Özer/Kanbur Mehmet Nihat/Doğan Koray/Bacaksız Pınar/Tepe İlker, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012.
- Poroy Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu Ersin, *Ortaklıklar Hukuku I*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014.
- Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 5. Baskı, Bursa 2011.
- Şahin Cumhuriyet/Özgenç İzzet, *Türk Ceza Hukuku Mevzuatı*, T.C. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara 2007.
- Taşdelen Aziz, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 59, Sayı: 4, Yıl: 2010, s.767-795.
- Taştan Mehmet, *Açıklamalı - İctihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.
- Toroslu Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara 2013.
- Ürel Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.
- Yaşın Mehmet, *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Yüce Mehmet, *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2014.