

TÜZEL KİŞİLERİN VERGİ KANUNLARINA AYKIRI FİİLER NEDENİYLE KESİLEN VEYA HÜKMOLUNAN VERGİ CEZALARI ve HÜRRİYETİ BAĞLAYICI CEZALAR KARŞISINDAKİ DURUMU

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş:

Medeni Kanunumuza göre gerçek kişiler, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşit sayılmış¹ ve fiil ehliyetine sahip kişilerin kendi fiilleriyle hak edinebileceği ve borç altına girebileceği² hükme bağlanmıştır.Yine aynı Kanun’da, başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş bağımsız mal topluluklarının, kendileri ile ilgili hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanacakları belirlendikten sonra³; tüzel kişilerin, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında bütün haklara ve borçlara ehil olduğu belirtilerek⁴ tüzel kişilerin kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla fiil ehliyetini kazanacağı ifade edilmiştir.⁵

¹ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu Md.8

² aynı Kanun Md.9

³ aynı Kanun Md.47

⁴ aynı Kanun Md.48

⁵ aynı Kanun Md.49

Medeni Kanun'un fiil ehliyeti yönünden gerçek kişilerle bir tuttuğu tüzel kişilerle ilgili olarak, çoğu yasal düzenlemede olduğu gibi, vergi yasalarında da özel düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, vergi hukukumuzda, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) aranmamakla birlikte⁶; tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.⁷ Buna göre, vergi sistemimizde, herhangi bir tüzel kişinin ana sözleşmesinde gösterilen faaliyetini yürütürken, vergiyi doğuran olayla mükellef veya vergi sorumlusu olarak ilişkilendirilmesi vergi ehliyeti bakımından yeterli görülmüş; ancak bu ilişkinin gerektirdiği yükümlülüklerin, tüzel kişinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Benzer şekilde, vergi hukukumuzda tüzel kişilerin vergi cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumu da özel olarak düzenlenmiştir. Çalışmamızın konusunu oluşturan bu husus, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında yer alan düzenlemeler çerçevesinde, vergi idaresi tarafından kesilen para cezaları ve ceza mahkemeleri tarafından hükümlenen hapis cezaları esas alınarak aşağıda incelenmiştir.

1. Vergi İdaresi Tarafından Kesilen Para Cezaları:

Vergi Usul Kanunu'nun 331 inci maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyle, gerçek ve tüzel kişilerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı muhatap olabileceği cezalar, vergi cezaları ve diğer cezalar olarak adlandırılan hürriyeti bağlayıcı cezalar olmak üzere iki ana bölüme ayrılmış; Kanun'un müteakip maddelerinde de her iki ceza nev'inin uygulama koşulları düzenlenmiştir.

Vergi cezaları V.U.K.'nın 331 inci maddesinde, vergi ziyai cezası (4369 sayılı Kanunla düzenlenmeden önce kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezası) ve usulsüzlük cezası olarak belirtilmiş olmakla birlikte, yine Kanun'un 353 üncü maddesinde düzenlenen "*özel usulsüzlük cezaları*" ile 360 ıncı maddesinde hükme bağlanan "*iştirak*" hükümlerine göre kesilecek cezaların da bu kapsamda değerlendirmek gerekir. Belirtilen cezaların ortak özelliği, bu cezaların parasal olması ve esas olarak olayların ilgili olduğu vergi bakımından bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından kesilmesidir⁸.

"*Tüzel Kişilerin Sorumluluğu*" başlığını taşıyan V.U.K.'nın 333 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, "*tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği*" belirtildikten sonra 2 nci fıkra, "*tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10 uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı*" hükme bağlanmıştır.

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.9/1

⁷ aynı Kanun Md.10/1

⁸ aynı Kanun Md.365

Kanunun 10 uncu maddesindeki düzenlemeye göre, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecek; kanuni temsilcilerin bu ödevleri (kasıt ve ihmal aranmaksızın) yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar (gecikme faizi vb) ise kanuni ödevleri yerine getiremeyen kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır. Diğer yandan, aynı madde, temsilcilerin bu suretle ödedikleri vergiler için tüzel kişiye rücu edebileceklerini hükme bağlarken, vergiye bağlı diğer ödemeler için, tüzel kişilere rücu edebileceklerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapmamıştır. Bu durum ise, kanuni temsilcilerin vergi aslı dışında ödedikleri diğer tutarlar için tüzel kişilere rücu edemeyecekleri anlamına gelmektedir.

Yapılan düzenlemelerden görüleceği üzere, tüzel kişiler bünyesinde tespit edilen vergi kanunlarına aykırı fiiller nedeniyle kesilecek vergi cezaları doğrudan tüzel kişi adına kesilecek ve öncelikle tüzel kişilerin varlıklarından aranacak; ancak tüzel kişinin varlığından kısmen veya tamamen alınamamaları halinde, cezayı gerektiren fiillerde kasıt ve ihmali bulunup bulunmadığına bakılmaksızın tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin varlıklarından alınacaktır.

Diğer yandan, yukarıda da belirttiğimiz üzere, yasal düzenlemelerden çıkan sonuç kanuni temsilcilerin vergi aslı dışında ödedikleri diğer tutarlar için tüzel kişilere rücu edemeyecekleri olmakla birlikte; V.U.K.'nın 333 üncü maddesi dayanak gösterilerek, kanuni temsilcilerin ödemiş oldukları vergi cezaları için tüzel kişiye rücu edebilme imkanı bulunduğu ifade edilmekte⁹ ve bu görüşe benzer şekilde aşağıdaki örnek verilmektedir:

*“örneğin bir anonim şirketin yönetim kurulu üyeleri, şirket varlığından alınamayan vergileri, vergiye bağlı alacakları ve cezaları kendi varlıklarından ödemek zorunda kalırlarsa; VUK Md.10 ve 333 uyarınca, ödedikleri vergiler ve cezalar için anonim şirkete rücu edebilecekler, ancak ödedikleri vergiye bağlı alacaklar için rücu hakları olmayacaktır. Böylece asıl borçlusu anonim şirket olan vergiye bağlı alacaklar, nihai olarak temsilciler tarafından ödenmiş olacak ve anonim şirketin bu türden bir borcu kalmayacaktır.”*¹⁰

Esasen, kanuni temsilcinin ödemiş olduğu vergi aslı, vergiye bağlı diğer alacaklar ve vergi cezaları için tüzel kişiye rücu edip etmemesi kişisel bir tercihi ifade etmekte olmasına, rücu edip edemeyeceği de vergi hukukunun değil, özel hukukun konusuna girmesine rağmen; Vergi Usul Kanunu'nda vergi aslı bakımından rücu edileceği açık olarak (gerekli olmamakla birlikte) belirtilmiş, diğer alacaklar ve vergi cezaları bakımından herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu şekildeki bir düzenleme ise, doğal olarak farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Ayrıca, Kanun tüzel kişilerin vergi cezaları karşısındaki durumunu belirlerken; tüzel kişilerin hukuki mahiyeti, vergi kanunlarına aykırı fiillerin faillerinin kim olduğu, fiillerin tüzel kişilik yararına işlenip işlenmediği, kanuni temsilcilerin bu konuda kasıt veya

⁹ Yılmaz ÖZBALCI, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ocak 2001, sy.800

¹⁰ Tuğrul ÖZSÜT, “3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Şubat 1989, sy.38

ihmalinin bulunup bulunmadığı konularında herhangi bir ayırım yapmamış ve her durumda vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğini hükme bağlamıştır. Örneğin, bir sermaye şirketi bünyesinde tespit edilen kazanç farkı nedeniyle, vergi tarhiyatı ve vergi cezaları sermaye şirketi adına yapıldığı gibi, tüzel kişiliği haiz bir şahıs şirketinde tespit edilen kazanç farkı nedeniyle vergi tarhiyatı ortaklar adına yapılmasına rağmen vergi cezaları yine şahıs şirketi adına kesilecektir. Aynı şekilde, kanuni temsilcilerinin sahte belge sağlayarak bu belgeleri tüzel kişilik lehine kullandığı tespit edilen bir tüzel kişilik ile kanuni temsilciler dışında üçüncü kişilerin sahte belge sağlayarak sözkonusu belgeleri tüzel kişilik bünyesinde ve kendi lehlerine kullandığı tespit edilen durum arasında, vergi cezalarına muhatap olma bakımından hiç bir fark bulunmamakta, her iki durumda da vergi cezası tüzel kişilik adına uygulanmaktadır.

Diğer yandan, tüzel kişilerin varlıklarından alınamayan cezalar için vergi cezasını gerektiren **fiilin işlendiği dönemde** idare edenlere başvurulması gerekir. Mesela 1999 yılı kazancı için beyanname vermemiş bir limited şirkete 2001 yılında vergi cezası kesilmesi ve bu cezanın şirketin varlığından alınamaması halinde cezaya ilişkin ödeme emirlerinin 1999 yılında şirketi temsile yetkili müdür adına düzenlenmesi gerekir.¹¹

2.Mahkemeler Tarafından Hükmolunan Hapis Cezaları:

Daha önce de belirttiğimiz üzere, V.U.K.'nın vergi kanunlarına aykırı fiiller için öngördüğü cezaların bir bölümünü de ceza mahkemeleri tarafından hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalar oluşturmaktadır. Belirtilen cezalara yönelik düzenlemeler, zaman içinde değişikliğe uğramış ve güncel düzenlemeler itibarıyla; kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri ile vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapan memurlar bakımından tanımlanmıştır. Konumuz bakımından önem arz eden cezalar ise, esas olarak kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri için öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Zira, sadece gerçek kişiler bakımından yaptırıma bağlanan vergi mahremiyetinin ihlali¹² ile mükelleflerin özel işlerini yapan memurların durumu¹³, tüzel kişilerin hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki konumuyla ilgili bulunmamaktadır. Belirtilen nedenlerle, çalışmamızın bu bölümünde yapılan açıklamalar, tamamen bünyesinde kaçakçılık ve/veya kaçakçılığa iştirak fiilleri tespit edilmiş olan tüzel kişilerin, bu fiiller için Kanunda öngörülen cezalar karşısındaki durumunu belirlemeye yöneliktir.

Diğer yandan, daha önce hürriyeti bağlayıcı cezalar ile müeyyidelendirilen ve tüzel kişileri de ilgilendiren kaçakçılığa teşebbüs¹⁴ ile bilgi vermeme ve 257 nci madde hükmüne uymama fiillerini¹⁵ düzenleyen maddeler, 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

¹¹ Mehmet Ali ÖZYER, “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2001, sy.546

¹² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.362

¹³ aynı Kanun Md.363

¹⁴ aynı Kanunun 4369 sayılı Kanunla kaldırılan 358 inci maddesi

¹⁵ aynı Kanunun 4369 sayılı Kanunla kaldırılan 361 inci maddesi

Tüzel kişilerin hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumu da, yine vergi cezaları karşısındaki durumunun belirlendiği V.U.K.'nın 333'ncü maddesinde hükme bağlanmış olmakla birlikte; maddenin hürriyeti bağlayıcı cezalara yönelik hükümleri 4369 sayılı Kanunla önemli ölçüde değişikliğe uğramış bulunduğu, açıklamalarımız, anılan Kanun öncesindeki düzenlemeler ve bu Kanunla yapılan düzenlemeler (geçiş hükümleri de dahil olmak üzere) esas alınarak iki bölümde yapılmıştır.

2.1. 4369 sayılı Kanun Öncesindeki Düzenlemeler:

V.U.K.'nın 333 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili olarak düzenlenen hüküm 4369 sayılı Kanunla değişmeden önce aynen aşağıdaki şekildeydi:

“Bu kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361 inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361 inci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur.”

Belirtilen bu düzenleme 1.1.1981 tarihinden geçerli olmak üzere 2365 sayılı Kanunla maddeye eklenmiş ve bu düzenlemeyle, daha önce tüzel kişiler bünyesinde hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller tespit edildiğinde cezanın muhatabının kim olacağının belli olmaması şeklinde ortaya çıkan yasal boşluk giderilmiştir. Çünkü belirtilen düzenleme yapılmadan önce, ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları nedeniyle yapılacak soruşturma ve hükmedilecek cezaların tüzel kişilerde ne şekilde yürütüleceğine ve sonuçlandırılacağına ilişkin olarak V.U.K.'nda herhangi bir hüküm ya da açıklık bulunmamaktaydı.

Bahse konu fıkra hükmüyle tüzel kişiler bünyesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ile müeyyidelendirilen fiillerin tespit edilmesi durumunda, ceza muhatabı olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulacağı ve bu cezaların kanuni temsilciler adına hükmolunacağı belirtilmiştir.

Yasal boşluğun ve tanımı gereği tüzel kişilerin zaten hürriyeti bağlayıcı cezaların muhatabı olamamasının doğurduğu sonuçların giderilmesi anlamında önemli sayılan bu düzenlemeye yönelik olarak yayımlanan 143 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ¹⁶ “X. Ceza Hükümlerindeki Değişiklikler” bölümünde ise konuya ilişkin olarak şu açıklama yapılmıştır:

“Bilindiği üzere, genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyene çektilmesi de cezada şahsılık prensibinin gereğidir.Yapılan düzenlemede bu prensibe sadık kalınarak, tüzelkişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir.

¹⁶ 16.7.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Fakat genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcileri değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.

Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin; suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekmektedir.”

V.U.K.’nun 333 üncü maddesine 2365 sayılı Kanunla eklenen 3 üncü fıkra hükmü ile bu hükme yönelik olarak ilgili genel tebliğde yer alan açıklamaların karşılaştırılması, anılan fıkra hükmünün onsekiz yıllık uygulama döneminde neden olduğu sorunların tespiti bakımından önemli işaretler taşımaktadır. Şöyle ki; yukarıya önemli bir bölümü alınan genel tebliğ, V.U.K.’nun 333 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasıyla ve ayrıca 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasıyla uyumlu olmasa da; ceza hukukunun genel ilkelerini esas almak suretiyle, cezadan sorumlu olacak kanuni temsilcilerin aynı zamanda suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan kişiler olması gerektiğini ifade ederek, bir ölçüde kanuni temsilcilerin aynı zamanda fail olması gerektiğini de vurgulamıştır. Oysa, kanun hükmünde böyle belirleme yapılmamış ve ceza muhatabı olmak için, herhangi bir ayırıma gidilmeksizin sadece tüzel kişinin kanuni temsilcisi olmak yeterli sayılmıştır.

Buna göre, 143 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliğinde, ceza muhatabı olarak soruşturulacak kanuni temsilciler için bazı özellikler ve sınırlamalar getirilerek (bir ölçüde de ceza hukukunun genel esaslarıyla uyumlu olarak fail hedeflenerek) V.U.K.nun 333/3 maddesiyle çelişki yaratıldığı gibi, bu sorumlulukta “*temsil yetkisinin ağırlık ve sınırlarının araştırılmasının*” da gerekli olduğu ifade edilerek V.U.K.’nun 8/3 üncü maddesindeki “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*” hükmü de aşılmış ve ayrıca birçok Danıştay kararında¹⁷ vurgulandığı üzere, kanuni temsilciler arasında yapılan taksim, görev ve yetki devirlerinin Kanundan değil, ana sözleşmeden doğduğu ve bu nedenle yapılan görev dağılımının ceza sorumluluğuna etki etmeyeceği gerçeği ihmal edilmiştir. Ayrıca, belirtilen tebliğ hükmüyle, bazı koşul ve özellikler belirlenerek fiil ile fail arasında bir illiyet bağı oluşturulması gereği vurgulanmasına rağmen, failin kanuni temsilciler dışından da olabileceği düşünülmemiş ve yasal düzenlemedeki zaafiyetin etkisiyle olsa gerek, bütün açıklamalar failin aynı zamanda kanuni temsilci olduğu duruma yönelik olarak yapılmıştır.

Belirtilen nedenlerle, uygulamada, yukarıda açıklanan tebliğ hükümleri değil, 333 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükümleri esas alınmış ve tüzel kişiler bünyesinde işlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiillerin soruşturulması, herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüzel kişinin bütün kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulması şeklinde yürütülmüştür. Böyle bir yapı ise V.U.K.’ndaki düzenlemelere uygun olsa da, T.C.K’ndaki düzenlemelere aykırılık teşkil etmesi sebebiyle önemli sorunlara yol açmıştır.

V.U.K’nun 333 üncü maddesine 2365 sayılı Kanunla eklenen ve yaklaşık onsekiz yıl uygulamada kalan 3 üncü fıkra hükmü, yukarıda işaret ettiğimiz sorunlar sebebiyle mesleki ve akademik düzeyde yoğun eleştirilere maruz kalmış ve sonuç itibarıyla 4369 sayılı

¹⁷ Örnek kararlar; 4.D., E.1977/2273, K.1978/500, 4.D., E.19772269, K.1978/505

Kanunun 81/A-14 üncü maddesiyle değiştirilmiş olup, fıkra hükmünde yapılan değişiklik ile bu değişikliğin sonuçları izleyen bölümde incelenmiştir.

2.2. 4369 sayılı Kanun’la Yapılan Düzenlemeler:

Kamuoyu’na “*vergi reformu*” olarak sunulan 4369 sayılı Kanun’la V.U.K.’nın 333 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası da değiştirilmiş ve bu değişiklik 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklik; “*Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.*” şeklinde bir düzenleme yapılmış ve bu düzenleme sonucu, yine aynı Kanunla kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri bakımından yapılan değişikliklerle uyum sağlandığı gibi, önceki düzenlemede hürriyeti bağlayıcı cezaların muhatabı olarak yer alan kanuni temsilcilerin yerine, fiilleri işleyenlerin (faillerin) sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.

Yapılan düzenleme, daha önce yayımlanan 143 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde vurgulanan “*..., genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyene çektirilmesi de cezada şahsılık prensibinin gereğidir.*” açıklaması ve dolayısıyla ceza hukukunun genel ilkeleri ile uyumlu gibi görünse de; dört yıllık uygulama döneminde önemli sorunların ortaya çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Bu sorunların en önemlisi, belirtilen düzenleme yapılırken T.C.K.’nın “*suça katılma*” hükümleriyle uyumlu bir “*iştirak*” düzenlemesi yapılmaması nedeniyle, sadece “*faili*” hedefleyen bir yapı oluşturulması ve bu suretle suçun tüzel kişilik bünyesindeki maddi ve manevi katılımcılarını da etkin bir şekilde cezalandıracak irade geliştirilememesidir¹⁸. Yani, 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, tüzel kişiler bünyesinde işlenen ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiiller için faili hedefleyerek ceza hukukuyla uyumlu hale gelmiş olsa da, bu fiillere katılma hükümleri yeterli ve açık olarak düzenlemediği için, uygulamada, suçu gerçekten işlemediği halde belli çıkarlar karşılığında üstlenen ve çoğunlukla da tüzel kişilik bünyesi dışında bulunan “*sanal failler*” yaratılarak bu kişiler soruşturmaların hedefi ve cezaların muhatabı haline getirilmiş; suçun tüzel kişilik bünyesindeki katılımcıları –bazen de gerçek failleri- bu yolla örtülenmiştir.

Bu konuda yaşanan ikinci önemli sorun ise, 4369 sayılı Kanunla değiştirilen Vergi Usul Kanunu’nun 333/3 üncü maddesi hükmünün 1.1.1999 tarihinden sonraki dönemleri kapsayan incelemelerde ne şekilde uygulanacağı; vergi inceleme elemanlarının kaçakçılık fiilini tespit etmenin yanı sıra bu fiilleri işleyenleri de (faili) belirleme görevlerinin bulunup bulunmadığı hususudur. Uygulamada, Vergi Usul Kanunu’nun 134 ve 147’inci maddelerinde yer alan Vergi İncelemesi, İnceleme Usulü ve Aramaya yönelik düzenlemeler çerçevesinde Kanun’un 359’uncu maddesinde tanımlanan kaçakçılık fiillerini tespit eden ve 367’nci maddeye göre suç duyurusunda bulunan inceleme elemanlarından; eski uygulamada

¹⁸ Bu konudaki ayrıntılı açıklamalar için bkz; Azmi DEMİRCİ, Zihni KARTAL; “Vergi Hukuku’nda Düzenlenen Vergi Suçlarına Katılma Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Şubat 1999

tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin bildirilmesi gibi, suç teşkil eden fiili işleyen faili de bildirmesi beklenmektedir¹⁹.

Oysa, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde, kaçakçılık ve iştirak suçlarını (fiillerini) tespit eden vergi inceleme elemanlarının keyfiyeti yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmış; failin (veya failerin) de bildirileceği yönünde bir düzenleme yapılmamıştır. Kaldı ki, yukarıda da belirttiğimiz üzere, Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesiyle ilgili maddelerinde inceleme elemanlarının suç teşkil eden fiillerin faillerini belirlemeleri ve bildirmeleri yönünde bir düzenleme mevcut değildir. Esasen suç failinin ortaya çıkarılması Cumhuriyet Savcılığının çalışma alanına giren ve ayrı bir uzmanlık/yetki ve yöntem gerektiren bir konudur²⁰.

Yasal olarak değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen suç teşkil eden fiilleri bildirme görevinin 367'nci maddeye göre vergi inceleme elemanlarına; *"işin hakikatini"* ve dolayısıyla faili belirleme görevinin de Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 153'üncü maddesine göre Cumhuriyet Savcılarına ait olduğu ifade edilebilir. Ancak belirtilen husus, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir şekilde yer almadığı için, uygulamada sorunlara yol açmakta; yetkili ve görevli olmadıkları halde, vergi inceleme elemanlarının faili de tespit etmesi beklenmektedir.

4369 sayılı Kanunla tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda yaratılan en önemli sorun ise, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 21'inci madde hükmüyle ortaya çıkmıştır. Anılan maddede yapılan düzenlemeyle, 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenen fiiller için; kesilecek cezalarda fiilin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümlerin, hükmolunacak cezalarda ise, fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile 4369 sayılı Kanun hükümlerinden lehe olanın uygulanacağı belirtilmiş ve bu suretle 1.1.1999 tarihinden önce işlenen kaçakçılık fiilleri nedeniyle hükmolunacak cezaların muhatabı olması gereken tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için 1.1.1999 tarihinden sonra bir tür "af" yaratılmaya çalışılırken ceza sorumlusunun kim olduğu konusunda belirsizlik oluşturulmuştur. Zira, geçici 21'nci maddede belirtilen *"hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından lehe olan hükmün uygulanması"* ilkesi; 333'üncü maddede yapılan değişiklikte birlikte düşünüldüğünde 1.1.1999 tarihinden önce işlenen kaçakçılık fiillerinden kanuni temsilcilerin değil bu fiilleri işleyenlerin sorumlu olmasını gerektirmekte ise de, bu husus kanuni temsilciler bakımından lehe, fiili işleyenler (fail) bakımından ise aleyhe bir durum yaratacak; fail de kendisi için lehe olan hükmün (kanuni temsilcilerin sorumlu olması) uygulanmasını talep edebilecektir. Bu düzenlemede bir taraf için lehe olan hüküm, karşı taraf için kesinlikle aleyhe olacağı için; her iki tarafın da kendi lehine olan hükmün uygulanmasını talep etmesi, açık olarak ceza muhatabının belirsiz hale gelmesini sağlamaktadır.²¹

Belirtilen bu düzenleme, akademik çevrelerce haklı olarak *"Reformda Af da Var"* şeklinde değerlendirilmiş²² ve benzer şekilde, yukarıda işaret ettiğimiz belirsizlik *"....1.1.1999 tarihinden önce işlenen ve fail ile kanuni temsilcinin farklı olduğu kaçakçılık"*

¹⁹ Azmi DEMİRCİ, "Bilmek ya da Bilmemek İşte Bütün Mesele Bu... (mu?)", Vergi Dünyası, Temmuz 2002

²⁰ Azmi DEMİRCİ, aynı makale

²¹ Azmi DEMİRCİ, aynı makale

²² Prof. Dr. Süheyl DONAY, "Reformda Af da Var", Radikal Gazetesi, 18.8.1998

*suçlarında gerek Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 21 inci madde gerek Türk Ceza Kanununun 2 nci maddesi hükümleri uyarınca Vergi Usul Kanununda belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması mümkün görülmemektedir.” şeklinde açıklamalara konu olmuştur.*²³

Yapılan açıklamalardan çıkan sonuç ise, V.U.K.’na eklenen geçici 21 inci madde ile, 1.1.1999 tarihinden önce tüzel kişiler bünyesinde işlenen ancak bu tarihten sonra tespit edilen kaçakçılık fiilleri için öngörülen hapis cezaları için bir af yaratılmaya çalışıldığı, ancak bu affın adı konulmadığı için, suç teşkil eden fiillerin tespit edilip cezalandırılması bir yana; denetim elemanları, vergi idaresi ve adli makamlar arasında “*fail-kanuni temsilci*” ekseninde gelişen kargaşadan başka bir şey bulunmadığı gerçeğidir.

3. Değerlendirme ve Sonuç:

Tüzel kişilerin bünyelerinde tespit edilen vergi kanunlarına aykırı fiiller nedeniyle kesilen vergi cezaları ile hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezalar karşısındaki durumu, yasal düzenlemeler çerçevesinde ve uygulamada tespit edilen sorunlar esas alınarak yukarıda açıklanmıştır.

Bu açıklamalara göre;

- Vergi idaresi tarafından kesilen vergi cezaları her halde tüzel kişiler adına kesilmekte ve bu cezaların öncelikle tüzel kişilerin varlığından tahsil edilmesi hedeflenmekte; tüzel kişilerin varlıklarından tahsil edilemeyen cezalar, cezayı gerektiren fiillerin oluşumunda ve bu cezaların tahsil edilememesinde kasıt veya ihmali olup olmadığına bakılmaksızın, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınmaktadır.

- Hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen fiillerde ise cezalar, tüzel kişiyle ortaklık, temsilcilik, hizmet veya herhangi bir şekilde ilişkisi bulunsun ya da bulunmasın, bu fiilleri işleyen gerçek kişiler hakkında hükmolunmaktadır.

Bu şekilde düzenlenen tüzel kişilerin ceza sorumluluğu konusunda en önemli eksiklik, ceza nev’ilerine ilişkin açıklamalarımızı yaparken de işaret ettiğimiz; gerek vergi cezaları bakımından ve gerekse hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından düzenlemeler yapılırken, “*suç teşkil eden fiillerin tüzel kişilik yararına işlenip işlenmediği*” hususuna herhangi bir önem atfedilmemesi hususudur. Belirtilen bu durum genel mantık kuralları çerçevesinde dahi suç, ceza ve sorumluluğun niteliğini değiştirecek bir ölçüt olarak algılanmasına rağmen, vergi ceza sisteminde bu ölçüte yer verilmemiştir. Bu şekildeki bir yaklaşım, vergi cezaları bakımından fiilin kim tarafından ve kimin yararına işlendiğinin değil, cezanın tahsilinin önemszenmesiyle açıklanabilir olsa da, hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından, sadece cezanın infazının önemszenmesinin yeterli olduğu söylenemez.

Tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna yönelik yasal düzenlemelerdeki önemli bir eksiklik de, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırıma bağlanan fiiller düzenlenirken, bu cezaların

²³ Mehmet Ali ÖZYER, aynı eser, sy.550

muhatapı olarak mutlaka bir gerçek kişiyle ilişki kurulması; bu ilişki kurulduğunda da tüzel kişinin hiç bir şekilde ceza muhatapı olmamasının sağlanmasıdır. Nitekim önceki bölümlerde yer alan açıklamalarda yer verildiği üzere, tüzel kişiler bünyesinde tespit edilen hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiiller nedeniyle, 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle önce kanuni temsilciler sorumlu tutulmuş, daha sonra 4369 sayılı Kanunla yapılan ve halen de geçerli olan düzenlemelerde ise bu fiilleri işleyenlerin ceza muhatapı olması sağlanmışken; tüzel kişilere bu fiiller nedeniyle herhangi bir sorumluluk izafe edilmemiştir.

Bu sonucu doğuran ise, şüphesiz ki vergi ceza sisteminin oluşumuna da etki eden “suçların kişiselliği ve cezanın suçu işleyene çektirilmesi prensibinden dolayı tüzel kişilerin sorumluluğunun olamayacağı ve tüzel kişilerin hapsedilmesinin de mümkün olmadığı.” şeklindeki geleneksel yaklaşımdır. Esasında bu yaklaşımın izlerini mevcut genel ceza düzenlemelerinde de bulmak mümkündür. Zira, T.C.K.’nun ve C.M.U.K.’nun cari düzenlemelerinde tüzel kişileri doğrudan muhatap alan önemli hükümler mevcut bulunmamaktadır.

Oysa, medeni hukukta uzun yıllar genel kabul gören “tüzel kişilerin sadece hukuksal düzenlemeler sonucu ortaya çıkmış kurgusal olgu oldukları” görüşü bir süredir terkedilmiş; bir tüzel kişiliğin “bu sıfatıyla” kamuya karşı şu veya bu yönde bir eylem/tavır geliştirebilmesi gerekeceği kabul edilmiştir. Bu anlayışın doğal uzantısı, ceza hukukunda da tüzel kişilerin, organlarından ya da temsilcilerindenayrı olarak cezai sorumluluk alabilecekleri şeklinde oluşmuş ve özellikle Batı Avrupa’da ceza yasaları buna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Sözelimi Fransa’da 1992 yılında yapılan ceza yasası reformunun yapı taşlarından birisi, tüzel kişilerin de tıpkı gerçek kişiler gibi ceza sorumluluğuna tabi tutulmasıdır. Burada anahtar cümle “tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından ve tüzel kişinin yararına bir suçun işlenmesi”dir. Bu durumda Fransız ceza yasası, suçun mahiyetine göre gerçek kişi olan fail/failleri cezalandırdığı gibi, buna ek olarak tüzel kişiyi de kanunda belirtilmiş cezalardan birisiyle (ağır para cezası, adli gözetim altına alma-kayım gibi-faaliyetten men etme-ticaret yasağı gibi- tamamen ya da kısmen kapatma-fesih ya da şube, acenta vb. bölümlerin kapatılması, süreli kapatma vs.) ayrıca cezalandırmaktadır.²⁴

Bu şekildeki bir yaklaşım, Vergi Usul Kanunu’nun 333 üncü maddesinde “Tüzel kişilerin sorumluluğu” başlığı altında düzenlenmesi gereken asıl konunun; vergi cezalarıyla ilgili olarak tüzel kişiliğin kendisini ve sorumlu olarak da kanuni temsilcilerini hedef alan düzenlemelerden (1. ve 2.fıkra) ayrı olarak, maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilen fiillerin (kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak) işlenmesi halinde gerçek kişi faillere verilecek hapis veya para cezalarına ek olarak tüzel kişi adına da bir cezaya hükmolunması hususu olduğunu ortaya koymaktadır. Burada temel ölçü, yukarıda da değindiğimiz gibi suç teşkil eden fiillerin “tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından ve tüzel kişinin yararına işlenmesi” dir.

Diğer yandan, tüzel kişilik bünyesinde işlenen ve ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren suçlarda ceza muhatapı olacak “failin veya faillerin” belirlenmesi önem arz etmektedir. Suç teşkil eden fiilleri bildirme görevinin V.U.K.’nun 367’nci

²⁴ Baş Hesap Uzmanı Can DOĞAN, “Vergi Ceza Sistemlerinin Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış çalışma notları.

maddesine göre vergi inceleme elemanlarına; “*işin hakikatini*” ve dolayısıyla faili belirleme görevinin de Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun 153’üncü maddesine göre Cumhuriyet Savcılarına ait olduğu ifade edilebilir. Ancak bu hususun Vergi Usul Kanunu’nda açık olarak belirtilmesi, uygulamada yaşanan sorunları gidermek bakımından yararlı olacaktır.

Ayrıca, V.U.K.’nın 333 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda, tüzel kişilik bünyesinde işlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiillerde ceza muhatabı olarak “fiili işleyenler” belirlenmiş olsa da; özellikle tüzel kişi yararına işlenen fiillerde, bu fiillere (maddi/manevi, asli/ fer’i) katıldığı kolaylıkla tespit edilen kişilerin de etkili olarak cezalandırılmasını sağlamak bakımından, vergi ceza düzenlemelerindeki “iştirak” hükümlerinin genel ceza düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak belirtelim ki; suçların önlenmesi, suçu yaratan ekonomik ve toplumsal nedenlerin ortadan kaldırılmasına bağlı olduğu kadar, suç sayılan fiillerin açık olarak tanımlanarak etkin ve adil bir şekilde cezalandırılmasına da bağlıdır.

Çağdaş ceza hukuku anlayışının kabul ettiği şekilde; ülkemizde de vergi suçları için öngörülen cezaların etkinliğinin sağlanması, bu cezaların öncelikle caydırıcı olması ve yaptırımları itibarıyla suçu engelleyici nitelikler taşıması ile mümkün olacaktır.