

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUK

Elif Ezgi MAVİ

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

2023

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUK

Elif Ezgi MAVİ

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

İZMİR - 2023

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2023

Elif Ezgi MAVİ



ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk
Elif Ezgi MAVİ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Programı

Vergi ceza hukuku, vergi hukuku ve ceza hukuku ile sıkı bir ilişki içerisinde. Vergi ceza hukukunda sorumluluk incelenirken Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu özenle analiz edilmelidir. Konu hakkında özel ve genel nitelikli kanunlarda norm çatışmalarının bulunması ve yüksek mahkemelerce kendi içinde ve birbirleri arasında yapılan yorum farklılıkları vergi ceza hukukunda sorumluluğun tespitinde çözümlenmesi gereken başat unsurlardandır. Bu çalışmada, cezalandırılabilirliğin tam, eksiksiz ve adaletli bir şekilde tespit edilebilmesi için göz önünde bulundurulması gereken temel ilkelere yer verilmiştir. Vergi kabahatleri ve vergi suçları özel olarak her bir kabahat ve suç tipindeki hareket ve netice unsurları bakımından özel olarak incelenmiş ve hareket(ler)in gerçekleştirilme şeklinin ve netice meydana getirmesi ve getirmemesi hallerinin cezalandırma üzerindeki etkisi incelenmiştir. Vergi ceza hukukunda fail ve ceza sorumlusu kimi zaman farklılaşabildiğinden, failin ve cezalardan kim(ler)in sorumlu tutulabileceği hususu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Kabahat ve suçların özel görünüm şekillerinin cezalandırmaya etkisi, failin yerine mükellef veya vergi sorumlusunun cezalandırılması halleri ile müteselsil sorumluluk halleri incelenmiş ve nihayetinde sorumluluğu sona erdiren ve kaldıran hallere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: vergi ceza hukuku, sorumluluk, vergi kabahati, vergi suçu, fail, vergi cezası.

ABSTRACT
Master's Thesis
Responsibility of Tax Penalty Law
Elif Ezgi MAVİ

Dokuz Eylul University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Program

Tax criminal law is connected to both tax law and criminal law. When conducting research on tax criminal law, the provisions of the Turkish Penal Code, Misdemeanors Law, and Tax Procedure Law should be carefully analyzed. The norm conflicts in special and general laws on the subject, the lack of harmony among the regulations, and the differences in interpretation made by the appeal and cassation stages courts within and between each other are the main factors that need to be examined in determining liability in tax criminal law. This study contains the basic principles that must be taken into consideration to determine punishability fully, completely, and fairly. Tax misdemeanors and tax crimes have been specifically examined in terms of the action and result in each type of misdemeanor and crime, and the effect of the way the action(s) is carried out and whether it produces results or not on punishment has been examined. Since the perpetrator and the party responsible for the crime may sometimes differ in tax criminal law, the issue of who can be held responsible for the perpetrator and penalties has been discussed in detail. The effects of special appearances of misdemeanors and crimes on punishment, the cases of punishing the taxpayer or tax person instead of the perpetrator, and joint and several liability are examined, and ultimately, the situations that terminate and abolish liability are included.

Keywords: tax criminal law, liability, tax misdemeanor, tax crime, perpetrator, tax penalty.

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUK

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR

I. GENEL ÇERÇEVE	4
II. VERGİ CEZA HUKUKU KAVRAMI	5
III. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI	6
IV. VERGİ USUL KANUNU'NUN TÜRK CEZA KANUNU VE KABAHATLER KANUNU İLE İLİŞKİSİ	8
V. VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE KURUMLAR	12
A. Genel Açıklama	12
B. Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları	12
C. Ceza- Güvenlik Tedbirleri- İdari Yaptırım	15
Ç. Fiil-Fail	16
D. Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar	17
VI. VERGİ CEZA HUKUKUNDA EHLİYET VE TEMSİL	19
VII. GENEL İLKELER	21
A. Genel Açıklama	21
B. Kanunîlik İlkesi ve Kıyas Yasağı	22

C. Kanunların Geçmişe Yürümezliği ve Lehe Kanunun Uygulanması İlkesi	26
Ç. Cezaların Şahsiliği İlkesi	28
D. Ölçülülük İlkesi	30
E. Kusursuz Suç ve Ceza Olmaz	32
F. Non Bis İn İdem İlkesi	32

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHTLERİNDE SORUMLULUK

I. GENEL ÇERÇEVE	35
II. VERGİ KABAHAHTLERİNİN HAREKET VE NETİCE UNSURLARININ CEZA SORUMLULUĞU BAKIMINDAN İNCELENMESİ	36
A. Genel Olarak	36
B. Vergi Ziyat Kabahati Bakımından	38
C. Usulsüzlük Kabahatleri Bakımından	39
III. VERGİ KABAHAHTLERİNDE FAİLLİK VE CEZALARDAN SORUMLULUK	41
A. Genel Olarak	41
B. Gerçek Kişilerin Sorumluluğu	42
C. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu	44
1. Genel Olarak	44
2. Küçük ve Kısıtlıların Kanunî Temsilcilerinin Sorumluluğu	47
3. Tüzel Kişilerin Kanunî Temsilcilerinin Sorumluluğu	49
a. Genel Olarak	49
b. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu Maddesi İle Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35'inci Maddesinin Değerlendirilmesi	54
c. Sorumluluğunun Hukukî Niteliği	58

(1)	Kusur Sorumluluğu ve Kusursuz Sorumluluk	58
(2)	Müteselsil Sorumluluk Niteliği ve Rücu	60
(3)	Sınırsız Sorumluluk Niteliği	62
(4)	Feri (İkinci Derece) Niteliği	62
Ç.	Limited Şirket Ortakları Bakımından Özel Bir Sorumluluk: Pay Oranında Sorumluluk	64
D.	Tüzel Kişiliği Olmayanlarda Sorumluluk	70
E.	Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu	71
F.	Tür Değiştirme ya da Devir Halinde Sorumluluk	72
G.	Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Sorumluluğu	72
IV.	VERGİ KABAHATLERİNDE FAİLİN KAST VE TAKSİRDEN SORUMLULUĞU	73
V.	VERGİ KABAHATLERİ BAKIMINDAN CEZA SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR	76
A.	Genel Açıklama	76
B.	Vergi Kabahatlerine Teşebbüs Halinde Ceza Sorumluluğu	77
C.	Vergi Kabahatlerine İştirak Halinde Ceza Sorumluluğu	79
1.	Genel Olarak	79
2.	Meslek Mensuplarının Vergi Kabahatine İştiraki Halinde Cezai Sorumluluk	82
Ç.	Vergi Kabahatlerinde Birleşme (İçtima) Halinde Ceza Sorumluluğu	85
1.	Genel Olarak	85
2.	Tek Fiilin Farklı Cezalardan Sorumluluğa Neden Olması	88
a.	Genel Olarak	88
b.	Tek Fiilin Farklı Vergileri Zıyaa Uğratması	88
c.	Tek Fiilin Farklı Cezaları İlgilendirmesi	89
(1)	Tek Fiilin Aynı Türden Farklı Cezaları İlgilendirmesi	90
(2)	Tek Fiilin Farklı Türden Farklı Cezaları İlgilendirmesi	93

(3) Vergi Ceza Hukukunda Failin Tek Fiilinden Dolayı İdari ve Adli Makamlarca Ayrı Ayrı Cezalandırılmasının Non Bis İn İdem İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi	94
3. Ayrı Ayrı Gerçekleştirilen İhlâllerde Ceza Uygulaması	98
D. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Halinde Ceza Sorumluluğu	99
VI. VERGİ KABAHAHTLERİNDEN FAİLİN YERİNE MÜKELLEF VE/YA DA VERGİ SORUMLUSUNUN SORUMLU TUTULMASI	103
VII. MESLEK MENSUPLARININ MÜTESELSİL SORUMLULUĞU VE ÖZEL KANUNLARDA DÜZENLENEN DİĞER MÜTESELSİL SORUMLULUK HALLERİ	104

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA SORUMLULUK

I. GENEL ÇERÇEVE	110
II. VERGİ SUÇLARININ HAREKET VE NETİCE UNSURLARININ CEZA SORUMLULUĞU BAKIMINDAN İNCELENMESİ	110
A. Genel Açıklama	110
B. Kaçakçılık Suçu Bakımından	111
C. Vergi Mahremiyetinin İhlâli Suçu Bakımından	113
Ç. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Bakımından	114
III. VERGİ SUÇLARINDA FAİLLİK VE CEZALARDAN SORUMLULUK	115
A. Genel Olarak	115
B. Gerçek Kişilerde Faillik	116
C. Küçük ve Kısıtlılarda Faillik	117
Ç. Tüzel Kişilerde Faillik	118
IV. VERGİ SUÇLARINDA FAİLİN KAST VE TAKSİRDEN SORUMLULUĞU	120
V. VERGİ SUÇLARINDA CEZA SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR	122

A. Genel Açıklama	122
B. Vergi Suçlarına Teşebbüs Halinde Sorumluluk	122
C. Vergi Suçlarına İştirak Halinde Sorumluluk	124
Ç. Vergi Suçlarında Birleşme (İçtima) Halinde Sorumluluk	129
1. Genel Olarak	129
2. Tek Fiil ile Birden Fazla İhlâl Gerçekleştirmesi Halinde Failin Sorumluluğu	130
3. Ayrı Fiiller ile Birden Çok İhlâl Gerçekleştirilmesi Halinde Failin Sorumluluğu	132
4. Zincirleme (Müteselsil) Suç Halinde Failin Sorumluluğu	134
D. Vergi Suçlarında Tekerrür Halinde Ceza Sorumluluğu	135

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU KISMEN VEYA TAMAMEN KALDIRAN HALLER

I. KUSURLULUĞU KALDIRAN HALLER	137
A. Genel Açıklama	137
B. Zorunluluk Hali	139
C. Hata (Yanılma) Halleri	140
Ç. Mücbir Sebep	144
II. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA SORUMLULUĞU SONA ERDİREN ORTAK HALLER	145
A. Genel Açıklama	145
B. Ölüm	146
C. Ödeme/İnfaz	147
Ç. Af	148
III. VERGİ KABAHAHATLERİNDEN SORUMLULUĞU SONA ERDİREN ÖZEL HALLER	149
A. Genel Açıklama	149
B. Cezalarda İndirim	150
C. Hata Düzeltme	151

Ç. Cezalarda Uzlaşma	152
D. Terkin	153
E. Cezadan Vazgeçme	154
IV. VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINDA CEZA KESİLMESİNE ve/ya da YARGILAMAYA, CEZAYA HÜKMOLUNMASINA ENGEL OLAN ORTAK HALLER	154
A. Genel Açıklama	154
B. Pişmanlık ve Islah	154
C. İzaha Davet	156
Ç. Zamanaşımı	157
V. VERGİ SUÇLARI İÇİN YENİ BİR UYGULAMA: ETKİN PİŞMANLIK	159
SONUÇ	161
KAYNAKÇA	171

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Any.	Anayasa
AnyM.	Anayasa Mahkemesi
Bkz. /bkz.	Bakınız
C.	Cilt
CD.	Ceza Dairesi
CGK.	Ceza Genel Kurulu
CMK.	Ceza Muhakemesi Kanunu
Dş.	Danıştay
E.	Esas
HD.	Hukuk Dairesi
İBK.	İçtihadı Birleştirme Kurulu/Kararı
KabK.	Kabahatler Kanunu
K.	Karar
m.	Madde
MMK	3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
MTVK	197 sayılı Morotlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
RG.	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
TBK.	Türk Borçlar Kanunu
TCK.	Türk Ceza Kanunu
TMK.	Türk Medeni Kanunu
TTK.	Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve benzeri
vd.	ve devamı
VDDK.	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDDGK.	Veri Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK.	Vergi Usul Kanunu
Yarg.	Yargıtay

GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı, vergi kabahat ve/ya da vergi suçlarının kimler tarafından işlenebileceğini, vergi kabahati ve/ya da suçu teşkil eden bu fiiller için uygulanması öngörülen ceza ve/ya da yaptırımlardan hangi gerçek ve/ya da tüzel kişilerin ne şekilde muhatap alınacağını, vergi kabahati ve/ya da suçunun hareket ve netice unsurlarının sorumluluk üzerine etkisini, vergi kabahat veya suçlarının özel görünüm şekilleri ile bunların ceza sorumluluğuna etkisini, fail veya ceza sorumlusu olarak tespit edilen gerçek ve/ya da tüzel kişilerin hangi durumlarda sorumluluklarının kısmen veya tamamen ortadan kalkacağını anlamak ve ifade etmektir. Çünkü vergi kabahati ve/ya da vergi suçu için öngörülen ceza ve yaptırımlar; uygulandığı gerçek veya tüzel kişi(ler) üzerinde cezanın niteliği, türü ve ağırlığına göre yüksek meblağlarda vergi cezaları ve/ya da adli para cezaları ile maddi yüke veya hapis cezaları ile hürriyeti bağlayıcı sonuçlara neden olmaktadır. Adaletin sağlanması için sorumluluğun tam ve doğru bir şekilde tespit edilmesi önemlidir. Bu tespit ise multidisipliner bir çalışma gerektirmekte olup vergi hukuku, ceza hukuku ve kabahatler hukukunun özenle incelenmesi ve bu özenli inceleme kapsamındaki tahliller ile mümkün olabilecektir.

Çalışmanın konusunu vergi ceza hukukunda devletin cezalandırmada muhatap alacağı kişilerin tespiti, sorumluluğun doğması, niteliği, kapsamı ve kısmen veya tamamen sona ermesi oluşturmaktadır.

Çalışma bu doğrultuda dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, vergi ceza hukukunun tanımı yapılarak, hukukumuzdaki ve vergi ceza hukukundaki sorumluluk kavramı incelenmiş, çalışmamıza kaynaklık eden Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu arasındaki ilişkiye, vergi ceza hukukuna ilişkin temel kavramlar ve kurumlara, vergi ceza hukukunda ehliyet ve temsil ile genel ilkelere yer verilmiştir.

İkinci bölümde vergi kabahatlerinde sorumluluk incelenmektedir. Bu kapsamda vergi kabahatlerinin hareket ve netice unsurları ceza sorumluluğu bağlamında ele alınmıştır. Nitekim cezalandırılabilir olması için kimi kabahat tiplerinde netice aranırken bazı kabahatlerde eylemin gerçekleştirilmesi yeterlidir. Vergi kabahatlerinden kimlerin sorumlu tutulacağı, cezaların kim ya da kimler adına tahakkuk edeceği meselesi önemlidir. Bu bakımından faillik ve cezalardan

sorumluluk, gerçek kişilerin sorumluluğu ve kanunî temsilcilerin sorumluluğu ayrımlarına gidilerek, doktrinde ve uygulamada yıllardır üzerinde görüş birliğine varılamayan hususlar ile kanun hükmü farklılıkları analiz edilmiştir. Sorumluluğun hukukî niteliği, kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk halleri, müteselsil sorumluluk halleri ve rücu olanakları, sınırsız sorumluluk ile sorumluluğun dereceleri hakkında detaylı açıklamalara burada yer verilmiştir. Zira, vergi kabahatlerinden sorumlu tutulacak kişi(ler) belirlenirken, vergi cezalarında daha katı bir şekilde uygulama alanı bulan suç ve cezaların şahsîliği ilkesinden, vergi kabahatlerinde sapmalar mevcuttur, kimi zaman kabahati işleyen(ler) ile cezasından sorumlu tutulan(lar) farklılaşmaktadır. Ayrıca, bunlar haricinde limited şirket ortakları bakımından özel olarak öngörülen pay oranında sorumluluk hali yıllardan beri eleştirilen ve bu gidişle üzerine konuşulmaya devam edilecek bir sorumluluk hali olduğundan bu konuya özel olarak yer verilmiştir. Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin sorumluluğu, tasfiye memurlarının sorumluluğu, tür değiştirme veya devir hallerinde sorumluluk ile Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin sorumluluğuna da fail ve ceza sorumlusunun tespiti kapsamında çalışmamızda yer verilmiştir. Vergi kabahatlerinin kast veya taksirle işlenebilirliği ve bu hallerde fail üzerinde uygulanabilecek cezalandırma politikası açıklanmış, vergi kabahatlerinin teşebbüs halinde kalması, iştirak, birleşme ve tekerrür hallerinde sorumluluk, faille birlikte veya failin yerine sorumlu tutulan özellikli durumlar incelenmiştir. Vergi ceza hukukunda özel olarak düzenlenen müteselsil sorumluluk ile meslek mensuplarının sorumluluğu çalışmanın bu bölümünde ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümü, ikinci bölümde vergi kabahatleri için gerçekleştirilen incelemeye benzer bir biçimde ele alınmıştır. Bu kapsamda, vergi suçlarının yapısal unsurlarının cezalandırmaya etkisi ile suçlar bakımından hareket ve netice unsurlarının cezalandırmaya etkisi işlenmiş, vergi suçlarının özel görünüm şekilleri ile fail(ler)in sorumluluğuna yer verilmiştir.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk konusunu çalışmak, sorumluluğun doğması kadar sona ermesi ile cezayı gerektiren fiilin işlenmesine rağmen sorumluluğu kısmen veya tamamen ortadan kaldıran halleri de ele almayı gerektirmektedir. Bu kapsamda çalışmanın son bölümü sorumluluğu sona erdiren ve cezaya hükmolunmasını engelleyen hallere ayrılmıştır. Bu bölümde, kusurluluğu kaldıran ve dolayısıyla faile

ceza verilmesine engel olan hallere yer verilmiş, vergi kabahat ve suçlarında, kabahat ve suç işlenmiş olmasına rağmen sorumluluğu sonra erdiren ortak haller Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu hükümleri özelinde gerektiğinde farklı açıklamalara yer verilerek incelenmiş, vergi kabahatleri için Vergi Usul Kanunu ile özel olarak getirilen kurumlar ayrıca açıklanmıştır. Vergi ceza hukukunun kendine has yapısı içerisinde ceza kesilmesine, yargılama yapılmasına veya cezaya hükmolunmasına engel olan haller bulunmaktadır. Bu haller vergi kabahat ve suçlarında ortak olacak şekilde ele alınmış, son olarak vergi suçları için yeni ve geçici bir süre için getirilen etkin pişmanlık kurumu incelenmiştir.

Çalışmamızda konuya ilişkin yasal kaynaklardan, doktrin görüşlerinden ve yargı kararlarından faydalanılarak gerçekleştirilmiştir. Vergi ceza hukukunda sorumluluğun düzenlendiği kanunlar, literatürde özellikle görüş birliği bulunmayan hususlar hakkındaki farklı görüş ve değerlendirmeler, Danıştay, Yargıtay, Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları özenle incelenmiş ve analiz edilmiştir.

Çalışmamızın kapsamı geniştir, içerikte yer verilen başlıkların incelenmesi dahi başlı başına ayrı çalışmaların konusu olacak kadar özel ve önemlidir. Literatürde, tezimizde ayrı bölümler ile başlıkların konusu edilen hususlar hakkında akademik çalışmalar ve hatta kitaplar bulunmaktadır. Ancak, vergi ceza hukukunda sorumluluğu hem vergi kabahatlerinden hem de vergi suçlarından sorumluluğu kapsayacak şekilde bir bütün olarak vergi mevzuatından kaynaklanan ihlâllerin hem adlî hem de idarî cezai yönünü birlikte inceleyen akademik çalışmalar sınırlıdır. Bu nedenle, vergi ceza hukukunda sorumluluğu üst bir kavram almak suretiyle vergi ceza hukukunda sorumluluk konusu çalışmamızda işlenerek vergi ceza hukuku literatürüne ve konunun ilgililerine katkı sağlanması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergilendirme ilişkisine bağlı olarak doğan yükümlülükler maddi olarak belli bir para ödenmesi anlamına gelen vergi borcu ve ödemenin tam olarak ve zamanında yerine getirilmesine ilişkin şekli yükümlülüklerdir. Bu kapsamda vergi ödevi ilişkisi ise bir yanıyla vergi borcunu ödemeyi, diğer yanıyla şekli yükümlülükleri yerine getirmeyi ifade eder¹.

Hukuk düzenini ihlâl eden eylemler, ihlâlin ağırlık derecesine göre suç veya kabahat olarak ikiye ayrılır. Hukuka aykırı fiillerden bazıları aslında daha ağır bir ihlâl teşkil ederken bazıları daha hafif ihlâl oluşturur. Suç ve kabahatlerin ayrılması ile daha ağır olarak görülen ihlâllerin suç, daha hafif olarak görülen ihlâllerin kabahat sayılması yoluna gidilmiştir². Vergi ödevlilerinin, vergi kanunlarında belirtilen usûl ve/ya da ödevlere, ceza veya yaptırım gerektirecek şekilde aykırı davranışları vergi kabahat veya suçlarına sebep olarak failin cezai sorumluluğunu doğurur³.

Aykırı davranış ile kast edilen insan davranışı olan bir fiildir⁴. Fiili gerçekleştirerek suç veya kabahat işleyen kişi veya kişiler fail olarak adlandırılır. Fail hakkında, gerçekleştirdiği fiilin niteliğine göre vergi kabahati veya vergi suçu teşkil

¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.162; Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 144; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çagan ve Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2019, s.71.

² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s.3; Zeynel T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, 3. Baskı, Oniki Levha Yayınları, Ankara, 2022, ("Kabahatler"), s. 33.

³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 111; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2019, s. 395.

⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 109.

etmesi hallerinde idarî nitelikli vergi cezası, hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezası⁵ uygulanır⁶.

Neticelerini bilerek suç veya kabahat işleyen fail, bunları sonuçlarına; yani bunlar için kabul edilmiş olan ceza ve yaptırımlara katlanır. Başka bir deyişle, işlediği fiilin anlam ve sonuçlarını kavrayabilen veya davranışlarını yönlendirme yeteneği gelişmiş olan, kusur yeteneğine sahip ve ceza ehliyeti bulunan bir kimse işlediği vergi kabahat veya suçundan sorumlu tutulur, işlediği fiilin sorumluluğunu taşır⁷.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk konusunu işlerken, konunun özü ile ilgili bilgilere yer vermeden önce, vergi ceza hukuku ve sorumluluk kavramlarının, Vergi Usul Kanunu⁸, Kabahatler Kanunu⁹ ve Türk Ceza Kanunu¹⁰ arasındaki ilişkinin, vergi ceza hukukuna ilişkin temel kavram ve kurumların, vergi ceza hukukunda ehliyet ve temsil kavramları ile kanunî temsilci kavramlarının ve genel ilkelerin üzerinde durulması gerekir.

II. VERGİ CEZA HUKUKU KAVRAMI

Vergi ceza hukuku, vergi ödevlerinin gerçekleştirilmesi kapsamında ne tür eylemlerin ihlâl yani vergi kabahati ile suç olduğu, bu filleri işleyenlere uygulanacak

⁵ Adli para cezası, ceza hukuku anlamında bir yaptırım olup, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi suçları bakımından uygulanması gereken adli para cezasına vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından yer verilmiştir. Buna göre, bu suçu işleyenlere verilecek ceza, Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinin Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine atfı ile bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Kaçakçılık ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarına ilişkin cezalarda doğrudan adli para cezasına yer verilmemektedir. Hal böyle olmakla birlikte, Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesine göre, şartları oluşması durumunda kısa süreli hapis cezaları; adli para cezasına veya seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmektedir. Kaçakçılık suçunun failine hükmedilen cezanın *paraya çevrilmesi* tamamen Türk Ceza Kanunu hükümlerine tâbidir: Karakoç, **Vergi Ceza**, s.330; Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyen faille Vergi Usul Kanunu'nun, 363'üncü maddesi atfıyla Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesi uyarınca üç aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanır. Bu suç bakımından faille Türk Ceza Kanunu'nun 49/2'nci maddesi bakımından bir yıla kadar (bir yıl dahil) hapis cezası verilmesi halinde faille seçenek yaptırımlardan birinin uygulanması veya verilen cezanın adli para cezasına çevrilmesi mümkündür: Emre Can Basa, **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 206, 207.

⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 134.

⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 148.

⁸ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (R.G. 10.01.1961 – 10703).

⁹ 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, (RG. 31.03.2005 – 25772, Mükerrer).

¹⁰ 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (R.G. 12.10.2004 – 25611).

ceza ve yaptırımları ve ceza ilişkisinin kısmen veya tamamen sona ermesi hallerini konu edinir¹¹.

Vergi ceza hukuku, hem vergi hukukun hem de ceza hukukunun ilkeleri kapsamında düzenlendiğinden, bu iki alan ile sıkı bir ilişki içerisinde. Bu sıkı ilişki ile birlikte, gelişen ve dönüşen vergi hukuku, ceza hukuku ve kabahatler hukuku ilişkileri içerisinde vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin ihlallerinin ayrı bir özellik ve kapsamının bulunması, kendisine özgü ve farklı kurumlarının varlığı, vergi ceza hukukunun bağımsızlığını da gösterir¹².

III. VERGİ CEZA HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluğun kelime anlamı, kişinin davranışlarının sonuçlarını üstlenmesidir¹³. Hukukî anlamı olarak sorumluluk, uyulması gereken bir hukuk kuralına uyulmamasının gerektirdiği hesap verme durumudur¹⁴. Başka bir ifade ile sorumluluk, hukuka aykırı davranışın hesabını, tazminat ödeyerek veya işlenmiş olan bir suçun karşılığı olarak cezayı çekerek verme durumudur¹⁵.

Hukukumuzda sorumluluk, kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk (objektif sorumluluk) olarak incelenir. Kusur ilkesi, bir kimsenin cezalandırılabilmesi için fiilinde kusurlu olması gerektiğini ifade eder. Kişinin kusurlu sayılabilmesi için algılama ve irade yeteneğine sahip olması gerekir. Kusur yeteneği bulunan bir kimse, haksızlık teşkil ettiğini bildiği bir fiili bilerek ve isteyerek yani diğer bir ifade ile kasten işlemiş ise veya objektif dikkat ve özen yükümlülüğüne uymayarak yani diğer bir ifade ile taksirle fiili gerçekleştirmiş ise kusurlu hareket etmiştir ve bu sorumlu olur¹⁶. Kanunda açıkça belirtilmiş olmadıkça bir kişinin kusursuz olarak gerçekleştirdiği hukuka aykırı fiillerden sorumlu tutulması mümkün olmaz. Ancak bazı hallerde, kanun hükümleriyle hukuka aykırı fiillerden dolayı ortaya çıkan zarardan kusuru

¹¹ Şenyüz, s.50; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 41.

¹² Şenyüz, s.54,55.

¹³ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, (20.05.2023).

¹⁴ T. Azmi Uslu, **Yeni Hukuk Lugatı ve Hukuk Terimleri Sözlüğü**, Site Yayınları, İstanbul, 1964, s.210.

¹⁵ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 1113.

¹⁶ İsmail Kaya, İlhan Üzülmüş, **Hukukun Temel Kavramları**, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.147, 148.

bulunmayan kişiler de sorumlu tutulur. Kusur olmasa da zarardan sorumlu bulunulan hallere kusursuz sorumluluk adı verilir¹⁷.

Ceza sorumluluğunun esasını kusur sorumluluğu oluşturur. Nitekim Türk Ceza Kanunu, kusursuz sorumluluğa yer vermez. Bu nedenle kusur yoksa cezai sorumluluk da yoktur. Bu kapsamda kasten veya taksirli olarak hareket etmiş olan fail, kusurlu davranışı ile suç sayılan eylemin oluşmasına sebebiyet vermiş ise, ceza ehliyeti varsa ve kusurluluğu kaldıran herhangi bir hal mevcut değilse, fiilinden sorumlu tutularak, kanunda bunun için öngörülen ceza veya yaptırımların muhatabı olur¹⁸.

Kabahatler hukuku bakımından ise fail, kusurlu değil ise, fiil haksızlık niteliğini korumakla birlikte, hakkında idarî para cezası uygulanmaz. Bu nedenle, ceza hukukunda var olan kusursuz ceza olmaz ilkesi, kabahatler hukuku bakımından kusursuz idarî para cezası olmaz şeklinde ifade edilebilir¹⁹.

Vergi ceza hukukunda da kural olarak, vergi kabahat veya suçlarından sorumlu olarak kusurlu davranabilenler muhatap alınır; yani kusur sorumluluğu ilkesi uygulanır. Bu bakımından, vergi kabahat ve suçlarında mükellef veya vergi sorumlusu sorumlu tutularak ceza ve yaptırımlar bu kimselere uygulanır; ancak fiilin mükellef veya vergi sorumlusundan başkaca birisi tarafından işlenmesinde durum farklılık gösterir²⁰.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk asli veya ferî nitelikte olabilir. Yani, cezadan sorumlu tutulan kimsenin doğrudan doğruya ilgili cezaya maruz bırakılması halinde asli sorumluluk, diğer bir ifade ile birinci dereceden sorumluluk; asli sorumludan cezanın tahsil edilememesi halinde başvurulabilecek diğer bir ceza sorumlusu bulunması halinde ikinci dereceden sorumluluk yani fer’i sorumluluk söz konusu olur. Hemen belirtmek gerekir ki, bu sorumluluk türü mali nitelikteki idarî para cezalarını gerektiren vergi kabahatleri bakımından söz konusu olacak, vergi suçlarında hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren eylemlerden bu eylemi gerçekleştiren şahıs sorumlu tutulacağından bu durumda fer’i sorumluluk müessesesi bulunmaz.

¹⁷ Şaban Kayıhan, **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 118.

¹⁸ Ömer Anayurt, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Güncellenmiş 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 450, 451.

¹⁹ Berrin Akbulut, **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2014, s. 364.

²⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 149.

Sorumluluğu ayrıca karşılanmasına göre malvarlığı ve şahsı ile sorumluluk olarak ayırmak mümkündür. Modern hukukta şahıs ile sorumluluğun yerini malvarlığı ile sorumluluk almıştır. Vergi ceza hukukunda da mali nitelikli cezalardan kişiler şahsen değil malvarlıkları ile sorumlu olurlar. Bu bakımından, sınırlı veya sınırsız sorumluluk halleri gündeme gelir. Vergi ceza hukukunda, sınırsız sorumluluk hali söz konusu olur.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk, genel olarak vergi ceza hukukunun kabahat ve suçları işleyenlerin tespit edildiği, kabahat veya suçu işleyenlerin kimler olabileceğinin incelendiği, başka bir deyişle kabahat için kimin adına ceza kesileceği ve işlenen suçtan dolayı kimin veya kimlerin adına cezaya hükmolunacağını; cezalardan sorumluluğun hangi hallerde kısmen veya tamamen ortadan kalkacağını inceleyen şekli alanının sınırları içerisinde incelenir²¹.

IV. VERGİ USUL KANUNU'NUN TÜRK CEZA KANUNU VE KABAHAHLER KANUNU İLE İLİŞKİSİ

Vergi kabahatlerinin ve suçlarının, Kabahatler Kanunu'ndan ve Türk Ceza Kanunu'ndan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri ile düzenlenen kendine özgü düzenlemeleri bulunur²².

Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanununa göre genel kanun niteliğindedir. Bu kanunların genel hükümleri, vergi ceza hukukunda sorumluluğun tespitinde uygulama alanı bulur. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeler, Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu karşısında özenle incelenmeli ve uygulama da bu özenli inceleme kapsamındaki tahlillere uygun olarak gerçekleştirilmelidir²³.

Vergi Usul Kanunu'nun cezaları düzenleyen Dördüncü Kitabındaki hükümler (VUK.m.331-376), vergi ödevlilerinin hukuka aykırı fiilleriden dolayı sorumluluklarını, vergi ödevlilerinin vergi kabahati işlemeleri halinde aleyhlerinde

²¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 145.

²² Şenyüz, s.51.

²³ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010, ("Değerlendirme"), s. 4.

uygulanacak yaptırımlar ve ceza hukuku anlamında suç oluşturan fiiller işlemleri halinde uygulanacak cezalar olarak iki grup halinde düzenler²⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun, 359-363'üncü maddeleri kapsamında düzenlenen hukuka aykırılıklar yani kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlâl ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ceza hukuku anlamında suçlardır ve bunların sorumluları hakkında Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uyarınca yargılama yapılarak suçun işlendiğinin anlaşılması halinde hapis cezası veya adli para cezası uygulanır²⁵. Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesinde açıkça belirtildiği üzere Türk Ceza Kanunu, Vergi Usul Kanunu karşısında genel kanun mahiyetindedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununda yer almayan maddi hukuk kuralları için Türk Ceza Kanunu'na, Vergi Usul Kanununda yer almayan usul kuralları için ise Ceza Muhakemeleri Kanunu'na gidilir²⁶. Hal böyle olmakla birlikte iştirak/cezalardan indirme, içtima ve tekerrür gibi konuların Vergi Usul Kanununda özel olarak düzenlendiğini belirtmek gerekir (VUK.m.360; 335-337; 339, 340)²⁷.

Kabahatlerin suçlardan ayrılarak Kabahatler Kanunu ile düzenlenmesi ile birlikte, Kabahatler Kanunu'nun da Vergi Usul Kanunu karşısında genel kanun niteliğini aldığı ifade edilir²⁸. Hal böyle iken Kabahatler Kanunu'nun genel düzenlemelerinin, diğer kanunlarda düzenlenen kabahatler bakımından da uygulanacağını ifade eden 3'üncü maddesi, Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'nce incelenmiş ve iptal edilmiştir²⁹. İptal edilen düzenlemeden sonra kanun koyucu bu alanda yeniden düzenleme yapmış ve Kabahatler Kanunu'nun, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümlerinin ise idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında

²⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.84, 85.

²⁵ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 73; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.85.

²⁶ Saban, s.405.

²⁷ Karakoç, **Genel Vergi**, s.73.

²⁸ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 72.

²⁹ "...İdarî yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adli yargının görevlendirilmesi konusunda yasa koyucunun geniş takdir hakkının bulunduğunu söylemek olanaklı değildir. ... idare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir idarî işlemin, sadece para cezası yaptırımı içermesine bakılarak denetiminin idarî yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılması olanaklı değildir. Bu durumda, itiraz konusu kuralla diğer yasalardaki kabahatlere yollama yapılarak, yalnızca yaptırımın türünden hareketle ve idarî yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden, bunları da kapsayacak biçimde başvuru yolu, itiraz, bunlara ilişkin usûl ve esasların değiştirilmesi, Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırıdır, Kural'ın iptali gerekir." : AnyM. 01.03.2006 tarih ve E.2005/108, K.2006/35, (RG. 22.06.2006-26236).

uygulanacağı belirtilmiştir (KabK.m.3)³⁰. Vergi Usul Kanunu'nda idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolları; hem idarî başvuru hem de yargısal başvuru olarak belirlenmiştir. SABAN'a göre bu nedenle, vergi anlaşmazlıkları ve çözümünde Kabahatler Kanunu uygulanmayacak ve Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen kanun yolları kullanılacaktır. Diğer genel hükümler bakımından ise Vergi Usul Kanunu'nda çok ayrıntılı düzenlemeler olduğundan; Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu karşısında genel kanun mahiyeti olduğunu söylemek zordur³¹. Ayrıca, Kabahatler Kanunu'nun Ek 1. maddesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir. Bu madde sebebiyle Maliye Bakanlığı'nın, Kabahatler Kanunu'nu vergi kabahatleri bakımından uygulamadığı ve bu yaklaşımın doktrindeki kimi yazarlar tarafından da desteklendiği ifade edilmektedir³².

Kabahatler Kanunu'nun hangi hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından da uygulanabilir olduğunu analiz etmek için yapılan araştırmalarda, Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatleri bakımından da uygulanabilecek genel mahiyetteki hükümlerinin 1'inci ilâ 16'ncı maddeleri dahil olmak üzere bu maddeler ile sınırlı olduğu, 16'ncı maddeden sonra gelen düzenlemelerin vergisel kabahatler bakımından uygulama alanı bulamayacağı ifade edilmiştir³³.

Doktrinde Kabahatler Kanunu'nun genel düzenlemelerinin diğer kanunlardaki kabahatler bakımından da uygulanabileceği şeklindeki hüküm ile vergi kabahatleri

³⁰ “213 sayılı Kanun'un “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmında düzenlenen ve idarî para cezasını gerektiren fiillerin “kabahat (vergisel kabahat)”; hapis ve adli para cezasını gerektiren fiillerin ise “suç” olduğu, bu ayrıma göre de kabahatler bakımından 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğinde olduğu ve özel kanunlarında düzenleme bulunmayan hallerde vergiye ilişkin kabahatler yönünden de uygulanacağı kabul edilmelidir. Zira, 5326 sayılı Kanun'un “genel kanun niteliği” başlıklı 3. maddesinde, Kanun'un idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümlerinin ise idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı açıkça düzenlenmiştir. Kanun'un Ek 1. maddesindeki Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu yönündeki düzenlemeden maksadın ise maddenin gerekçesinde de ifade edildiği üzere vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin muhafazasında fayda mülhaza görülmesi doğrultusunda Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisnaya yer verilmesi olduğu anlaşılmaktadır”: Dş. VDDK. 02/12/2020 tarih ve E. 2020/1063 ve K. 2020/1036, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023).

³¹ Saban, s. 406-409.

³² Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S.6, 2008, ss. 2839-2859, s. 2840.

³³ İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi. **Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı**, (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.68.

bakımından da geçerli hale getirildiği ifade edilmektedir³⁴. Buna göre, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmemiş fakat Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bir genel hüküm düzenlemesi varsa, Vergi Usul Kanunu'ndaki genel hüküm yürürlükten kaldırılmadığından uygulanmaya devam edilir³⁵. Bir konu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş, sadece Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmişse herhangi bir hüküm çatışmasından söz edilemeyeceğinden Kabahatler Kanunu'ndaki hüküm geçerli olur³⁶.

Kabahatler Kanunu, sonraki genel kanun olarak kabul edildiğinde bununla önceki özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin aynı konuyu düzenleyen hükümleri arasında çatışma mevcut olduğunda hangi hükümlerin uygulanacağını tespit edilmesi gerekir. Bu durumda, önceki-sonraki kanun ve özel-genel kanun ilkelerine göre çözümleme yapılır³⁷. Bu durumda, Kabahatler Kanunu'nun genel kanun olarak Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları hükümler itibarıyla geçerli kabul edilmesinin yerine olacağı savunulmaktadır. Bu kapsamda, vergi kabahatleri için önce özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere, sonra genel kanun olan Kabahatler Kanunu'ndaki hükümlere bakılması gerekir³⁸. Hal böyle olmakla birlikte, doktrinde bu konuda görüş birliği bulunmamaktadır³⁹.

Vergi kabahatlerinde uygulanacak normun tespit edilmesindeki temel sorun; hem Vergi Usul Kanunu'nun hem de Kabahatler Kanunu'nun aynı konuda yapmış olduğu farklı düzenlemelerin yanı sıra, Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul

³⁴ Şenyüz, s.61; Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, ("Vergisel"), s. 19; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 86.

³⁵ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.38; "...doktrinde tartışmalı olmakla birlikte genel kabul gören görüş uyarınca önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamayacağı dikkate alındığında aynı hususta düzenleme içeren önceki özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin ikinci fıkrasının öncelikle uygulanması gerekmektedir.": Dş. VDDK. 02/12/2020 tarih ve E. 2020/1063 ve K. 2020/1036.

³⁶ Şenyüz, s. 61.

³⁷ Aynı hususu düzenleyen kanunlardan, önceki kanun özel ve sonraki kanun genel nitelikte ise hangi ilkenin uygulanması gerektiği hususunda ortak bir yaklaşım bulunmamakla birlikte, doktrinde önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılmayacağı yönünde görüşler mevcuttur. Yani, genel hükmün, önceki özel hüküm ile düzenlenen hususları sona erdirmeyeceğini savunan görüşler bulunmaktadır: Şenyüz, s.61.

³⁸ Şenyüz, s. 62, 63.

³⁹ Karakoç, kanun koyucunun sonra getirdiği düzenlemelerin uygulama önceliği olduğunu ifade ederken, buradan kanun koyucunun dilediği gibi düzenlemeler yapabileceği anlamının çıkarılamayacağını, nihayetinde hukuk sisteminin bir bütün olduğunu, bu sistemin unsurlarının birbiri ile çelişir olmaması gerektiğini, aksi halde Kabahatler Kanunu'na yada Türk Ceza Kanunu'na konulacak hükmün bir anlamının kalmayacağını, bu anlamda Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin bu alana düzenleme yapan özel hükümler bakımından geçerlidir hükmünün ortadan kalmış olacağını, kanun koyucunun abesle iştigal etmeyeceğini ve etmemesi gerektiğini belirtmektedir: Karakoç, Değerlendirme, s. 5.

Kanunu'nun hiç düzenlemediği ve vergi uygulamasına da yabancı olarak kabul edilebilecek birtakım uygulamaları düzenlemiş olmasıdır. Ayrıca, Kabahatler Kanunu yürürlüğe girdikten sonra Vergi Usul Kanunu'nda yapılmış olan bazı değişiklikler de tartışmalara neden olmaktadır. Gerçekten de her iki kanun incelendiğinde; zamanaşımı, organ veya tüzel kişinin davranışlarından dolayı sorumluluk, kabahate iştirak ve içtima konularında Kabahatler Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı düzenlemelere gidildiği, kanunilik ilkesi, teşebbüs, kusur, kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler, hata, cumhuriyet savcısı ve mahkemenin yaptırım uygulayabilme yetkisi konularında ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme olmamasına rağmen vergi hukuku uygulamasına yabancı düzenlemeler yapıldığı görülmüştür⁴⁰.

Son olarak belirtmek gerekir ki, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda ve Gümrük Kanununda vergisel yaptırımlara yer verilmektedir⁴¹.

Çalışmanın ilgili bölümlerinde ilgili hukuki soruna uygulanabilecek kanun normları birlikte değerlendirilmiş, konuya yargının yaklaşımı içtihatlar ile birlikte ele alınmış ve doktrin görüşlerine yer verilmiştir.

V. VERGİ CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN TEMEL KAVRAM VE KURUMLAR

A. Genel Açıklama

Bu başlık altında vergi ceza hukukunda sorumluluğun temelini oluşturan vergi kabahatleri ve suçları, ceza, güvenlik tedbirleri ve idarî yaptırım, fiil ve fail ile vergi cezaları ve diğer cezalar ele alınmaktadır.

B. Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları

Kabahat, kanunun karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıktır (KabK.m.2). Buna göre kabahatler, haksızlık teşkil eden fiillerdir. Ancak

⁴⁰Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s.72.

⁴¹ Karakoç, Değerlendirme, s. 6,7.

kabahatlerin karşılığında ceza veya güvenlik tedbirleri değil; idarî yaptırım uygulanır. Buna göre kabahat, ihlâl edilen norm karşılığında kanunun idarî yaptırım uygulanmasını kurala bağladığı, tipe uygun ve hukuka aykırı fiillerdir⁴².

Kabahat kavramı, eskiden suçun bir türü olarak incelenirken, daha sonra 2005 yılında ilk defa ayrı bir kanun ile Kabahatler Kanununda düzenlenerek farklı ve ayrı bir kavram haline getirilmiştir⁴³. Günümüzdeki hukuk tekniği açısından kabahat, suç olmayan ve daha hafif yaptırımlarla cezalandırılan haksızlıkları ifade etmek için kullanılır⁴⁴.

Bir fiilin suç veya kabahat şeklinde sınıflandırılması kanun koyucu tarafından belirlendiğinden, bu kategorileştirmeyi yaparken uygulanan suç politikası önem taşır⁴⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda, iki ana grup hukuka aykırı fiil türü tanımlanmakta ve bunlara uygulanması öngörülen ceza ve/ya da yaptırımlar belirtilmektedir. İhlâlî halinde idarece malî nitelikli idarî yaptırım uygulanan fiiller vergi kabahatleri; Türk Ceza Kanunu anlamında suç teşkil eden ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adlî para cezası öngörülen fiiller ise vergi suçları olmakla birlikte doktrinde kimi yazarlar vergi kabahatleri şeklinde ayrı ve farklı bir kavrama yer vermeyip; bunları mali nitelikli vergi suçları olarak kabul etmektedir.

KARAKOÇ, ihlâlleri vergi kabahati ve vergi suçu olarak ikili bir ayırmada inceleyerek; bunları vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hükümlere ceza ve/ya da yaptırım gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranması olarak tanımlamıştır⁴⁶. ŞENYÜZ de benzer şekilde vergi kabahati ve vergi suçu ayırımına yer vererek, ihlâlî sonucunda muhataplarına kanunda yazılı idarî yaptırım denen para cezası veya diğer idarî tedbirler uygulanan ihlâlleri vergi kabahati; kamu düzenini sarsan ve ihlâlinin hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırıldığı ve mali suçlar kategorisinde incelenen suçları vergi suçları olarak tanımlamıştır⁴⁷.

⁴² Kangal, **Kabahatler**, s. 23.

⁴³ Fatih Selami Mahmutoglu, "Suç Kabahat Ayırımı- İdari Ceza Hukukunun Temelleri", **İdari Ceza Hukuk Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık , Ankara, 2009, ss.27-42, s. 27.

⁴⁴ Ali Parlar, **Kabahatler Kanunu**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012,s.47

⁴⁵ Rençber, s. 20.

⁴⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 111.

⁴⁷ Şenyüz, s.57, 385.

CANDAN'a göre vergi suçu/kabahati vergi mükellef ve sorumluları ile bu kimseler ile hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlâl etmeleridir. CANDAN, bu ihlâller sonucunda Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahat teşkil eden eylemleri idarî vergi suçları (vergi kabahatleri), kamu düzenini bozucu nitelikte olanları kamusal vergi suçları olarak sınıflandırmıştır⁴⁸. TAŞKAN da vergi kabahatleri ile vergi suçlarını ayrı bir sınıflandırmaya tabii tutarak; nakdi (parasal) ceza gerektiren idarî kabahat niteliğindeki davranışları vergi kabahatleri; ceza hukuku anlamında suç teşkil eden ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren davranışları vergi suçu olarak tanımlamıştır⁴⁹.

ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU ve GÖKER ise, vergi kabahatleri kavramına yer vermeksizin; yaptırımlarının sadece parasal nitelikte olup idare tarafından belirlendiği hukuka aykırı fiiller olarak tanımladığı ihlâlleri mali nitelikli suçlar; ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan hukuka aykırılıklar ise ceza hukuku anlamında suçlar olarak tanımlamıştır⁵⁰. SABAN da benzer şekilde vergi kabahatleri olarak ayrı bir tanıma yer vermeksizin vergi suçlarını idarî ve cezaî nitelikli ikili yapıdaki yaptırım türlerine göre sınıflandırmıştır⁵¹. Benzer şekilde AKDOĞAN ise haksızlıklar arasındaki nicelik farkına göre ihlâllerin suç veya kabahat olarak sınıflandırıldığını ifade ederek; müeyyidenin türüne göre (parasal nitelikte vergi cezaları-hürriyeti bağlayıcı cezalar) vergi yasalarına aykırı fiilleri, yapısı ve nitelikleri itibarıyla iki gruba ayırmıştır⁵².

Suç genel teorisi bakımından hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adlî para cezası gerektiren ve kanunlarda suç olarak tanımlanan fiiller suç; ihlâlinde idarî yaptırım uygulanan haksızlıklar kabahat olarak kabul edildiğinden; vergi ödevlerini ihlâl eden davranışların uygulanan yaptırımın türüne ve ihlâlin yer verildiği mevzuata göre; Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ikili bir ayırımı incelenmesi yerindedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun atfıyla Türk Ceza Kanununda düzenlenen suçlar

⁴⁸ Candan, **Vergisel**, s.106.

⁴⁹ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 335, 336.

⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 227, 229.

⁵¹ Saban, s. 396, 397, 398.

⁵² Akdoğan, s. 133,134.

ekonomiye ilişkin suçlar ile millete ve devlete karşı suçlar kısımlarında incelenmiş olup; kaçakçılık suçu ile diğer haksızlıklar (vergi kabahatleri) ile yaptırımları Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri olarak sınıflandırılan haksızlıklara, Türk Ceza Kanununda ‘mali nitelikli suçlar’ veya ‘idarî suçlar’ şeklinde bir sınıflandırma ile yer verilmemiş ve bunlar hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmemiştir. Bu nedenle Çalışmamızda, vergi kabahatleri ile vergi suçları sınıflandırmasına yer verilerek; sorumluluk incelemesi bu sınıflandırma dahilinde ayrı ayrı gerçekleştirilmiştir.

Vergi kabahatleri, vergi zıyaı ve usulsüzlük kabahatleri olmak üzere iki çeşittir. Usulsüzlük kabahatleri, kendi içinde genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak iki gruba ayrılmaktadır. Vergi suçları ise kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlâli ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçlarıdır⁵³.

Kabahat ve suçlarda toplumsal çıkarın ve cezalandırma tekelinin sahibi olan devlet hep mağdur (suçtan zarar gören) durumdadır. Yani, vergi kanunlarına aykırı davranışlar nedeniyle vergi kabahatinden veya suçundan zarar gören devlettir⁵⁴. Ancak, devletin vergi gelirinde yaşadığı kayıp nedeniyle kamu yararına yönelik hizmet harcamalarında kesinti uygulaması veya vergi kaybı nedeniyle mükelleflere ek vergi yükü getirilmesi halinde suçtan veya kabahatten zarar gören tüm toplum olacaktır.

C. Ceza- Güvenlik Tedbirleri- İdari Yaptırım

Türk Ceza Kanununda ceza ve güvenlik tedbiri tanımlamaları mevcut değildir. Bununla birlikte ceza, suç veya kabahat işleyen kişiye usulüne uygun olarak yapılan yargılama sonucunda mahkeme tarafından hükmedilen ve/ya da yetkili organlar tarafından uygulanan müeyyide; gerçekleştirilen eylemin toplum tarafından tasvip edilmediğini gösteren yaptırımdır⁵⁵. Başka bir ifade ile ceza; failin işlemiş olduğu suç veya kabahatten dolayı sorumluluğunun somut halidir.

⁵³ Karakoç, Değerlendirme, s.7.

⁵⁴ Yılmaz Hızlı, **Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Yayınları, Ankara, 1984, s.106.

⁵⁵ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 597; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 22. Bası , Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 781, 782; Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 44; Timur Demirbaş, **Ceza**

Güvenlik tedbiri ise hukuka aykırı davranışta bulunan kişiyi ve/ya da toplumu belli bir zarara uğramaktan- tehlikeye düşürmekten koruma amacına yönelik bir müdahale olarak tanımlanabilir⁵⁶.

İdari yaptırım ise kabahat işlenmesi halinde idarî makamlar tarafından uygulanması gereken idarî para cezası veya idarî tedbirlerdir (KabK.m.16)⁵⁷. Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre idarî yaptırım “idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalar”dır⁵⁸.

Vergi yaptırımları para cezası ve/ya da hapis cezası şeklindedir. Bunların temel amacı, kefarete teşkil etmesi (vergi kabahati veya suçunun karşılığı olması), genel önleme (topluma ibret teşkil ederek başkalarının vergi kabahati ve/ya da suçu işlemesinin önlenmesi) ve özel önlemedir (bizzat faili korkutarak uslandırma)⁵⁹.

Ç. Fiil-Fail

Kanun koyucu tarafından suç ve/ya da kabahat olarak nitelendirilen fiil, hukuka aykırı olan insan davranışdır.

Failsiz suçun ve /ya da kabahatin olması mümkün değildir. Fail, suçun ve/ya da kabahatin kanunda yer alan tanımını bizzat işleyen kişi(ler)dir. Fiili işleyen kişinin fail olarak kabul edilebilmesi için kusurlu davranma ehliyetine sahip olması gerekir⁶⁰.

Ceza muhatabı ya da ceza sorumlusu kural olarak aynı anlama gelmektedir zira hukukumuzda ceza sorumluluğunun şahsîliği ilkesi uygulanır⁶¹. Başka bir ifadeyle,

Hukuku Genel Hükümler, Güncellenmiş 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.605; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 108.

⁵⁶ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 642; Özgenç, s. 782; Koca, Üzülmüş, s. 44; Demirbaş, s. 662; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 109.

⁵⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.109; Kangal, **Kabahatler**, s. 273; Rençber, s. 13; “*Öğretide de kabul edildiği gibi idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlara, verdiği cezalara idarî yaptırım denmektedir*”: AnyM. 23.10.1996 tarih ve E. 1996/48, K.1996/41 (RG. 18.09.1997-23114).

⁵⁸ AnyM. 23.10.1996 tarih ve E.1996/58, K.1996/41, (RG. 18.09.1997-23114).

⁵⁹ Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 9.

⁶⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 110.

⁶¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.110.

cezanın sorumlusu, kural olarak, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kimsedir⁶². Hal böyle olmakla birlikte vergi ceza hukukunun kendine özel yapısı nedeniyle özellikle vergi kabahatleri bakımından fail ile sorumlu tutulan kişinin farklılaştığı haller bulunmaktadır.

D. Vergi Cezaları-Diğer Cezalar

Vergi Kabahatleri ile Vergi Suçları ve bunlara ilişkin ceza ve/ya da yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında düzenlenir.

Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesine göre vergi kanunlarına aykırı fiillerden failin sorumluluğu vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki farklı türde belirlenmiştir. Buna göre vergi cezaları failin, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri işlemesi halinde hakkında uygulanacak yaptırımlar iken; diğer cezalar, vergi suçları işlemesi halinde uygulanacak olan cezalardır. Bunlar, hürriyeti bağlayıcı ceza ve/ya da adli para cezasıdır⁶³.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi *Jussilla* kararında⁶⁴ cezai niteliğin sınırlarını belirlemiş ve zararın parasal tazminini hedeflemeyen ek ödemelerin dayandığı normun önleyici ve cezalandırıcı amaç içermesinin, bu ödemeye cezai nitelik tanınması için yeterli olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi de ceza kavramının idarî vergi cezalarını da kapsadığını belirtmiştir⁶⁵.

Vergi ceza hukukunda vergi ceza ve/ya da yaptırımları kural olarak şahsîdir; ölümle düşmektedir. Yani failin ölümü halinde ceza ve/ya da yaptırımın mirasçılar failin fiilinden sorumlu olmaz (VUK.m.372)⁶⁶. Vergi ceza ve/ya da yaptırımlarının mirasçılara intikal etmemesi, vergi cezasının amacının, vergi ödevlisini hukuka aykırı davranışı nedeniyle cezalandırmak ve bu suretle vergisel idarî düzene yönelik

⁶² Yusuf Karakoç, Doğan Şenyüz ve Hasan Hüseyin Bayraklı, (Ed. Yusuf Karakoç ve Mustafa Erkan Üyümez), **Vergi Ceza Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 2065, Eskişehir, 2015, s. 31.

⁶³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 145.

⁶⁴ İHAM, 23/11/2006 tarih Jussilla/Finlandiya Kararı, Başvuru No.:73053/01, , <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=00178135&filename=CASE%20OF%20JUSSILA%20v.%20FINLAND.docx&logEvent=False>, (19/10/2023).

⁶⁵ AnyM. 04.11.2021 tarih ve E. 2019/4, K.2021/78, (RG. 9/3/2023 – 31773).

⁶⁶ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2005, Cilt: 54 Sayı: 3, ss. 157 – 193, s. 171.

ihlâllerin önüne geçmek olduğu⁶⁷, zararı aşan bir şekilde karşılık almak yoluyla kabahati işleyeni cezalandırmanın amaçlandığı, zaten zıyaa uğratılan vergi aslında gecikme faizi uygulanmak suretiyle zararın giderilmesinin sağlandığı, vergi cezasının zarar karşılığı olsaydı bu cezanın mirasçılara geçmesi gerekeceği şeklinde açıklanmaktadır⁶⁸.

Bunlardan başka, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde düzenlenen gecikme faizi ve gecikme zammının cezai boyutu da değerlendirilmelidir. Gecikme faizinin ve gecikme zammının temel amacı vergi borcunun geç ödenmiş olması durumunda, enflasyon karşısında kaybedeceği değeri ortadan kaldırmaktır⁶⁹. Gecikme faizinin ve zammının temel amacı bu olmakla birlikte, oranları açısından bir inceleme yapıldığında; devlete, vergi alacağının değerini korumak amacının üzerinde bir getirisi olabileceği tespit edilebilmektedir. Buna göre, parlamenter sistem dönemindeki ilgili Bakanlar Kurulu Kararları ile cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi dönemindeki Cumhurbaşkanlığı Kararlarında uygulanması tespit edilen gecikme zammı aylık ve yıllık oranları; Tüketici Fiyat Endeksi oranları ile ve/ya da kanunî ve ticari faiz oranları⁷⁰ ile karşılaştırıldığında arada ciddi farkların bulunduğu görülmektedir. Bu fark, gecikme zammı ile gecikme faizinin tek amacının vergi alacağının enflasyon karşısında kaybettiği değerini geri kazanmak olmayabileceğini göstermektedir⁷¹. Doktrinde bu

⁶⁷ Şenyüz, s. 59

⁶⁸ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.20; Şenyüz, s. 59; Candan, **Vergisel**, s. 147.

⁶⁹ Tahir Erdem, "Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Zıyaı Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 36, Sayı:302, ss.57-61, s.60.

⁷⁰ Kanunî faiz, 01/01/2006 tarihinden günümüze kadar Bakanlar Kurulu'nun 2005/9831 sayılı Kararı ile yıllık %9 olarak belirlenmiştir. Ticari faiz ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın 31.12.2022 tarih ve 32060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliği uyarınca 2022 yılı için yıllık %10,75 olarak belirlenmiştir.

⁷¹ Rençber'e göre, vergi faizinin cezai boyutu olduğunu destekleyen bir diğer göstergesi de aslında ülkemizde düzenli olarak çıkartılan vergi affı kanunlarıdır. Af kanunları incelendiğinde görülmektedir ki, devlet çoğu zaman vergi cezalarının yanında vergiye bağlı gecikme zammı ve faizini de affetmekte ve silmektedir. Bunun yerine alacağına Üretici Fiyat Endeksi oranında bir artış öngörmektedir. Bu aslında devletin de gecikme zammı ve /ya da faizini bir ceza niteliğinde gördüğünü gösterir mahiyettedir. Zira devlet uğramış olduğu düşündüğü zararı, alacağına Üretici Fiyat Endeksi oranında bir zammı uygulayarak kapatmaktadır: Rençber, s.68.

yönde bir görüş birliği bulunmamakla beraber, Danıştay⁷², Anayasa Mahkemesi⁷³ ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin⁷⁴ aksi yönde kararları mevcuttur.

RENÇBER'e göre, faizin kanunî faizi aşan kısmının idarî yaptırım olarak değerlendirilecek olması halinde bunun önemli sonuçları olacaktır. Öncelikle kişinin kusuru olmadan kanunî faizi aşan meblağın kendisinden tahsil edilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca cezaların kanunîliği ilkesi gereği faizin ticari faizi aşan kısmının da kanunla belirlenmesi gerekecektir. Diğer önemli sonuç ise, cezaların şahsîliği ilkesi gereği vergi cezalarından sorumlu tutulamayan mirasçılar faizden de sorumlu tutulamayacaktır⁷⁵.

VI. VERGİ CEZA HUKUKUNDA EHLİYET VE TEMSİL

Türk Medeni Kanunu'muzda gerçek kişiler bakımından; hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olmak üzere iki türlü ehliyetten söz edilir⁷⁶. Türk Medeni Kanunu'nun 8'inci maddesine göre her insanın hak ehliyet vardır ve bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittir. Türk Medeni Kanunu'nun 9'uncu maddesinde tanımlanan fiil ehliyeti ise bir kimsenin şahsî eylemleri ile hak ve borç yaratabilmesini düzenler. Türk Medeni Kanunu'nun 10'uncu maddesinde; ayırt etme gücüne sahip olmak, kısıtlı olmamak ve ergin olmak fiil ehliyetinin koşulları

⁷² Dş. VDDGK. 26/01/2007 tarih ve E.2006/182, K.2007/3, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023).

⁷³ “Bu olumsuz etkiler, yüksek oranlı enflasyon dönemlerinde daha çabuk ve daha şiddetli olarak hissedilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesini değiştiren ve dava konusu bendi getiren 3239 sayılı Yasanın, yurdumuzda yüksek enflasyonun mevcut olduğu dönemde çıkarılıp yürürlüğe girdiği gözönünde tutulursa, Yasa Koyucunun amacı açıkça ortaya çıkar. Mevduat faizinin % 65'i, kredi faizinin ise % 100'leri aştığı bir enflasyonist ortamda, vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir. Böyle yapmakla, devlet maliyesi korunduğu ve istenmeyen ekonomik aksaklıkların ortaya çıkması engellendiği gibi, vergisini zamanında ödeyen yükümlü ile ödemeyen yükümlü arasında bir eşitsizliğin doğmasına da fırsat verilmemiş olmaktadır”: AnyM. 26.12.1988 tarih ve E.1988/7, K. 1988/27, (RG. 26.12.1988-20031); AnyM. 10.02.2011 tarih ve E.2008/58, K. 2011/37, (R.G. 14.05.2011-27934).

⁷⁴ Söz konusu kararda İHAM, vergi mükellefinin iyi niyetle hareket ettiğini ima etmesiyle birlikte, geç ödemeye ilişkin salt faizin, ilke olarak, bir ek vergi mahiyetinde olmadığı ve “suç isnadı” oluşturmadığı kanaatine varmıştır: İHAM 03/12/2002 tarih ve Mieg De Boofzheim V. Fransa, B. No.: 52938/99, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-23518&filename=MIEG%20DE%20BOOFZHEIM%20v.%20FRANCE.docx&logEvent=False>, (19/10/2023).

⁷⁵ Rençber, s. 69.

⁷⁶ Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019, s. 20.

olarak sıralanır. Dolayısıyla Türk Medeni Kanunu'nun 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere ayırt etme gücü olmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur.

Vergi hukuku bakımından bir kişinin muhatap olarak alınabilmesi için hakları kullanma (fiil) ehliyetinin bulunması aranmaz. Zira, Vergi Usul Kanunu uyarınca, bir kimsenin muhatap alınabilmesi, kendi başına vergi ödevlisi olabilmesi, fiil ehliyetinin varlığına bağlı bir durum olmayıp, fiil ehliyetine sahip olup olmadığı fark etmeksizin her kişinin⁷⁷ vergi kanunları karşısında mükellef ve/ya da vergi sorumlusu olabilmesi mümkündür⁷⁸. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinde de mükellefiyet veya vergi sorumluluğu için kanunî ehliyetin şart olmadığı belirtilir. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, vergi sorumlusunun; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesince muhatap alınan kişi olduğu belirtilir. Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, medeni hakları kullanma ehliyeti bulunmayan kimselerin vergi sorumlusu olarak vergi dairesince muhatap alınabilmesi mümkün görünmemektedir. Çünkü muhatap alınabilmek için medeni hakları kullanma ehliyetinin varlığı gereklidir. Medeni hukukta, fiil ehliyeti bulunmayanlar ile tüzel kişilerin vergi sorumlusu olmaları halinde bu kimselere düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından sağlanır. Diğer bir ifade ile medeni hakları kullanma ehliyetinden mahrum olan vergi sorumlularının vergi ödevleri, medeni hakları kullanma ehliyeti bulunan vergi sorumlularınca yerine getirilecektir⁷⁹.

Mükellef ve/ya da vergi sorumlusu ile diğer vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına aykırı fiilleri nedeniyle cezalandırılabilmeleri ise ceza ehliyetinin bulunmasına bağlıdır⁸⁰. Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, mükellef ve vergi sorumluluğu için fiil ehliyeti aranmadığı halde, vergi kabahatleri için yaptırım uygulanması bakımından muhatapın ehil olması gerektiği belirtilmektedir. Vergi suçlarına ilişkin ceza ehliyeti ise Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenmektedir⁸¹.

⁷⁷ Vergi hukukunda, adi ortaklıklar ile cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan toplulukların da bazı durumlarda vergi ehliyeti olabileceği kabul edilmektedir: Karakoç, **Genel Vergi**, s.168.

⁷⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 147.

⁷⁹ Aydın, s. 21.

⁸⁰ Candan, **Vergisel**, s. 151; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 148.

⁸¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 148.

Ceza ehliyeti, kusurlu davranabilme yeteneğidir. Yani, ceza ehliyeti, kişinin gerçekleştirdiği eylemin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayabilmesi veya eylemlerini yönlendirebilme yeteneğinin yeterince gelişmişliği olarak tanımlanabilir⁸². Bu bakımdan, sorumluluğun da dayanağını kusurlu davranış oluşturur. Vergi kabahatleri bakımından kusurluluğun kasta varması aranmazken vergi suçlarında; kural olarak, sorumluluk için kastın varlığı aranır⁸³.

Genel olarak ceza ehliyeti, kişinin gerçekleştirmiş olduğu hukuka aykırı eylemin sorumluluğunu üstlenebilmesi anlamına gelir. Bir kimse suç veya kabahat teşkil eden eyleminden sorumlu tutulamıyorsa ceza ehliyeti yok kabul edilecektir. Ceza ehliyeti kişilerin mükellef ve/ya da vergi sorumlusu olup olmadıklarından bağımsız olarak vergi hukukunda üzerlerine düşen görevleri yerine getirmemelerinde önem kazanır⁸⁴.

VII. GENEL İLKELER

A. Genel Açıklama

Hukukun genel ilkeleri, “kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla içtihat tarafından bulunup ortaya çıkarılan; başka bir deyişle insan aklının keşfettiği, yazılı olmayan üstün hukuk kuralları” olarak tanımlanabilir⁸⁵. Hukukun genel ilkeleri, ilgili oldukları hukuk alanında devlerin üç erki bakımından da bağlayıcıdır⁸⁶.

Ceza hukuku bakımından bu ilkeler Anayasamızda düzenlenmekle birlikte, ilkelerin somut kural halinde getirildiği kurallar da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nu⁸⁷ ile 5326 sayılı Kabahatler Kanununda yer almaktadır. Bununla birlikte, insan hakları sözleşmelerinde ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatlarında yer alan ve

⁸² Demirbaş, s. 223, 257; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 365; Koca, Üzülmüş, s. 86.

⁸³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 148; Şimşek, s. 7.

⁸⁴ Şenyüz, s.65.

⁸⁵ Candan, **Vergisel**, s. 29.

⁸⁶ “... Ancak yasama organı ceza hukuku alanına düzenleme yaparken anayasal sınırlar içerisinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.”: AnyM. 06.07.2000 tarih, E. 2000/21, K. 200/16 (RG. 29.11.2000- 24245).

⁸⁷ 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG., 12.10.2004- 25611).

yorumlanan ilkelerin de idare ve yargı organlarınca dikkate alınması gereği Anayasamızın 90'ıncı maddesinde belirtilmektedir⁸⁸.

Ceza hukukunun temel ilkeleri bu hukukun bir alt dalı olarak görülebilecek vergi ceza hukuku bakımından da elbette geçerlidir⁸⁹.

B. Kanunîlik İlkesi ve Kıyas Yasağı

Anayasa'mızın 38'inci, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7'nci ve Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında güvence altına alındığı üzere kanunîlik ilkesi, kanunda gösterilmeyen bir fiilin suç sayılmadığını ve suça ancak kanunlarda gösterilen cezanın uygulanabileceği anlamına gelir ve bu ilke vergi ceza hukuku bakımından da geçerlidir⁹⁰ ve hukuk devleti ilkesinin bir güvencesidir.

Kanunîlik ilkesi aynı zamanda, vergi idaresinin düzenleyici işlemler yapabilme kudretiyle suç üretmesine ve kişilerin bunlardan sorumlu tutulmasına engel olur⁹¹. Danıştay da, kanunîlik ilkesinin idarî işlemler ile vergi suçu ve cezası oluşturamayacağının yanında, idarî düzenlemelerle öngörülen kurallara aykırı davranılması sonucu, vergi cezası kesilmesinin de mümkün olmadığını belirtmektedir⁹².

Hukuki anlamı ile kıyas, kanunun cezai sorumluluk öngördüğü birtakım fiillerden hareketle; aynı derecede kötü diğer fiillerin cezalandırılmamış olmasının mümkün olamayacağı kabulü ile mevcut bir kuralı kanunun öngörmediği hallerde uygulamayı uygulanması anlamına gelir⁹³. Başka bir deyişle, "kanunda açıkça yazılı

⁸⁸ Candan, **Vergisel**, s. 30.

⁸⁹ Dş. 4.D. 20.01.1992 tarih ve E. 1991/1687, K. 1992/112, UYAP Mevzuat Programı, (19/10/2023).

⁹⁰ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 55; Candan, **Vergisel**, s. 31.

⁹¹ Dş. 3.D. 23.11.1993 tarih ve E.1992/840, K. 1993/3347, UYAP Mevzuat Programı, (19/10/2023); Yrg. CGK. 05.12.1994 tarih ve E. 1994/9-300, K. 1994/329, <https://legalbank.net/belge/y-cgk-e-1994-9-304-k-1994-329-t-05-12-1994/513759/>, (19/10/2023).

⁹² Dş. 4.D. 17.12.1996 tarih ve E.1996/2603, K. 1996/5672, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1996-2603-k-1996-5672-t-17-12-1996-danistay-4-daire-karari/516604/>, (19/10/2023); Dş. 4.D. 10.03.1997 tarih ve E.1996/4141, K. 1997/811, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1996-4141-k-1997-811-t-10-03-1997-danistay-4-daire-karari/617335/>, (19/10/2023).

⁹³ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.II, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1994, s. 175.

olmayan bir eylemi, kanunda suç olarak gösterilen bir eyleme benzeterek cezalandırma” halini ifade eder⁹⁴.

Bir hukukî sorun hakkında, kanunda kural bulunmamasına boşluk⁹⁵ adı verilmektedir⁹⁶. Böyle bir durumda hâkim tarafından somut olaya uygulanacak kuralı tespit etmek için öncelikle yorum yoluna başvurulmakta; olaya uygulanabilecek yazılı bir hukuk kuralının veya örf ve adet kuralının tespit edilmemesi halinde ise kanun boşluklarının doldurulması suretiyle hukuk yaratma yoluna gidilmektedir⁹⁷.

Kanunîlik ilkesi uyarınca, kamu hukukunda kıyas ve hâkimin hukuk yaratması yasaktır⁹⁸.

Kıyas yasağı, ceza hukuku bakımından Türk Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinde cezaya ilişkin hükümlerde kıyas yasağı açık bir şekilde öngörülmüştür. Ayrıca kıyas yasağına ilişkin düzenlemenin kanunîlik ilkesinin bir parçası olduğu vurgulanmıştır⁹⁹. Zira ceza hukukunda kıyasın yasak olmasının temel sebebi, kıyasın “kanunsuz suç ve ceza olmaz” prensibidir.

Kabahatler Kanunu’nda ise kanunîlik ilkesine 4’üncü maddede yer verilmiştir. Maddede, kabahatler bakımından, ihlalin karşılığını oluşturan yaptırımın mutlaka kanunla belirtilmesi gerektiği ifade edilirken; kabahat oluşturan eylemler bakımından idarenin düzenleyici işlemlerine de yer açılarak ilke bir anlamda yumuşatılmıştır¹⁰⁰. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesi ile idareye verilen yetkinin çerçevesi çok önemlidir. İdare, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesi ile kendisine tanınan yetkileri yayımladığı genel tebliğler ile kullanmaktadır. İdareye verilen bu yetki, yasama organının daha yavaş çalışması ve değişen ve gelişen

⁹⁴ Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 11. Baskı Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2020, s.53. 2006,

⁹⁵ Vergi hukuku yazınında boşluk türleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu boşluk türlerinden başlıcaları; kanun içi - kanun dışı boşluk, gerçek boşluk - gerçek olmayan boşluk, açık boşluk - örtülü boşluk, bilinçli boşluk – bilinçsiz boşluk ve çatışma boşluğudur.: Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 58 - 62; Sururi Aktaş, “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, **EÜHFD**, Cilt:XIV, Sayı:1 - 2, 2010, ss. 1 – 28, s.1-14.

⁹⁶ A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 40. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 77.

⁹⁷ Çiğdem Kırcı, “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, Cilt:50, Sayı:1, 2001, s.97.

⁹⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022, 2010, s. 58.

⁹⁹ Kayıhan İçel ve Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım, 1. Kitap, 4. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2005, s. 86.

¹⁰⁰ Taşkan, s. 335.

ihtiyaçlara cevap vermekte yavaş kalabilmesi ile açıklanmaktadır. Anayasa Mahkemesine göre, yürütmeye verilecek düzenleme yetkisinin sınırı açık ve belirgin olduğu müddetçe kanunîlik ilkesi bakımından bir aykırılık gündeme gelmez¹⁰¹. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında hükümde yer alan “Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen” ibaresinin, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için günlük olayların izlenmesi ile teknik ve ayrıntıya yönelik konuların düzenlenmesine yönelik önlem mahiyetinde olduğuna hükmederek Anayasa’nın 38’inci maddesine aykırılık tespit etmemiştir¹⁰².

Vergi suçlarında kanunîlik ilkesi, kabahatlerdeki uygulamadan daha sıkı bir şekilde ele alınmaktadır. Nitekim vergi suçları bakımından idareye, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesi ile kabahatler bakımından verilen düzenleme yetkisine benzer bir yetki tanınmamıştır¹⁰³. Hal böyle olmakla birlikte, vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanununda yer almasına rağmen, mükelleflerin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlâl suçlarının cezaları bakımından Türk Ceza Kanunu’na atıf yapılmaktadır. Kanun koyucunun, bu yönüme sıklıkla başvurabildiği görülmekle birlikte, aslında suç hangi kanunda düzenleniyorsa cezası da o kanunda düzenlenmelidir. Çünkü zaman içerisinde yapılan kanun değişiklikleri ile daha önce yapılmış olan atıflar karşılıksız kalabilmekte ve belirsizlikler yaşanabilmektedir.

Kıyas konusuna vergi hukuku açısından bakıldığında, Anayasanın 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır” ifadesiyle anlaşılan “vergilerin kanunîliği” ilkesi uyarınca, vergi hukukunda bir kıyas yasağı hükmü getirilmemiş olsa dahi verginin kanunîliği ile hukukî güvenlik ilkesi gereğince, vergi hukukunda kıyas yapma suretiyle yorum yapılmamalıdır¹⁰⁴.

¹⁰¹ Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunîlik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, 8(3), ss. 157- 179, s. 166.

¹⁰² AnyM. 03/02/2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31 (RG.14/05/2011-27934).

¹⁰³ O. Eroğlu, s.166.

¹⁰⁴ Yeliz Neslihan Akel, Vergi Hukukunda Yorum, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 62. Seri / Yıl 2017-(2), ss.80-148; s. 129.; Betül Hayrullahoğlu, “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, İzmir, 2016, s.36; “Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurmanın mümkün olduğunu savunan karşıt görüşe göre ise, ceza hukukunda amaç cezai olay tiplerinden kişileri caydırmak, vergi hukukunda ise vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ortaya çıkan ekonomik değerden devletin gelir elde etmesini sağlayarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak olduğundan, kıyasın ceza hukukunda yasak olduğu gerekçesiyle vergi hukukunda da yasaklanması yerinde değildir”: İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda**

Vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulması, hukukî güvenlik ilkesini de zedelemektedir¹⁰⁵. Zira hukukî güvenlik ilkesi, kişilerin uymak durumunda olduğu hukuk kurallarını bilerek, tutum ve davranışlarını buna duyduğu güvene göre ayarlayabilmesidir. Hukukî güvenlik ilkesi, hukuk devletinde uyulması zorunlu temel ilkeler arasındadır¹⁰⁶.

Anayasa’da öngörülen temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasının ve insan haklarının yaşama egemen kılınmasının ön koşulu olan bu ilke, kazanılmış hakların korunmasını da kapsamakla birlikte, hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirmektedir¹⁰⁷.

Vergi ceza hukuku da, kanunîlik ilkesinin geçerli olduğu ceza hukuku ve vergi hukuku ile sıkı bir ilişki içerisinde bu nedenle bu alanda da kıyas yasağı söz konusudur. Buna göre kanunda açıkça yazılı olmayan bir fiilin, kanunda suç olarak gösterilen bir fiile benzetilerek kişilerin sorumlu tutulması mümkün olamayacağı gibi “cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları mevcut olmadan failin cezalandırılmayacağı” ilkesinin vergi cezaları için de geçerli olması nedeniyle, fiilin tüm unsurları mevcut olmadan kıyas yoluyla muhataba ceza verilemeyeceğini söylemek mümkündür¹⁰⁸. Danıştay’ın da vermiş olduğu kararlarda¹⁰⁹ bu hususu vurgulayarak kıyas yasağına titizlikle uyduğu görülmektedir.

Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.173-174.

¹⁰⁵ Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, ss.194-206, s.195.

¹⁰⁶ Mehmet Batun, “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, ss.258-264, s. 262.

¹⁰⁷ AnyM, 07.02.2008 tarih ve E.2005/38, K. 2008/53 (RG. 08.04.2008-26841).

¹⁰⁸ Dş. 4. D. 22.03.2000 tarih ve E.1999/1151, K.2000/1073, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1999-1151-k-2000-1073-t-22-03-2000-satilan-emptia-karsiligi-fatura-d-220-zenlenmediginin-tesp/392791/>, (11.04.2023).

¹⁰⁹ Dş. 4. D. 16.10.2000 tarih ve E.1999/3530, K.2000/4076, <https://www.kazanci.com.tr/>, (19/10/2023); Dş. 4. D. 27.11.2000 tarih ve E.1999/4385, K.2000/4903; Dş. 3. D. 07.10.1987 tarih ve E.1986/3762, K.1987/2195; Dş. 3. D. 10.06.1999 tarih ve E.1999/1497, K.1999/2415; Dş. 9. D. 31.10.2000 tarih ve E.1999/936, K.2000/3124; Dş. VDDK. 29.11.2002 tarih ve E.2002/369, K.2002/419 sayılı kararları, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023); “... ve Anayasamızın 38’inci maddesi ise: kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini gerektirdiğinden, “cezada kanunilik ilkesi” esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiilleri gerçekleştiren kişiye uygulanacak ezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıya yoluna başvurmamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur”: Dş. İBK. 16.02. 1989 tarih ve E.1988/1, K.1989/1, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-1988-1-k-1989-1-t-16-2-1989-1>, (19/10/2023).

Hal böyle olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun, 414'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ile bu kanunda yer alan maddi hadler ile asgari ve azami miktarları pra ile belirlenmiş olan ceza bedellerini Cumhurbaşkanını arttırmaya veya azaltmaya yetkili kılınmıştır. Anayasa'da yer almamasına rağmen, vergi oranları konusunda Cumhurbaşkanına tanınan bu yetkinin, vergi cezaları için de uygulanması, açık ve net bir şekilde kıyas yapıldığının göstergesidir¹¹⁰. Dolayısıyla, Cumhurbaşkanına verilen bu yetkinin Anayasa'nın 38'inci, 73'üncü ve yasamanın devredilmezliğini düzenleyen 7'nci maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine başvurulmuşsa da, Anayasa Mahkemesi, hükmü kamu yararı gerekçesi ile oy çokluğu ile Anayasa'ya aykırı bulmamıştır¹¹¹.

Ayrıca, ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran kurumların oluşturulmasına ve uygulanmasında da kanunilik ilkesine uyulması zorunludur. Vergi kabahatlerinde sorumluluğu kısmen veya tamamen sona erdiren bir hal olan cezalarda uzlaşma kurumu, cezanın bir kısmının veya tamamının tarafların iradeleri ile ortadan kaldırılması ve idareye uzlaşıp uzlaşmama konusunda tanınan takdir yetkisinin de sınırları açık ve belirli olmaması nedenleriyle kanunilik ilkesine aykırı bulunarak eleştirilmektedir¹¹².

Vergi ceza hukukunda kanunilik, hukukî belirlilik ve güvenlik önde gelen ilkelere dendir ve buna bağılı olarak kıyas uygulanmaya elverişli değildir¹¹³. Başka bir değışle, kıyas yapmak suretiyle vergilendirme yapılamayacağı gibi, suç ve/ya da kabahat ile yaptırım ve/ya da ceza ihdas edilemez¹¹⁴.

C. Kanunların Geçmişe Yürümezliğı ve Lehe Kanunun Uygulanması İlkesi

Kanunların geçmişe yürümezliğı ilkesi vergi ceza hukuku bakımından da geçerlidir. Bu ilke, eylemlerin yaptırımlarının işlendiğı tarihte yürürlükte bulunan

¹¹⁰ O. Eroğlu, s.170.

¹¹¹ AnyM.19.03.1987 tarih ve E.1986/5,K.1987/7, (RG.12.11.1987-19632).

¹¹² Karakoç, **Genel Vergi**, s. 583; O. Eroğlu, s. 173.

¹¹³ Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınları, Ankara, 2012, s. 248; Şafak Çomaklı, Ahmet Ak, Zülküf Ayrangöl, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınları, Ankara, 2014, s. 84.

¹¹⁴ Karakoç, Değerlendirme, s. 22.

kanunlara tabii olmasını; failin eylemi gerçekleştirdiği tarihte suç veya kabahat olmayan bir eylemin daha sonra bu şekilde sınıflandırılmasını veya işlendiği tarihte daha hafif bir cezadan sorumluluk gerektirirken sonradan getirilen sorumluluğu ağırlaştıran düzenlemelerin olaya uygulanmayacağını ifade eder¹¹⁵.

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesinin istisnası, lehe kanunun uygulanması ilkesidir. Buna göre, eylemin gerçekleştirildiği tarihten sonra yürürlüğe giren yeni kanun kıyas edilmeli ve failin sorumluluğu bakımından hangisi lehine ise o hüküm uygulanmalıdır. Lehe kanun hükmü, önceki kanun hükmüne göre kesinleşen cezalar hakkında dahi uygulanır¹¹⁶. Bu ilkeye Vergi Usul Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesinde de açıkça yer verilmiştir. Bununla birlikte, ek geçici 1 ve 2'nci maddelerinde ise kanunların geçmişe yürümezliği ilkesinin vurgulandığı görülmektedir. Bu düzenlemelerin sebebi, CANDAN'a göre, Vergi Usul Kanunu'nun ek geçici 1 ve 2'nci maddelerde anılan Kanun'a mükellef ve vergi sorumlularının lehinde olması ve kanun koyucunun da lehte olan hükümlerin uygulanmasını güvence altına almak istemesi olabilir¹¹⁷.

Danıştay da, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin yer aldığı Dördüncü Kitabının özel kanun niteliğinde olduğunu; özel kanunda aksine düzenleme olmaması halinde genel ceza hukuku kurallarının uygulanmasının hukukun gereği olduğunu ifade ederek bu ilkelerin uygulanmayacak olması hallerinde özel düzenlemeler aranması gerekliliğini ifade etmiştir¹¹⁸.

¹¹⁵ Candan, **Vergisel**, s. 39; “Suçun tüm unsurları ile meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre alınan söz konusu kararın daha sonra yürürlüğe giren 4458 sayılı Kanun uygulanarak geri alınmasında ve ek olarak dava konusu ceza kararı ile iki kat para cezası kesilmesinde açıklanan hukukî duruma uyarlık yoktur”: Dş. 7.D. 17.01.2005 tarih ve E.2001/4617, K. 2005/25; Dş. VDDGK. 16.05.2003 tarih ve E.2002/602, K. 2003/312, [https://lib.kazanci.com.tr/danistay/\(19/10/2023\)](https://lib.kazanci.com.tr/danistay/(19/10/2023)); Dş. 3.D. 15.12.1989 tarih ve E. 1989/937, K. 1989/ 2835, <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-1989-937-k-1989-2835-t-15-12-1989-danistay-3-daire-karari/515137/>, (19/10/2023).

¹¹⁶ Candan, **Vergisel**, s. 44.

¹¹⁷ Candan, **Vergisel**, s. 45.

¹¹⁸ Dş.4.D. 12.02.2001 tarih ve E. 2000/1723, K. 2001/376; Dş. 7.D.07.05.1998 tarih ve E.1997/1280, K. 1998/1644; Dş.7.D. 14.01.1999 tarih ve E. 1998/1189, K. 1999/193, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>, (19/10/2023).

Ç. Cezaların Şahsiliği İlkesi

Anayasamızın 38'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında “ceza sorumluluğu şahsîdir.” şeklinde belirtilen cezaların şahsiliği ilkesi, suçu veya kabahati kim işlemişse onun cezalandırılacağını ifade etmektedir¹¹⁹.

Cezaların şahsiliği ilkesi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde somut olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu maddeye göre bu Kanun'un 86, 148, 149, 150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan, yani kamu idare ve müesseseleri ile vergi inceleme ve denetimleri sırasında gereken ödevleri yerine getirmeyen vergi ödevlileri hakkında, özel usulsüzlük cezalarının uygulanacağı

¹¹⁹ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 77; Koca, Üzülmüş, s. 742; Özgenç, s. 788; Candan, **Vergisel**, s. 52; "Diğer taraftan Anayasanın "Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar" başlıklı 38/7. maddesinde düzenlenen, "cezaların şahsiliği" ilkesi, herkesin kendi fiilinden sorumlu tutulması, cezanın yalnız, suçu işleyenler ile suça iştirak edenlere verilmesi, hiç kimsenin işlemediği veya başka bir kişi tarafından gerçekleştirilen bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağını ifade etmektedir. Keza Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinde de aynı prensibe yer verilmiş, kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulamayacağı ifade edilmiştir. Belirtilen hükümlerin vergi suç ve cezaları yönünde de temel prensipler olduğundan söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesi zorunludur. Bu itibarla, vergi suçu, verginin mükellef veya sorumlusu ya da bunlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle kamu maliyesinin gelir kaybına yol açan, vergi kanunlarında düzenlenen yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi ile meydana gelen fiillerdir. Ceza ise, kanunda düzenlenen suç teşkil eden fiili gerçekleştiren kişilere uygulanacak olan ve nev'i, süresi ve miktarları, dolayısıyla çerçevesi kanunla belirlenen yaptırımlardır. Ayrıca suç ile hukukî yaptırımı olan cezanın muhatabının da bu bağlamda, kanunda suç olarak tanımlanan fiili gerçekleştiren kişi olması zorunludur. Dolayısıyla hiç kimsenin işlemediği bir suçtan veya mirasçılık bağı olsa bile başkasının işlediği suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağı açıktır. Dosyanın incelenmesinden; davacının 02/12/2019 tarihinde vefat ettiği, bu aşamada mirasçılık belgesine istinaden mirasçıların davayı takibe devam ettiği görülen davada, cezaların şahsiliği ilkesinin vergi hukukunda tezahürü olarak vergi ziyai cezası ve tekerrür uygulanarak arttırılan kısmından ölen mükelleflerin mirasçılarının sorumlu tutulamayacağı açık olduğundan mahkeme kararının tekerrür uygulamalı vergi ziyai cezasının reddine ilişkin kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır": Dş.4.D, 09.03.2021 tarih ve E.2016/14557, K.:2021/1528, karararama.danistay.gov.tr, (19/10/2023); Eylemle davacı arasında illiyet bağının bulunmadığı, vergi ziyasına neden olan başkasına ait eylemden dolayı davacının cezalandırılmayacağı hk.: Dş. 7.D. 25.11.2008 tarih ve E.2006/58, K.2008/4705, karararama.danistay.gov.tr, (19/10/2023); İşyerinin eski sahibinin usulsüzlük eylemleri dolayısıyla alınan işyeri kapatma cezasının, sahibi değişen işyeri hakkında uygulanmasının, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğu hk: Dş. 4.D. 16.06.1997 tarih ve E. 1997/1104, K.1997/2847, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>, (19/10/2023); Ceza sorumluluğunun bireyselliği ilkesinin idarî para cezası alanında da geçerli olduğu; muhatabın ölümü üzerine para cezasının mirasçılardan tahsil edilemeyeceği hk: Dş. İDDK, 31.05.2007 tarih ve E. 2006/2914, K. 2007/1314, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>, (19/10/2023); Cezayı gerektiren fiilin şirketin tüzel kişiliğinin idare ve tasfiyesi ile ilgili olmadığı, şirket ortağının vermiş olduğu şahsî gelir vergisi beyannamesindeki hatalı mahsup işleminden doğduğu; bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi uyarınca tüzel kişilik adına ceza kesilmesinin hukuka uygun olmadığı hk: Dş. 4.D. 05.02.1998 tarih ve E. 1997/42, K. 1998/371, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1997-42-k-1998-371-t-05-02-1998-danistay-4-daire-karari/516764/>, (19/10/2023).

belirtilmektedir. Yani, bilgi vermekle yükümlü yöneticilerin, istenilen bilgileri vermemeleri halinde aleyhlerinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Söz konusu cezanın herhangi bir kimseye rücu edilmesi de mümkün değildir zira adına ceza kesilenler kendi fiillerinden dolayı cezaya muhatap olmaktadırlar¹²⁰.

Yine, Vergi Usul Kanunu'nun 251'inci maddesi uyarınca zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi iş veren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunacaktır¹²¹. Tarh edilen vergi için asıl mükellefe rücu mümkün ise de; kesilen ceza için herhangi bir kimseye rücu edilmesi mümkün değildir çünkü, adına ceza kesilenler kendi fiillerinden dolayı cezaya muhatap olmaktadırlar¹²².

Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi uyarınca, kural olarak, vergi kanunlarına aykırı fiilleri işleyen mükellef ya da vergi sorumlusunun cezalandırmada muhatap alınır. Ancak, fiilin mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun kendisi dışında biri tarafından işlenmesi halinde durum farklılık göstermektedir¹²³. Başka bir ifade ile, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin vergi ceza hukuku bakımından uygulanması mutlak bir kural değildir.

Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi uyarınca kanunî temsilcilerinin hukuka aykırı fiillerinden dolayı tüzel kişiliğin kendisi sorumlu tutulmuştur. Kabahatler Kanununda yer alan benzer bir düzenlemede yine, böyle bir durumda tüzel kişilerin de sorumlu tutulabileceği belirtilmektedir (KabK.m.8). Yine de, kanunî temsilcilerin aslında şirket adına hareket ettikleri, tüzel kişiliğin organları aracılığı ile hareket edebildiği, vergi cezalarının özellikle nisbi oranlarda hesaplananların şirketin vergi kanunları hilafına elde ettiği yarar ile orantılı olduğu ve yüksek meblağlarda tahakkuk eden cezaların kanunî temsilciden tahsil edilememe riski karşısında devletin ve tüm kamunun zarara uğrayacağı değerlendirildiğinde, bu düzenlemenin cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bir yanı bulunmadığı kanaatindeyim.

¹²⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 157; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 440, Gerçek, s. 172; Tezimizin *Tek Fiil İle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi* başlığı altında yapılan açıklamalarda yer aldığı üzere, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355'inci maddesinde yer alan özel usulsüzlük eylemlerinin aynı zamanda vergi ziyai kabahati teşkil etmesi halinde, doktrinde görüş birliği bulunmadığı; ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarih ve E.2019/1467 ve K.2020/1051 sayılı ilamına göre hangi kabahatin cezası daha fazla ise failin ondan sorumlu tutulacağı söylenebilir.

¹²¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 157; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 436; Aydın, s.56; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 92.

¹²² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 157; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 437; Aydın, s. 56.

¹²³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 149; Karakoç, **Genel Vergi**, s.431.

Yine, dur ihtarına uymayan araç sahibine özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi (VUK.m.353/10) cezaların şahsîliği ilkesinden uzaklaşılın başka bir örnektir¹²⁴.

Limited şirket ortaklarının, hisse devirlerinden bağımsız olarak vergi cezalarından sorumlu tutulmaları cezaların şahsîliği ilkesi ile ölçülülük ilkelerine aykırı olduğu gerekçesi ile eleştirilen başka bir sorumluluk türüdür.

Bir kişinin hukuka aykırı eyleminden dolayı başka bir kişinin sorumlu tutulabileceğine yönelik cezaların şahsîliği ilkesinden sapma yönündeki vergi ceza hukukundaki sorumluluk düzenlemelerinin uygun ve makul gerekçeler ile açıklanması önemlidir. Zira, bu sapmalar; cezaların caydırıcı, ıslah edici ya da acı çektirici etkisinin gerçekleşmesine engel olurken, cezaların hukukî statüsü bakımından güçlü olandan alınması adına yapılan düzenlemeler gibi durmakta; kusurundan dolayı değil; hukukî statüsünden dolayı başka bir kimseyi sorumlu tutmaktadır¹²⁵. Ayrıca, hukuka aykırılıkta hiçbir kusuru bulunmayan kimselerin cezaların şahsîliği ilkesine aykırı olarak sorumlu tutulması ve kişilerin böyle bir tehdit altında bırakılması, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile de bağdaşmamaktadır.

D. Ölçülülük İlkesi

Suç ve/ya da kabahat olarak kabul eylemler karşısında uygulanacak ceza ve yaptırımların, kanun ile koruma altına alınan hukukî değerin ihlâline uygun olan bir yaptırıma bağlanmış olması mühimdir. Yani, suç ve/ya da kabahat ile ceza arasındaki denge gözetilmeli ve ölçülülük (orantılılık) ilkesine uygun davranılmalıdır. Suç ya da kabahat teşkil eden eylem ile ceza arasında ölçülülüğün bulunması ve dengenin sağlanması hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının gereğidir. Cezanın, kabahatin veya suçun ağırlık derecelerine göre önleme amacı da göz önünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması ceza hukukun temel ilkelerindendir¹²⁶.

Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin genel olarak sınırlandırılmasını düzenlediği 13'üncü maddesine göre;

Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağılı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu

¹²⁴ Candan, **Vergisel**, s. 54,55.

¹²⁵ Candan, **Vergisel**, s. 56, 57.

¹²⁶ Şenyüz, s.56.

sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Vergi ceza hukukunda temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması söz konusu olduğunda Anayasa'nın 73'üncü maddesi de özel sınırlama maddesi olarak nitelendirilmelidir. Sınırlandırmanın kanunla ve ölçülülük ilkesine uygun olarak yapılması gerekir¹²⁷.

Ölçülülük ilkesi, sınırlandırmada başvuru alanının sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını, bu aracın sınırlandırma amacını gerçekleştirmek bakımından gerekli olmasını ve amaçla aracın birbirlerine karşı ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir. Bu kapsamda ölçülülük ilkesin, uygunluk/elverişlilik, gereklilik/zorunluluk ve orantılılık (dar anlamda ölçülülük) şeklinde üç alt ilkesi bulunmaktadır¹²⁸. Uygulanan vergi cezası, bireysel ve ağır bir yük¹²⁹ oluşturduğu takdirde ölçüsüz olarak kabul edilecektir¹³⁰.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, 2013 tarihli bir kararında mali güç ölçütünü dikkate almayan aşırı vergilerin mülkiyet hakkını ihlâl ettiğine karar vermiştir¹³¹. Benzer şekilde, uygulanan vergi cezalarının da ölçülü olup olmadığı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi çerçevesinde de denetime tâbi tutulabilir. Para cezaları mülkiyet

¹²⁷ Karakoç, Değerlendirme, s.24; “Yasakoyucu idarî para cezalarına ilişkin yasa kurallarını düzenlerken ceza politikası gereği birtakım tercihler ortaya koyarak düzenlemeler yapabilir. Hangi eylemlerin idarî para cezasını, hangilerinin adli para cezası ya da hapis cezasını gerektirdiği ve bu cezaların miktarı konusunda yasakoyucunun takdir hakkı bulunmamakla beraber bu tercih serbestisi Anayasa'nın genel ve özel kuralları çerçevesinde olacaktır”: AnyM. 15.07.2002 tarih ve E. 2002/119, K. 2002/68, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2002-68-nrm.pdf, (19/10/2023); Kanunkoyucunun idarî yaptırımlar açısından da Anayasaya bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletici etkilerinin belirlenmesi gibi konularda takdir yetkisini bulduğu hk: AnyM. 12.07.2017 tarih ve E.2017/95, K. 2017/119, (RG. 25.8.2017-30165).

¹²⁸ Karakoç, Değerlendirme, s.24; Candan, **Vergisel**, s. 59; Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil dengenin kurulabilmesi için ölçülülük ilkesine uygun olması gerektiği ve ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinin incelenmesi hk detaylı bilgi için bkz.: AnyM. 15.06.2012 tarih ve E.2012/24, K. 2012/95, (RG. 13.10.2012-28440); Yıldırım Taylar, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasaya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:10, Sayı:28, 2015, ss.187-221, s.191-196; Vakkas Yurtlu ve Burçin Bozdoğanoglu. “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi”, **International Journal of Public Finance**, Vol. 7, No. 1, 2022, pp. 73 – 92, s.76-78.

¹²⁹ Billur Yaltı Soydan, “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, S. 227, 2000, ss.103-114, s. 105; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s.150.

¹³⁰ Taylar, s. 202.

¹³¹ İHAM, 14/05/2013, N.K.M. v. Macaristan, Başvuru No. 66529/11, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22001-119704%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22001-119704%22]}), (26/09/2023).

hakkını doğrudan etkilediğinden İHAS'ın EK 1'inci Protokolünde yer alan mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirme yapmak mümkündür¹³². Dolayısıyla, hapis cezası veya idarî para cezası şeklinde uygulanan yaptırım, amaçla orantılı değilse, yani ceza muhatabı açısından katlanılmaz bir yük oluşturuyorsa ölçüsüz olarak kabul edilmelidir¹³³.

E. Kusursuz Suç ve Ceza Olmaz İlkesi

Kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi aslen çağdaş ceza hukukunun gelişimini göstermektedir. Günümüz ceza hukukunda kişi ancak kusurlu neticeden sorumlu tutulmaktadır. Bu ilke uyarınca, kusursuz kişiye ceza verilmez, ceza kusurun oranını geçemez¹³⁴.

Kabahatler bakımından ise, kusur kabahatlerin yapısal bir unsuru olmamakla birlikte, kusur değerlendirmesi fail bakımından yapılabilir. Fail kusurlu değilse kendisine idarî para cezası uygulanmaz¹³⁵.

Vergi ceza hukuku bakımından da geçerli olan bu ilkeden, sapmalar ve istisnalar söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, vergi ceza hukuku bakımından kusursuz sorumluluk ilkesi her zaman geçerli olmamakta ve bu bakımdan eleştirilmektedir.

F. Non Bis İn İdem İlkesi

Non Bis İn İdem ilkesi, ceza yargılamasının temel ilkelerinden biridir. Bu ilke uyarınca aynı fiilden dolayı ancak bir kez yargılama yapılabilir¹³⁶. Bu ilke çifte cezalandırmaya engeldir¹³⁷. Non Bis İn İdem ilkesi, kesinleşmiş mahkeme kararlarında

¹³² Burcu Demirbaş Aksüt, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir, 2012, s. 117.

¹³³ Taylar, s. 201.

¹³⁴ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 61; Demirbaş, s. 65; Özgenç, s. 949; Koca, Üzülmüş, s. 54; Cengiz Topel Çiftçioğlu "Türk Ceza Kanunu'nda Taksir", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 3, ss.317-338, s. 319.

¹³⁵ Kangal, Kabahatler, s. 215.

¹³⁶ Veli Özer Özbek, Koray Doğan ve Pınar Bacaksız, **Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler**, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.68.

¹³⁷ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Murat Önok. **Uluslararası Ceza Hukuku**, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 273.

etkisini gösterir ve bu ilkeye göre hakkında kesinleşmiş bir hüküm bulunan eylem tekrar yargılanamaz ve cezalandırılmaz¹³⁸.

Anayasamızda Non Bis İn İdem ilkesi doğrudan düzenlenmemekle birlikte Ceza Muhakemesi Kanunu, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanununda yer alan hükümler Non Bis İn İdem ilkesinin hukuk sistemimizde kabul edildiğini göstermektedir. Nitekim Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin 7'nci fıkrası, Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesi ve Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesi bu ilkeyi düzenlemekte ve bir kişinin aynı fiilinden dolayı birden fazla defa yargılanmasını ve ceza almasını engellemektedir.

Non Bis İn İdem ilkesi, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin Ek 7 No'lu Protokolü'nün 4'üncü maddesinde de güvence altına alınmıştır.

İlke, Vergi Usul Kanunu bakımından incelenecek olursa, vergi ceza hukukunda yaptırımı idarî nitelikte olan vergi kabahatleri ve adlî nitelikte olan vergi suçları açısından değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri, ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen vergi suçlarının yargılama usulünde Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanır. Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebep olan kişi birden fazla defa cezalandırılmaz. Böylece suçlar bakımından Non Bis İn İdem ilkesi geçerli olacaktır¹³⁹.

Kabahatler Kanununda içtimaya ilişkin yer alan hükümler Non Bis İn Dem ilkesine uygunluk gösterirken Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 340/2, 359/6 ve 353/2'nci maddelerinde yer alan ve birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını düzenleyen hükümler bakımından cezalandırma politikasının özel olarak incelenmesi gerekir. Doktrinde CANDAN¹⁴⁰ tarafından bu düzenlemelerin ilkeye aykırı olmadığı değerlendirilirken, BİLİCİ ve BAŞARAN YAVAŞLAR¹⁴¹'a göre aykırılık mevcuttur.

¹³⁸ Batı, Gafar, s. 19.

¹³⁹ Batı, Gafar, s. 22.

¹⁴⁰ Candan, **Vergisel**, s. 60-63.

¹⁴¹ Nurettin Bilici ve Funda Başaran Yavaşlar, ““Non Bis İn Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını**, Ankara, 2014, s. 53

Vergi Usul Kanunundaki düzenlemeler ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ihlal edilip edilmediği de süregelen tartışmalardan biridir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, tek fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu teşkil etmesi halinde failin hem kabahatin hem de suçun yaptırımından sorumlu tutulmasını Non Bis İn İdem ilkesine aykırılık olarak değerlendirmemektedir. Mahkeme bu değerlendirmesini, kabahat ve suçun unsurlarının, yaptırım amaçlarının ve yaptırım türü ile yaptırımı uygulayan makamların farklı olmasına dayandırmaktadır¹⁴².

¹⁴² İHAM 3. Daire, 14/09/1999 tarih ve Ponsettive Chesnel /Fransa Kararı, B. No:36855/97, 41731/98, www.hudoc.echr.coe.int, (3/11/2023); Detaylı bilgi için bkz: Ayşe Nil Tosun, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe HFD**, 7(2), 2017, ss. 95–104.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KABAHAHLERİNDE SORUMLULUK

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi kabahati, vergi kanunları hükümlerine aykırı davranışları cezalandırma amacı taşır. Bu cezalar kabahatin karşılığı olarak vergi idareleri tarafından idarî usullerle kesilen ve yargısal karara ihtiyaç duyulmaksızın re'sen uygulanan malî ve idarî nitelikli yaptırımlardır¹⁴³.

Ceza hukukunda olduğu gibi, kabahatler hukukunda da bir fiilin idarî yaptırıma tabi tutulabilmesi için bunun tipe uygunluğunun ve hukuka aykırılığının saptanması ve aynı zamanda failin kusurlu olduğunun belirlenmesi gerekir. Ayrıca bazı fiiller bakımından yaptırım uygulanabilirliği için özel koşulların varlığı da aranabilir¹⁴⁴.

Vergi kabahatlerinin hareket ve netice unsurlarının kabahatin işlenmiş sayılmasına ve dolayısıyla cezalandırılabilirliğe olan etkisine, failin ve ceza sorumlusunun tespitine yani diğer bir ifade ile gerçek ve tüzel kişi mükellef ve vergi sorumlularında ceza sorumlusunun tespitine, bu kapsamda küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin sorumluluklarına, limited şirketlerde ortakların payları oranında sorumluluklarına, failin kastı veya taksirinin ceza sorumluluğunu ne şekilde etkilediğine, vergi kabahatinin birlikte işlenmesi veya kabahatlerin birleşme (içtima) durumları ile teşebbüs veya tekerrür halinde fail(ler)e uygulanacak ceza politikasına, failin yerine mükellef ya da vergi sorumlusunun sorumlu tutulması hallerine, meslek mensuplarının müteselsil sorumluluğuna ve özel kanunlarda düzenlenen diğer sorumluluk hallerine bu bölümde yer verilmektedir.

¹⁴³ Şenyüz, s. 58.

¹⁴⁴ Kangal, **Kabahatler**, s.151

II. VERGİ KABAHATLERİNİN HAREKET VE NETİCE UNSURLARININ CEZA SORUMLULUĞU BAKIMINDAN İNCELENMESİ

A. Genel Açıklama

Vergi kabahatlerinin unsurları tam olarak oluşmadığında, işlenen fiil kabahat niteliği taşımayacağından fiili işleyene ceza verilmez. Tipiklik, fiilin cezalandırılabilmesi için bulunması gereken özelliklerin bütünüdür¹⁴⁵.

Kabahatlerin tipiklik unsurları dikkate alınarak; kabahat teşkil eden eylemler, hareketin ve neticenin niteliğine göre *icraî-ihmalî hareketli* kabahatler, *serbest hareketli-bağlı hareketli* kabahatler, *tek hareketli-birden fazla hareketli* kabahatler, *seçimlik hareketli* kabahatler, *anî* kabahatler-*mütemadi* kabahatler, *sırf hareketli-neticeli* kabahatler ve *zarar-tehlike* kabahatleri olarak sınıflandırılabilir¹⁴⁶. Bu sınıflandırma suç genel teorisi bakımından da geçerli bir sınıflandırma olduğundan, burada yer alan açıklamalar, vergi suçları bakımından da geçerlidir. Vergi kabahatlerini hareket ve netice unsurlarına göre inceleyebilmek için öncelikle, genel olarak kabahatlerin hareket ve neticelerine göre tiplerine yer verilmesi faydalıdır.

Kabahatler icraî veya ihmalî davranışla işlenebilir (KabK.m.7). Aktif davranışlarla işlenebilen kabahatler icraî, kanun emrinin yerine getirilmemesi şeklindeki kabahatler ihmalî hareketli kabahatlerdir¹⁴⁷.

Serbest hareketli-bağlı hareketli kabahat ayırımına göre, kanunda hareketin yapılış tarzının açıkça gösterilip gösterilmemesine bağlıdır. Hangi tür hareketler ile kabahatin icra edilebileceği kanunda açıkça belirtilmişse bağlı hareketli kabahatten söz edilmektedir¹⁴⁸. Tek hareketli kabahatler ise, kabahatin gerçekleşmesi için tek bir hareketin yapılmasının yeterli olduğu kabahatlerdir¹⁴⁹. Kabahatin işlenmiş sayılması için iki ya da daha fazla hareketin birden gerçekleşmesinin arandığı kabahatler birden fazla hareketli kabahatlerdir¹⁵⁰. Kabahatin işlenebilmesi için tek hareketin yeterli

¹⁴⁵ Özbek, Doğan, Bacaksız, s.141.

¹⁴⁶ Kangal, **Kabahatler**, s. 154-163; Koca, Üzülmüş, s. 109; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 143; Özgenç, s. 179; Şenyüz, s.14 vd.

¹⁴⁷ Kangal, s. **Kabahatler**, 154; Şenyüz, s. 15; Centel, Zafer, Çakmut, s. 245.

¹⁴⁸ Kangal, **Kabahatler** s. 159; Şenyüz, s.16; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 154; Koca, Üzülmüş, s.124; Özgenç, s. 185; Demirbaş, s. 247.

¹⁴⁹ Kangal, **Kabahatler** s. 159; Koca, Üzülmüş, s.122.

¹⁵⁰ Kangal, **Kabahatler** s. 159; Şenyüz, s. 17; Demirbaş, s. 249.

olduğu ancak kanunda birden fazla alternatif öngörülmüş olabilir. Bu durumda yani seçimlik hareketli kabahatlerde fail, bu alternatif hareketlerin herhangi birini işlediği takdirde kabahati gerçekleştirmiş olacaktır. Bu hareketlerden birden fazlasının veya tamamının gerçekleştirilmesi halinde de hareket sayısında kabahat oluşmayacak aksine tek bir kabahat oluşacaktır¹⁵¹.

Mütemadi (*süregelen, kesintisiz*) kabahatler, kanunî tanımda meydana gelen hareketin icrasının belli bir süre devam ettiği kabahatlerdir. Mütemadi kabahatlerde kesintinin ne zaman biteceği Kabahatler Kanunu'nun 15/2'nci maddesinde gösterilmiştir. Buna göre, “*Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır*” (KabK.15/2). Böylece, mütemadi kabahat hakkında idarî yaptırım kararı verilince süreklilik fiilen olmasa bile hukuken sona ermektedir. İdarî yaptırım kararından sonra harekete devam edilmesi hâlinde yeni bir idarî yaptırımı gerektiren yeni bir hareket söz konusu olacaktır¹⁵². Bu ayrım iştirak kuralları bakımından da önem arz etmektedir. Anî kabahatlerde, hareket bir defa yapıldıktan sonra artık iştirak mümkün değildir. Buna karşın, mütemadi kabahatlere iştirak hareketin icrası devam ettiği sürece mümkün olduğundan idarî yaptırım kararı uygulanıncaya dek iştirak etmek mümkündür¹⁵³.

Anî hareketli kabahatler, kanunda tanımı yapılan hareketin yapılmasıyla ya da neticenin arandığı kabahatlerde tipik neticeye yol açılmasıyla sona eren kabahatlerdir. Bu tipteki kabahatler, faile hareketi veya neticeyi devam ettirme olanağı vermemektedir¹⁵⁴.

Netice bakımından ise, insan hareketinin dış dünyada yarattığı ve hukuk aleminde önemli olan değişiklik incelenmelidir¹⁵⁵. Netice sadece kabahatin kanunî tanımında arandığı zaman kabahatin unsurları arasındadır. Bu nedenle her kabahatte netice aranmaz; ama kanunda öngörülmüşse neticenin meydana gelip gelmediği araştırılır. Başka bir ifade ile, netice fiilin alt unsurunu değil, böyle durumlarda kabahatin kanunî tanımında yer alan bağımsız bir unsurunu oluşturur¹⁵⁶. Böyle kabahat

¹⁵¹ Kangal, **Kabahatler** s. 159, 160; Şenyüz, s. 16; Özgenç, s. 185; Demirbaş, s. 249.

¹⁵² Kangal, **Kabahatler** s.160,161; Özgenç, s. 189.

¹⁵³ Kangal, **Kabahatler**, s. 161; Koca, Üzülmüş, s. 762.

¹⁵⁴ Kangal, **Kabahatler** s. 160; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 157, 158.

¹⁵⁵ Özbek, Doğan, Bacaksız, s.156; Dönmezer, Erman, s. 380.

¹⁵⁶ Kangal, **Kabahatler**, s. 180; Koca, Üzülmüş, s. 119.

tiplerinde, netice gerçekleşmezse hareket unsuru gerçekleşmiş olsa bile kabahat işlenmemiş sayılacağından hareketi gerçekleştiren kişiye ceza verilmez¹⁵⁷.

Tehlike kabahatlerinde ise, kabahatin koruduğu değer üzerinde bir tehlike meydana gelmesi yeterlidir. Zarar kabahatlerinde ise hareketin yapılması ile hareketin konusu gerçekten zarara uğramış olmalıdır¹⁵⁸.

Vergi kabahatleri özelinde yapılacak incelemede her kabahati tipi hareket ve netice unsurları ayrı ayrı değerlendirilmeli ve yapılacak değerlendirmede vergi kabahatinin oluşup oluşmadığı yani failin cezalandırılabilirliği tespit edilmelidir.

Bu başlık altında mükellef veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişilerin gerçekleştirdikleri hareketlerin ve hareket sonucundaki neticenin vergi kabahati oluşturmaya ve cezalandırılmaya yeter olup olmadığı incelenmektedir.

B. Vergi Ziyai Kabahati Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun 344 'üncü maddesinde hangi fiillerin vergi ziyai kabahatini oluşturacağı belirtilmektedir. Buna göre vergi ziyai kabahati, mükellef ve/ya da vergi sorumlusu tarafından Vergi Usul Kanunu' nun 341'inci maddesinde belirtilen hallerle vergi ziyasına (kaybına) yol açılması olarak tanımlanabilir (VUK.m .344/1)¹⁵⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesi, vergi ziyai cezasının kesilmesine yol açmakta; verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya haksız iadenin geri alınması ise failin cezadan sorumlu tutulmasına engel olmamaktadır (VUK.m.344)¹⁶⁰.

Çok çeşitli fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilebileceğinden, sayma usulü bu kabahat bakımından yetersiz kalmaktadır ve kanun koyucu da bu nedenle sayma yerine genel ibareler ile hareket unsurunu tanımlamıştır¹⁶¹. Bu bakımdan vergi ziyai kabahatinin *serbest hareketli* olduğunu söylemek mümkündür.

¹⁵⁷ Rençber, s. 363; Koca, Üzülmöz, s. 120.

¹⁵⁸ Kangal, **Kabahatler**, s. 162; Şenyüz, s. 21; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 291; Koca, Üzülmöz, s. 120; Demirbaş, s. 236.

¹⁵⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 178; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s.227; Akdoğan, s. 135; Saban, s. 418; Taşkan, s.338.

¹⁶⁰ Pişmanlık ve ıslah müesseselerinden faydalanılması halinde sonradan yapılan tahakkuka bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilmesi mümkün değildir (VUK.m.371); Karakoç, **Vergi Ceza**, s.182.

¹⁶¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 178.

Bununla birlikte vergi ziyai kabahatinin temel şeklinin serbest hareketli olmakla birlikte nitelikli halinin *bağlı hareketli* olduğu söylenebilir. Örneğin, vergi ziyai kabahatinin vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden bir fiil ile işlenmiş olması halinde idarî para cezası arttırılacaktır (VUK.m.344/2)¹⁶².

Netice unsuru bakımından ise, netice vergi zıyayının oluşmasıdır. Bu bakımdan kabahat *neticeli* ve *zarar* kabahatidir. Gerçekten de sırf vergisel ödevler zamanında yerine getirilmedi veya eksik yerine getirildi diye mükellef veya vergi sorumlusuna vergi ziyai cezası kesilemeyecektir. Zaten bu durumu öngören kanun koyucu, dönem içinde vergisel ödevlerin eksik veya geç yerine getirilmesi durumlarını tespit ettiği hallerde, bu hareketin cezasız kalmaması için usulsüzlük yaptırımlarını öngörmüştür¹⁶³. Bu bakımdan, vergi ziyai kabahatini oluşması yani failin bundan sorumlu tutulabilmesi için hem hareketin hem de neticenin gerçekleşmiş olması gerekir¹⁶⁴. Bu ayırım nedensellik (illiyet) bağı açısından önemlidir. Nedensellik bağı hareket ile netice arasındaki ilişkiyi tespit ederek sorumlu tutulup tutulmamanın bir kriterini oluşturur¹⁶⁵.

C. Usulsüzlük Kabahatleri Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesinde yer alan usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin düzenlemelerine aykırı davranılmasıdır. Usulsüzlük kabahati, henüz vergi zıyayı oluşturmadığından tehlike kabahati olarak nitelendirilmektedir¹⁶⁶.

Vergi Usul Kanununda, usulsüzlük kabahatlerinden daha ağır usûl ihlâlleri ise özel usulsüzlük olarak düzenlenmektedir ve bunlara daha ağır cezaî yaptırımlar

¹⁶² Kangal, **Kabahatler**, s.159; Şenyüz, s.16.

¹⁶³ Rençber, s. 363.

¹⁶⁴ Rençber, s. 364.

¹⁶⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.181; Saban, s. 419; "...Görüldüğü üzere; vergi ziyai cezası kesilebilmesi için vergini anılan Kanun'un 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca vergi ziyayına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka bir anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyai ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır: Dş. 7.D. 02.04.2012 tarih ve E.2008/4440 ve K.2012/1136, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2008-4440-k-2012-1136-t-2-4-2012>, (19/10/2023).

¹⁶⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 188; Saban, s. 421; Akdoğan, s. 144; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 228; Taşkan, s. 349.

uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri, Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355 ve Mükerrer 355'inci maddelerinde tanımlanmaktadır.

Usulsüzlük kabahatlerinin maddi unsurunun, hareket ve netice ayırımına girmeksizin incelenmesi mümkündür zira, bu kabahatten failin sorumlu tutulabilmesi için şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması yeterlidir¹⁶⁷. Dolayısıyla usulsüzlük kabahatlerinin tamamı sırf hareketli kabahatler olup, bunlarda ayrıca bir neticenin gerçekleşmesi kabahatin bir unsuru olarak aranmamaktadır¹⁶⁸. Başka bir ifade ile bu kabahatler, neticesi harekete bitişik kabahatlerdir¹⁶⁹. Dolayısıyla usulsüzlük kabahatlerinden failin sorumlu tutulabilmesi için hareketin gerçekleşmesinden sonra ayrıca bir netice unsuru aranmaz. Başka bir sınıflandırma ile usulsüzlük kabahatlerinin meydana gelmesi için zarar tehlikesinin meydana gelmesi yeterli görülüp, vergi ziyaının aranmaması nedeniyle, bu kabahatler tehlike kabahatleridir¹⁷⁰.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, usulsüzlük kabahatleri ayrıca vergi ziyaına sebebiyet vermiş ise fail, vergi ziyaı cezasından da ayrıca sorumlu tutulacaktır. Ancak tek fiil ile hem usulsüzlük hem de vergi ziyaı kabahati işlenmiş ise Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesi uyarınca cezalarda içtima uygulanacak ve faile yalnızca bundan en ağır ceza kesilecektir¹⁷¹.

Usulsüzlük kabahatleri, yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde ağırlık derecesine göre tasnif edilen fiille ile bağlı hareketli kabahatlerdir. Failin cezalandırılabilmesi için Kanunda tanımlanan eylemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Özel usulsüzlük kabahatleri ile ayrıca vergi ziyaına neden olunması halinde failin sorumluluğu bakımından ise aşağıda '*Tek Fiilin Aynı Türden Farklı Cezaları İlgilendirmesi*' başlığı altında yapılan açıklamalarımız geçerlidir.

¹⁶⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 188.

¹⁶⁸ Rençber, s. 364.

¹⁶⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 189.

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s.228; Taşkan, s. 349.

¹⁷¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 191; Saban, s. 413, 414; Şenyüz, s. 247.

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE FAİLLİK VE CEZALARDAN SORUMLULUK

A. Genel Olarak

Vergi kabahatleri, vergi kanunlarına aykırı hareketler olduğuna göre, bu hareketleri yapan kimseler kabahatli olur. Kabahat nedeniyle ceza kesilecek olan kişiler vergi mükellefi ve vergi sorumlularıyla bunlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişiler ve kanunda belirtilen diğer kişiler olarak tespit edilebilir¹⁷². Dolayısıyla, vergi kabahati işleyenlerin kimler olduğu belirlenirken vergi mükellefleri ve vergi sorumlularından ayrıca bunlarla ilgili üçüncü kişiler de kapsama alınmaktadır¹⁷³. Bunlara ek olarak vergi mükellefi olmamakla ve bunlarla ilişkisi bulunmamakla birlikte bazı kişiler de kabahat işleyenler arasında değerlendirilmektedir (VUK.m.86, 148, 149, 150, 257/2, 353/10).

Fail, yaptığı hareket ile kabahatin kanunî tanımındaki unsurları gerçekleştiren kişidir¹⁷⁴. Medeni hukukta fiil ehliyeti tam olan bir kimsenin vergi mükellefi olarak ceza ehliyeti tamdır ve vergi cezalarından sorumlu olur. Yani, bu kimsenin vergi hukukuna ilişkin ödevlerini yerine getirmemesinden ya da hukuka aykırı şekilde yerine getirmesinden dolayı ceza ehliyeti kendisine ait olur¹⁷⁵. Dolayısıyla, vergi ödevine ilişkin kurallara aykırı fiillerden kabahat niteliği taşıyanlardan sorumlu olanlar, kural olarak bu fiili bizzat işleyenlerdir¹⁷⁶.

Bununla birlikte yükümlülük altında bulunan kişiler ile hareket eden kişiler birbirinden ayrışabilmektedir¹⁷⁷. Bu bakımdan küçük ve kısıtlılar ile küçük ve kısıtlı olmasa dahi modern endüstri toplumunun gereklilikleri uyarınca işbölümü dahilinde temsilci veya çalışan gibi üçüncü kişilerden faydalanan gerçek kişilerin vergi kabahatlerinden sorumluluklarının ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Nitekim, vergi kabahatlerinde kimin sorumlu olacağı hususu küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri

¹⁷² Şenyüz, s. 56.

¹⁷³ Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat-2008, Yıl 233, ss. 52,71, (“Vergi Suçu Algılaması”) s. 56.

¹⁷⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 163

¹⁷⁵ Şenyüz, s. 66.

¹⁷⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 149.

¹⁷⁷ Kangal, **Kabahatler**, s. 174.

ile tüzel kişilerin kanunî temsilcileri ve limited şirketlerin ortakları için ayrıca düzenlenmektedir (VUK.m.332-333, AATUHK.m.35/3, 35/1). Tasfiye aşamasında olan bir tüzel kişilik bakımından ise tasfiye memurlarının vergi cezalarından sorumluluğu, tür değiştirme ya da devir halinde sorumluluk, tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin sorumluluğu ile Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin sorumluluğu da ayrıca incelenmesi gereken hususlardır.

B. Gerçek Kişilerin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesine göre “mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişidir” (VUK.m.8). Vergi sorumlusu ise, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”(VUK.m.9)¹⁷⁸. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu’na göre, vergi hukuku ilişkisinde genel olarak mükellef veya vergi sorumlusu muhatap alınmakta ve dolayısıyla vergi hukuku ilişkisine aykırı fiillerden kaynaklanan sorumluluk da mükellef ve/ya da vergi sorumlusuna ait olmaktadır¹⁷⁹.

Hal böyle olmakla birlikte kanunlarda mükellef veya vergi sorumlusu olmayanlara birtakım ödevler getirilmiştir¹⁸⁰. Vergi ödevlerini ihlâl edenler fail olarak belirlendiğinden, vergi kabahatleri açısından bu kapsama alınan kişiler için vergi ödevlisi kavramı kullanılabilir. Çünkü vergi kabahati işleyen biri öncelikle vergi ödevlisi olmalıdır. Yani fail, vergi kabahatlerinden birini işlediği gerekçesiyle kendisine idarî para cezası yaptırımı uygulanan vergi ödevlisidir¹⁸¹. Nitekim, Vergi Usul Kanununda, cezalandırılacak kişilerin, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler şeklinde belirtilmesi mükellef ve vergi sorumlusu dışında kalan kişilerin de kabahat işleyebileceği anlamına gelir. Zira, vergisel idarî düzen kuralları mükellef ve/ya da vergi sorumlusu dışında kalan kişiler tarafından da ihlâl edilebilir. Dolayısıyla kabahatler bakımından vergi ödevlisi kavramı, mükellefiyet ve

¹⁷⁸ Türk Borçlar Kanunu, kanunlara aykırı sözleşmeler yapılamayacağını öngördüğünden (TBK.m.19), vergi dairesini bağlamayan bu şekildeki sözleşmeler adlîye mahkemelerince de geçersiz sayılabilir: Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 81.

¹⁷⁹ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 432; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 150.

¹⁸⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 79; Şenyüz, s.67.

¹⁸¹ Şenyüz, s. 64.

sorumluluğu içine almakla beraber bunları aşan çok geniş bir kitleyi içermek üzere kullanılır¹⁸².

Kabahatler hukukunda, ceza hukukunda olduğu gibi herkesin faili olabileceği kabahat tipleri haricinde, sadece belirli kimselerin işleyebilecekleri kabahatler de bulunmaktadır. Kanunun, kimin kabahatin faili olabileceğini belirlemediği, ifade tarzından kabahatin herhangi biri tarafından işlenebileceğini gösterdiği durumlarda genel bir kabahat söz konusudur¹⁸³. Kanun, kabahati işleyende özel nitelik aramış ve bunlarla sınırlandırmışsa, kabahat sadece doğal ve/ya da belli niteliğe sahip olanlar tarafından işlenebiliyor ve bunlar dışındaki kişiler bu kabahatin tipiklik unsurunu gerçekleştiremiyorsa o kabahate özgü (*mahsus*) kabahat denir. Kabahate özgülük vasfını veren hareket değil, işleyenin (*failin*) taşıdığı niteliklerdir¹⁸⁴. Başka bir ifadeyle, kabahat fiilinin belirli bir sıfatı veya niteliği olması, kabahatin bir unsuru veya ön şartıdır¹⁸⁵. Örneğin, vergi ziyai kabahatini yalnızca mükellef ve/ya da vergi sorumluları işleyebilir. Diğer vergi kabahatlerinin birçoğu ise her ne kadar daha çok mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun işleyebileceği cinsten olsalar da herkesin fail olabileceği kabahatlerdir¹⁸⁶. Özgü kabahatlere iştirak edenlerde (*azmettiren ve/ya da yardım edenler*) failde aranan özellikler aranmaz,¹⁸⁷ dolayısıyla fiile iştirak eden kimselere, iştirakin şeklinin bir önemi bulunmaksızın, fail ile aynı idarî para cezası kesilecektir.

Vergi ödevine ilişkin işlemleri bizzat yapması gereken ve fiil ehliyetine sahip olan gerçek kişiler, işledikleri vergi kabahatlerinden sorumlu olurlar. Bu itibarla, *fiil ehliyetine* sahip bulunan ve mükellef ve/ya da vergi ödevlisi gerçek kişiler, vergi ziyai kabahatleri ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden şahsen sorumlu olur ve cezaları kendi adlarına kesilir¹⁸⁸.

¹⁸² Şenyüz, s.65.

¹⁸³ Kangal, **Kabahatler**, s.169.

¹⁸⁴ Şenyüz, s.65.

¹⁸⁵ Dönmezer ve Erman, s. 423.

¹⁸⁶ Rençber, s. 334.

¹⁸⁷ Şenyüz, s.65.

¹⁸⁸ Karakoç, **Genel Vergi**, s.432; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 149; Karakoç, Şenyüz ve Bayraklı, (Ed. Yusuf Karakoç ve Mustafa Erkan Üyümez), s.41.

C. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu

1. Genel Olarak

Kanunî temsilcilerin vergi cezalarından sorumluluğuna dair başlıca hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler, aslında vergi hukuku ilişkisinin doğrudan tarafı olmayan üçüncü kişileri kanunî temsilci olarak kabul etmekte ve bu kişileri belirli şartların varlığı halinde vergi cezalarından sorumlu tutmaktadır (VUK.m.10/2, 332, AATUHK.Mük.m.35). Hükümler, kanunî temsilci kavramına işaret etmekle birlikte, kanunî temsilci kavramının tam olarak anlaşılması için Türk Medeni Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu hükümleri incelenmelidir.

Bir kimsenin, temsilci sıfatıyla başka bir kişi adına işlem yapması kavramı temsildir¹⁸⁹. Temsil, temsil yetkisinin kaynağına göre kanunî veya iradî olabilir. Temsil yetkisinin kaynağı pozitif bir hukuk kuralı ile kanunî temsilden söz edilir. Temsil yetkisinin kaynağı, temsil olunanın iradesi ise iradî temsil söz konusudur¹⁹⁰. Türk vergi hukukunda iradi temsile ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır, ancak iradi temsil yasaklanmış da değildir¹⁹¹. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanun aksini öngörmediği sürece iradi temsil yetkisine haiz olan kimsenin, idareye karşı sorumluluğunun bulunmadığıdır¹⁹². Başka bir ifade ile iradi temsilci devlet ile kişi arasındaki vergi hukuku ilişkisinden doğan maddi ve şeklî ödevlerin yükümlüsü halinde gelmez ancak; tarafların özel hukuk hükümlerine göre bu konuya dair yaptıkları sözleşmeler ile bağlı olacağı ifade edilebilir¹⁹³.

¹⁸⁹ Haluk N. Nomer, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 67; Safa Reisoğlu, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 24. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s.148.

¹⁹⁰ Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 231, 232.

¹⁹¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 75.

¹⁹² Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2000, ss. 121-126, s. 122.

¹⁹³ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 8.

Kanunî temsilci ise, temsil edilen kişiye ait maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden kanun hükmü gereği şahsen sorumlu tutulan kimsedir. Kanunî temsilcinin tanımı tek olsa da, kanunî temsilcilik sıfatı farklı kanunlarda farklı kişiler üzerinde toplanmaktadır. Başka bir ifade ile kanunî temsilcinin kimliği temsil edilenin hukukî niteliğine göre değişmektedir¹⁹⁴. Velayet altında bulunan kimselerin kanunî temsilcileri velileri; kısıtlanan kimselerin kanunî temsilcileri vasileridir (TMK.m.335, 404 vd.). Ayrıca, vesayet organları tarafından sağlanan ve denetlenen kayyımlik kurumu da gerçek ve tüzel kişilere tayin edilen belli bir iş veya malvarlığının yönetim kurumudur (TMK.m.426 vd.).

Tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin kimler olduğunun tespit edilmesi sorumluluk bakımından önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Kanunî temsilcilerin kimler olduğunu tüzel kişilerin hukukî yapılarının farklılığı açısından değerlendirmekte fayda vardır. Özel hukuk tüzel kişilerinde tüzel kişiliğin kendisini temsil konusunda yetkili organlar kanun ile belirlenmiştir. Ancak, kanunca müsaade verilen hallerde, ana sözleşme hükümleriyle ya da yönetim kurulu ve genel kurul kararlarıyla yönetim kurulunun bir kısım üyelerine veya yönetim kurulu üyesi olmayan üçüncü bir şahsa da temsil yetkisi bırakılabilmektedir. Başka bir ifade ile kanunî temsilci, kanun, tüzük ve ana sözleşmece müsaade edildiği müddetçe temsil yetkisini bir veya birkaç kişiye devredilebilmektedir¹⁹⁵. Tüzel kişilerin vergi mükellefiyeti hakkındaki ödevleri kişi organ (*tek bir kişi tarafından temsil edilme hali*) veya kurul organ tarafından yerine getirilmektedir¹⁹⁶.

Tüzel kişiler bakımından kanunî temsilcileri ise organları¹⁹⁷ olarak belirtilmiştir. Tüzel kişiler organları aracılığıyla, irade açıklamasında bulunurlar, organlarının hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle borç altına girerler ve vergi hukukundan doğan yükümlülüklerini de, kanunî temsilci adı verilen organları tarafından yerine getirmektedirler¹⁹⁸. Dolayısıyla, kabahatler hukukunda sorumluluk

¹⁹⁴ Zinnur Tunç, **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s.255.

¹⁹⁵ Şenyüz, s. 71.

¹⁹⁶ Şenyüz, s. 68.

¹⁹⁷ Şirketler açısından yönetim yetkisi (*organ yetkisi*) ve temsil yetkisi farklı hukukî durumları ifade eder. Bu iki yetki aynı kimselerde bulunabileceği gibi farklı kişilerde de bulunabilir: Turgut Candan, **Kanunî Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, (Kanunî Temsilci), s. 29.

¹⁹⁸ Kanunî temsilci, tüzel kişiyi idare ve temsile yetkili organdır. Vergi yükümlülüklerine ilişkin bildirme, defter tutma, belge düzenleme, ekim ve sayım beyanında bulunma, vergi karnesi alma, defter

bakımından temsil yetkisi önemlidir. Bu nedenle vergi sorumluluğu açısından öncelikle tüzel kişiliği temsil yetkisinin kimde olduğu tespit edilmelidir.

Tüzel kişilerin farklı nitelikte temsil organları olmakla birlikte, temsil organı derneklerde ve vakıflarda yönetim kurulu¹⁹⁹ (TMK.m.85); kollektif şirketlerde şirket sözleşmesinde şirketi temsile yetkili olarak belirtilen kimseler²⁰⁰ (TTK.m.213/1(f)); tasfiye halindeki kollektif şirketlerde tasfiye memurları²⁰¹ (TTK.m.280); komandit şirketlerde komandite ortaklar²⁰² (TTK.m.318); anonim şirketlerde yönetim kurulu ile temsile yetkili olarak belirtilen kimseler²⁰³ (TTK.m.354, 365,360) veya en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisine sahip olması kaydıyla yetki devri yapılan murahhas üyeler veya müdürler (TTK.m.370), tasfiye halindeki anonim şirketlerde iflas idaresi veya tasfiye memurları²⁰⁴ (TTK.m.534, 535, 539); limited şirketlerde en azından bir ortak ve/ya da müdürler ya da esas sözleşmede temsile yetkili olarak gösterilen diğer kişiler²⁰⁵ (TTK.m.587, 623), limited şirketlerde en azından bir ortağın şirket yönetim ve temsil yetkisine haiz olması kaydıyla müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak, tüm ortaklar veya üçüncü kişiler (TTK.m.623) ve kooperatiflerde yönetim kurulu ve esas sözleşmede temsile yetkili olarak belirtilen kimselerdir (1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, m.3, 55)²⁰⁶.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde ise, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname²⁰⁷ uyarınca temsil yetkisi genel müdürdedir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin pay sahibi olarak yer aldığı bağlı ortaklık ve iştirakler bakımından ise, kamu iktisadi teşebbüsleri anonim şirket şeklinde kurulan kuruluşlar olduğundan ve kural olarak anonim şirketlerde temsil yetkisi yönetim kurulunda

ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevleri, iş değişikliklerinin ve işin bırakılmasının bildirilmesi, yasanın öngördüğü işlemlerin yapılması halinde belge düzenlenerek ilgisine verilmesi ve beyanda bulunulması gibi vergi ödevlerinin tüzel kişi adına yerine getirilmesini sağlar: Candan, **Kanuni Temsilci**, s.12.

¹⁹⁹ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 40. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s.363, 394.

²⁰⁰ Oruç Hami Şener, **Ortaklıklar Hukuku**, Göden Geçirilmiş 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s. 233.

²⁰¹ Şener, s. 263.

²⁰² Şener, s. 282.

²⁰³ Şener, s. 366, 371, 374.

²⁰⁴ Şener, s. 642.

²⁰⁵ Şener, s. 734.

²⁰⁶ 24/04/1969 sayılı ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu, (RG. 10/05/1969-13195).

²⁰⁷ 08/06/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (RG. 18/06/1984 – 18435 Mükerrer).

bulunduğundan, kuruluş düzenlemelerinde aksine hüküm yoksa anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Kural olarak, kanunî temsilcilerin fiil ehliyetin sahip olması ve prensip olarak gerçek kişi olması gerekmektedir. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 359'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca bir tüzel kişi de, kendisini temsil edecek gerçek kişiyi bildirmek kaydıyla kanunî temsilci olarak görevlendirilebilir.

Bu aşamada, ortak, vekil ve yediemin gibi şahısların kural olarak kanunî temsilci olmadığını belirtmek gerekir. Hal böyle olmakla birlikte, şahıs şirketleri bakımından ortaklar aynı zamanda şirketin temsili ile görevli olduklarından, ana sözleşme ile bu yetki ortaklardan biri veya birkaçına devredilmedi ise kanunî temsilci olarak sorumlulukları bulunmaktadır. Vekiller bakımından ise, bunlarla olan ilişki Türk Borçlar Kanunu hükümleri kapsamında kurulan bir hizmet ilişkisi olduğundan ve vekil ile kanunî temsilci arasındaki sorumluluk ilişkisi tarafları iç ilişkide bağlar, vergi idaresince cezalarda muhatap alınacak kişi taraflarca aksi kararlaştırılmış olsa dahi kanunî temsilci olacaktır. Yediemin bakımından ise, kanunî temsilci sayılmamasından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır²⁰⁸.

2. Küçük ve Kısıtlıların Kanunî Temsilcilerinin Sorumluluğu

Vergi ehliyetini varlığı ceza ehliyetini gerektirmemektedir. Bu kapsamda, tam ehliyetli olmayan kimseler vergi ehliyetlisi olabilirken ceza ehliyetine sahip olmayacaklardır²⁰⁹. Bu bakımdan, mükellef sıfatı kanunî temsilciye geçmeksizin küçük veya kısıtlı üzerinde kalmaya devam etmektedir²¹⁰.

Velayet altında bulunan küçükleri veya kendilerine vasi ya da kayyım atanmış kimselerin üzerine düşen vergi ödevleri vasi, vasi ya da kayyım tarafından yerine getirilir. Vergi borcunun ödenmesi yükümlülüğü asıl mükellef ve/ya da vergi sorumlusuna aittir. Ancak, vergi ceza sorumluluğunda küçük ve kısıtlılar, ceza muhatabı olamayacaktır. Bu kural ile mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun ceza

²⁰⁸ Dş. 9. D. 23/09/1994 tarih ve E.1993/1819, K. 1994/3883, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023).

²⁰⁹ Şenyüz, s. 66.

²¹⁰ Tunç, s. 260.

muhatabı olması ilkesinden ayrılma söz konusudur²¹¹. Zira, eylemden sorumlu olmayanın cezadan sorumlu olması düşünülemez. Vergi ehliyeti, velayet veya vesayet altında bulunan kişiye ait olmakla beraber ceza ehliyeti kanunî temsilci konumundaki veli, vasi veya kayyımaya ait olacaktır. Çünkü, veli, vasi veya kayyımaya ceza kesilmesinin nedeni cezalandırmaya neden olan hareketi bizzat yapmasıdır; bu durum cezaların şahsiliği ve kusura dayalı sorumluluk ilkesinin de doğal bir sonucudur²¹². Nitekim Vergi Usul Kanunu’nu 10’uncu maddesine göre, küçüklerin ve kısıtlıların, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK.m.10). Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu’nun 332’nci maddesindeki hallerde vergi kanunlarına aykırı filleri işleyen fail, bizzat ceza sorumlusu olmakta, vergi cezası doğrudan doğruya kanunî temsilci adına kesilmektedir. Bu bakımdan, kanunî temsilcinin doğrudan doğruya vergi cezasının borçlusu/muhatabı/mahkûmu olması söz konusudur²¹³. Vergiler bakımından geçerli olan, küçük ve kısıtlıya rücu edebilme imkânı, vergi cezaları bakımından geçerli değildir²¹⁴.

Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi gereğince kanunî temsilciler vergi kanunlarının kendilerine yükledikleri görevleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkacak olan sorumluluk kusur sorumluluğudur²¹⁵.

Ceza ödenmesine sebep olan kişi, cezayı gerektiren fiili bizzat işleyen kanunî temsilci olduğundan; vergi cezasının küçük veya kısıtlıdan alınması mümkün olmadığı gibi, ceza sorumlusu tarafından ödenen ceza için mükellefe ve/ya da vergi sorumlusuna rücu edilmesi de mümkün değildir²¹⁶.

²¹¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 151.

²¹² Şenyüz, s.66; Candan, **Vergisel**, s. 151; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, (“Vergi Suçları”), s.24; Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s 76.

²¹³ Karakoç, Şenyüz ve Bayraklı, (Ed. Yusuf Karakoç ve Mustafa Erkan Üyümez), s. 42; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 433; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.151; Taşkan, s. 128; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s.83.

²¹⁴ Aydın, s. 46; Selim Kaneti, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021, s.89; Erginay, s.70; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 151,152.

²¹⁵ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 108; Saban, s. 125, 126.

²¹⁶ Karakoç, Şenyüz ve Bayraklı, (Ed. Yusuf Karakoç ve Mustafa Erkan Üyümez), s. 42; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 434; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 152; Saban, s. 135; Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:30, Sayı:129, 2017, ss.107-132 , s.112., Gerçek, s. 172; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004, s. 83

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, temsil yetkisinin aşıldığı durumlarda da ceza temsil edilene değil, temsilciye kesilecektir. Danıştay'ın da ifade ettiği üzere;

“Görüldüğü üzere, vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanun'un 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaa uğramış olması yeterli değildir; ayrıca vergi ziyaina mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla, vergi dairesinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyai ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağı kurulabilmesine bağlıdır. Oysa; olayda vergi ziyaina trafik ve tescil işlemlerini yapan kişilerce, davacı tarafından verilen yetkinin sınırının aşılması suretiyle sebebiyet verildiği; dolayısıyla, vergi ziyai ile davacı arasında illiyet bağının mevcut olmadığı, dosyadaki belge ve bilgilere göre açıktır.”

Küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcilerine, temsilden kaynaklı olarak hakkında kesilen vergi cezası kanunî temsilcinin ölümüyle düşer. Küçük ve kısıtlının ölümü, ise kanunî temsilci hakkında kesilen vergi cezasını düşürmez²¹⁷.

Mükellef olmayan küçükler ile akıl hastaları bakımından bir değerlendirme yapılacak olursa, Kabahatler Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuklar ile akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını kavrayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişilere ceza verilemeyecektir. Bu kişilerin yaptığı iş ve işlemlere kanunî temsilcilerinin daha sonradan onay vermesi sonucu değiştirmeyecektir. Bu kimselerin işledikleri fiillerden dolayı kanunî temsilcilere ceza verilmeyecektir. Ancak, bu kimseler kanunî temsilci veya bir başkası tarafından kullanılarak bu işlemleri yapmaları sağlanıyorsa ilgilileri araç olarak kullananlara (dolaylı faillik) ceza verilmesine engel yoktur²¹⁸.

3. Tüzel Kişilerin Kanunî Temsilcilerinin Sorumluluğu

a. Genel Olarak

Birinci bölümde ‘*Kanunî Temsilci*’ başlığı altında tüzel kişiler için tanımlanan kanunî temsilcilerin, anonim şirketler bakımından yönetim kurulu üyeleri ve Murahhas üyeler ile müdürler, limited şirketlerde müdürler, komandit şirketlerde komandite ortaklar, kamu iktisadi teşebbüslerinde genel müdürler olduğuna yer vermiştik.

²¹⁷ Şenyüz, s. 272.

²¹⁸ Şenyüz, s.68.

Kanunî temsilcilerin ve/ya da duruma göre ortakların belirli şartlar dahilinde temsil ettikleri veya hissedarı bulundukları şirket adına düzenlenen vergi cezalarından sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Sorumluluğun doğru tespit edilebilmesi için sorumluluk dönemi ile kanunî temsilcilerin görev ve sorumlulukları ile aralarındaki iş bölümünün doğru tespit edilmesi önemlidir²¹⁹. Karmaşık yapıları ve yaygın faaliyet alanları nedeniyle birden fazla sayıda temsilcisi bulunan tüzel kişilerde, hangi kanunî temsilcilerin cezalardan sorumlu tutulacağı, temsil yetkisindeki sınırlar, temsilciler arasındaki görev bölüşümü, kanunî temsilciler ile kabahat arasındaki illiyet bağı dikkate alınarak hukuka ve adalete uygun bir şekilde tespit edilmelidir²²⁰.

Kabahatler Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, tüzel kişi nezdinde işlenen kabahatlerde de asli fail organ veya temsilci olmakla birlikte fail olmasa da tüzel kişi hakkında yaptırım uygulanabilmesi mümkündür. Doktrinde bu hüküm idarenin fiili bizzat işleyen organ, temsilci veya hizmetli çalışana ceza vermede bağlı yetkiye sahip olduğu, adına hareket edilen kişiye yaptırım uygulamakta ise takdir yetkisine sahip olduğu şeklinde yorumlanmıştır²²¹. Dolayısıyla, Kabahatler Kanununda, tüzel kişiler bakımından yaptırım zorunluluğundan bahsedilmemekle birlikte, özel kanunlarda özel bir düzenleme yapılmış ise özel düzenlemeler uygulanacaktır²²².

Doktrinde Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi uygulama alanı bulacağı ve tüzel kişinin idare ve tasfiyesinde görev alan kişinin davranışlarından dolayı tüzel

²¹⁹ Mert Silahşör, Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, **Gazi Üniversitesi**, Vergi Hukuku Ana Bilim Dalı, 2014 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s. 97.

²²⁰ Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Adil Yayınevi, Ankara, 1996, s.141; Erman, s. 27; Şenyüz, s. 418.

²²¹ Ali D. Ulusoy, **İdari Yaptırımlar**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.122; Taşdelen, s. 43; Bir an için aynı fiil nedeniyle iki kişiye ceza vermenin '*Ne bis in idem*' ilkesine aykırı olduğu düşünülebilir: Levent Korkut, Cengiz Otacı, **Türk Kabahatler Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4 Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.57; Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 502; Böyle durumlarda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne göre ortada iki farklı hukukî kişilik bulunduğundan çifte ceza yasağının ihlali gibi bir durum söz konusu değildir: İHAM 20/05/2014 tarih ve Pirttimäki/Finlandiya Kararı, B. No: 35232/11, <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22%3A%22001-144113%22%7D>, (19/10/2023); İHAM. 2/10/2003 tarih ve Isaksen/Norveç Kararı, B. No: 13596/02, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-23444&filename=001-23444.pdf>, (19/10/2023); İHAM. 24/10/1995 tarih ve Agrotexim ve Diğerleri/Yunanistan, B. No: 14807/89, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=00157951&filename=001-57951.pdf&TID=ihgdqbxnfi>, (19/10/2023).

²²² Akbulut, s.359; Koray Doğan, "Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu", **D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, İzmir, 2015, ss.1-77, s.53.

kişiyi ceza kesileceği kabul edilmektedir²²³. Hal böyle iken Kabahatler Kanunu düzenlemesi ile asıl olan kanunî temsilciye ya da organa yaptırım uygulanması olduğundan, bunların yanında tüzel kişi mükellefe de yaptırım uygulayıp uygulamama hususunda vergi idaresine takdir yetkisi tanındığı, bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesindeki düzenlemenin Kabahatler Kanunu ile ortadan kaldırılmış bulunduğunu ifade eden yazalar da bulunmaktaysa da yargı kararları ile doktrindeki fikir birliği bu yönde değildir²²⁴.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, yönetim yetkisi ile temsil yetkisi birbirinden farklı yetki ve kavramlardır. Vergi hukuku bakımından tüzel kişilerde vergi cezalarından sorumluluk koşulları oluştuğu takdirde kanunî temsilciler üzerinde bulunduğundan, yönetim yetkisine haiz olsa da temsil yetkisi bulunmayan kişiler bakımından sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Yani şirketin kendi içerisindeki iç ilişkiler yönetim yetkisi ile ilgili olup dış ilişkilerde temsili bağlamayacaktır²²⁵.

Yine belirtmek gerekir ki temsilcilik ve ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlem hukuken geçerli olmasa bile, gerçek kişinin ve/ya da tüzel kişinin sorumluluğu devam etmektedir (KabK.m.8/4)²²⁶. Bu durumun, şahsîlik ilkesine aykırılığı tartışılabilir zira bu düzenleme, bir tüzel kişiye, hukuken kendisinin çalışanı, temsilcisi veya organı sayılmayan bir kimsenin fiili nedeniyle idarece ceza verilebilmesi anlamına gelmektedir²²⁷.

İzah edildiği üzere, tüzel kişi mükellefler işlerini yardımcı personeller ile yürüttüklerinden, bu personellerin bağlı bulundukları mükelleflerin talimatları doğrultusunda işlem yaptıkları kabul edildiğinden kabahatlerden asıl mükellef sorumlu olmaktadır. Ancak, tüzel kişiyi zor duruma sokmak veya şahsî bir menfaat sağlamak için gerçekleştirdiği fiilin vergisel kabahat teşkil etmesi durumunda

²²³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 152; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 434, 435; Şenyüz, s. 68,69; Aydın, s. 48; Bu tercihin temel nedeni ise vergi hukukunda geçerli olan kabahatlerin büyük oranda tüzel kişiler adına işleniyor olmasıdır: Doğan, s. 54.

²²⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Ceza Sistemine Etkileri", Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, ss. 72-94, ("Değişim"), s.81.

²²⁵ Mehmet Yüce, **Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler, Müdürler İle Ortakların Hak ve Sorumlulukları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 155, 156; Şenyüz, s. 45.

²²⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 155.

²²⁷ Ali Ulusoy, "Erker Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanunu'nun Değerlendirilmesi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü, 140. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, No.77, 12.05.2008, ss.121-136, s.124.

sonuçlarına bizzat katlanır²²⁸. Tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezasından, kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için cezayı gerektiren eylemin, bu temsilcinin görev süresindeki döneme isabet etmesi gerekir²²⁹.

²²⁸ İşveren de bu eylemden haberdar ise iştirak hükümleri gündeme gelir: Şenyüz, s. 376; Tunç, s. 355; Candan, **Vergisel**, s. 105 (181'inci dipnot)'dan aktarılan; Yrg.11.CD, 27/09/2001 tarih ve E.:2001/5007, K.:2001/8710.

²²⁹ “Yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmeleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde bulundukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzel kişiliğe ait vergi borcunu da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir...Bu durumda yükümlü kooperatifin ödenmeyen borçlarından dolayı yukarıda adı geçen ve fiilen kanuni temsilcilik yetkilerini taşıyan kişilerin takibi gerekirken, söz konusu borçların vade tarihinden önce yönetimden ayrılan, görevde bulunduğu dönemde ise kooperatif yönetiminde etkin olmadığı anlaşılan ve borcun ödenmemesine sebebiyet verecek şekilde davrandığı yolunda hakkında herhangi bir tespit de bulunmayan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve bu ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir...”:Dş. 3.D. 22.11.2000 tarih ve E.2000/4600, K.2000/3832; “Sözü edilen düzenleme uyarınca, kanuni temsilcilerin, kişilerin vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı, sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları gerekmekte olup, sorumlulukları kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlıdır. Öte yandan uyuşmazlık döneminde yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde, anonim şirketin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil edileceği, 319. maddesinde, yönetim kurulunun en az bir üyesiyle şirketi temsil yetkisi verileceği, esas sözleşme ile temsil yetkisinin ve idare işlerinin hepsinin veya bazılarının yönetim kurulu üyesi olan Murahhaslara veya pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan müdürlere bırakılabilmesi için genel kurula veya yönetim kuruluna yetki verilebileceği, 321. maddesinde ise, temsile yetkili olanların şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuk işlemlerini şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haiz oldukları hükme bağlanmıştır. Belirtilen yasal düzenleme gereğince, anonim şirketin genel olarak yönetim kurulu tarafından temsil ve idare edileceği ancak esas sözleşmede yer almak şartıyla genel kurul veya yönetim kurulu tarafından temsil ve idare yetkisinin tamamının ya da bir kısmının yönetim kurulu üyesi olan Murahhaslara veya pay sahibi olmayan müdürlere devredilebilmesi mümkündür. Dosyadaki belgelerden, ... tarihli noter senedinde yer alan ... tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. derece imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. derece imzaya yetkili kılındığı; ... tarihli noter senedinde yer alan ... tarihli yönetim kurulu kararıyla, şirketin, en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının yönetim kurulu üyesi ve genel müdür yardımcısı sıfatıyla 2. grup imzaya yetkili kılındığı... tarihinde tescil edilerek ... tarihinde Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ... tarihli yönetim kurulu kararında, şirketin, yine en az birisi 1. grup imzaya yetkili olmak üzere iki kişinin imzasıyla temsil ve ilzam edileceğinin kararlaştırıldığı ve davacının üç yıl süre ile yönetim kurulu üyesi olarak 2. derece imzaya yetkili kılındığı; .. tarihinde davacının yönetim kurulu üyeliğinden istifasının yönetim kurulunca kabul edildiği; ... tarihli noter senedindeki ... tarihli yönetim kurulu kararı ile yeniden seçilen yönetim kurulu üyeleri arasında bulunmayan davacının 2. grup imzaya yetkili kılındığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının bazı dönemlerde yönetim kurulu üyesi olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili kılındığı açık olmakla birlikte, yönetim kurulu üyeliği sıfatının bulunmadığı dönemlerde genel müdür yardımcılığı unvanlarıyla kendisine tanınan 2. derece ve 2. grup imza yetkisinin davacıya kanuni temsilcilik sıfatı kazandırması mümkün olmadığından, kamu alacağının ilgili dönemler dikkate alınarak, Ticaret Sicili Memurluğundan ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinden edinilecek bilgiler doğrultusunda şirketin vergi borçlarından sorumlu olunan tarihler saptanmak suretiyle hangi vergi ödevinin ne şekilde yerine getirilmediği araştırılarak oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden yazılı gerekçeyle davanın reddi yolunda verilen ısrar kararda hukuka uygunluk görülmemiştir”: Dş. VDDGK. 13.11.2013 tarih ve E.2012/353, K. 2013/546; “ Olay tarihinde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinde anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı, 300. maddesinin 8. bendinde, yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, ikametgâhlar ve tabiiyetlerinin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33. maddesinde

Çünkü ilgili temsilci, kendi görev süresi ile sınırlı olarak yaptıklarından veya yapmadıklarından sorumludur. Kanunî temsilcinin görev süresi sona erse bile kendi görev süresi ile sınırlı olarak vergi ödevlerini yerine getirmemesinden dolayı ceza sorumluluğu devam eder. Örneğin, 2022 yılı kurum kazancı nedeniyle 2023 yılı Nisan ayının 25'ine kadar verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemesi halinde usulsüzlük kabahatine ilişkin ceza 2024 yılında kesilmiş olursa, ceza tüzel kişilik adına kesilecek ve kesilen cezanın tahsilatı için öncelikle tüzel kişiliğe gidilecektir. Ceza, tüzel kişilikten alınamaz veya alınamayacağı anlaşılırsa usulsüzlük kabahatinden esas itibarıyla beyannamenin verilmemesine bağlı hukukî fiilin gerçekleştiği (25 Nisan 2023) tarihteki kanunî temsilci şahsen sorumlu olur. Bu nedenle, kabahatin işlendiği tarihte sorumlu kişilerin kimler olduğunun tespiti son derece önemlidir²³⁰.

Sorumluluğuna gidilen kanunî temsilcinin ölümü halinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun ölüm halinde vergi cezasının düşeceğini belirten 372'nci maddesi uyarınca temsilcinin sorumluluğunda olan vergi cezası düşecektir²³¹. Fakat başka bir kanunî temsilcinin sorumluluğu sürecinde gerçekleştirilen eylemden kaynaklanan ceza, bir başka kanunî temsilcinin ölümü halinde ortadan kalkmaz²³².

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, "tüzel kişilerin²³³ mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri,

tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38. maddesinde ise ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile ilan edildiği günü izleyen iş gününden başlayarak hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden ödeme emirleri içeriği vergi borçlarının 1997/Şubat-Eylül, Kasım ve Aralık dönemlerine dair olduğu ve davacının ... Noterliğinde onaylı 6.6.1997 tarih ve 24985 sayılı istifaneme ile yönetim kurulu üyeliğinden istifa ettiği anlaşılmaktadır. Yönetim kurulu üyeliğinden tek taraflı olarak çekilmeyi ifade eden istifa, bozucu yenilik doğuran bir hakkın kullanılmasıdır. İstifa, irade beyanının şirkete ulaşması ile hukukî sonuçlarını doğuracağından yönetim kurulu üyesi sıfatı istifanın şirkete ulaşması ve kabulü ile sona ereceğinden istifa tarihinden sonraki işlemlerden ve kamusal yükümlülüklerden yönetim kurulu üyesi olarak sorumluluk söz konusu olmayacaktır." Dş. 9.D. 19.02.2013 tarih ve E. 2009/9941, K. 2013/835, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (22/11/2023).

²³⁰ Şenyüz, s.72.

²³¹ Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ölümü halinde tüzel kişiliğe ait bir vergi cezasının, ölen kanuni temsilcinin mirasçısından istenemeyeceği hk.: Dş. 3D. 11/02/2015 tarih ve E.2013/5782, K.2015/580, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat>, (22/11/2023).

25/04/2021.

²³² Şenyüz, s. 272.

²³³ Vergi Usul Kanunu'nun, 333'üncü maddesinin, tüzel kişilerin niteliği bakımından herhangi bir belirleme yapmadığından, teorik olarak ilgili tüzel kişinin kamu hukuku veya özel hukuk tüzel kişisi, hatta kamu iktisadi teşebbüsü dahi olması mümkündür. Siyasi Partiler Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca siyasi partiler de tüzel kişiliğe haiz olduğundan vergi yaptırımlarına maruz kalabileceklerdir: Doğan, s. 57.

tarafından yerine getirilir” (VUK.m.10/I). Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesine göre, “tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden dolayı vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir” (VUK.m.333). Kanunî temsilcilerin “bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır” (VUK.m.10/II). Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesine göre ise “Tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir” (AATUHK.Mük.m.35).

b. Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu Maddesi İle Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 35’inci Maddesinin Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesi hükmü, 10’uncu maddesinin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Yani, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi cezalarından kanunî temsilciler şahsen sorumlu olur (VUK.m.333/II; m.10). Kanunî temsilciye başvurabilmek için, tüzel kişinin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememe (tahsil imkânsızlığı) yanında tahsil edilemeyeceği anlaşılan (tahsil imkânsızlığının anlaşılması) alacaklar, burada vergi cezalarının da bir amme alacağı olduğunu belirtmek gerekir, bakımından doğrudan kanunî temsilciye gidebilme imkânı getirilmiştir (AATUHK.Mük.m.35/1)²³⁴. Başka bir ifade ile, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin vergi cezalarından sorumluluğu fer’idir²³⁵. Dolayısıyla, asıl ilke vergi cezalarının öncelikle tüzel kişilerden tahsili yoluna gidilmesi, tüzel kişiden kanunî temsilcinin

²³⁴ Şenyüz, s.69; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.152.

²³⁵ Aydın, s. 22; Zübeyir Bakmaz, “Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu” , **Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi** (USSMAD), C:2, S:1, 2022, ss. 12-33, s.14.

ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle kısmen veya tamamen alınamaması halinde kanunî temsilciye başvurulmasıdır²³⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında, vergi cezalarının tüzel kişilikten tahsil edilememesi halinde kanunî temsilciye başvurulabilmesi için kanunî temsilcilerin kusurunun bulunması gerekirken, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre kanunî temsilciye başvurulması için temsilcinin kusurunun bulunması şart olmadığı; kusurlu bulunmasalar dahi kanunî temsilcilere başvurulabileceği ifade edilmektedir²³⁷. Ancak doktrinde bu konuda bir görüş birliği bulunmamakla birlikte Anayasa Mahkemesi'nin aksi yönde tespitlerde bulunduğu kararı²³⁸ uyarınca burada ifade edilen sorumluluğun da kusur sorumluluğu düşünülebilir.

Vergi cezası, vergiye bağlı bir amme alacağı olarak değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinden hangisinin uygulanacağı konusunda Anayasa Mahkemesi'nin görüşü, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki alacaklarda Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi hükmünün, diğer kamu alacaklarında ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi hükmünün uygulanacağı yönündedir²³⁹.

Tahsil imkânsızlığı veya tahsil imkânsızlığının anlaşılabilmesi için Danıştay, vergi cezasının bir şekilde ortaya konmasını aramaktadır²⁴⁰. Danıştay, tahsil imkânsızlığı bakımından açık ve belirlenebilir için yasal yollar tüketilmeden kanunî temsilciler adına ödeme emri düzenlemeyeceğini ifade ettiği içtihatları

²³⁶ Taşkan, s. 129; Akdoğan, s. 52; Barlass, s. 69-94; Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 14. Bası, Vedat Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 469.

²³⁷ Oktar, s. 63, 64; Cevdet Okan Bahar, "Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 281, ss.131-134, s. 134.

²³⁸ AnyM. 19/03/2015 tarih ve E.2014/144, K.2015/29, (RG. 3/4/2015-29315).

²³⁹ AnyM. 19/03/2015 tarih ve E.2014/144, K.2015/29, (RG. 3/4/2015-29315); Benzer yönde: Dş. VDDK. 21/10/2020 tarih ve E.2019/700, K.2020/1074, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2019-700-k-2020-1074-t-21-10-2020>, (19/10/2023).

²⁴⁰ Dş. 4.D. 05/04/2001 tarih ve E. 2000/1332, K. 2001/1288, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2000-1332-k-2001-1288-t-05-04-2001-danistay-4-daيره-karari/617028/>, (19/10/2023); Dş. 4.D. 20/06/2002 tarih ve E.2001/3894, K. 2002/2666, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2001-3894-k-2002-2666-t-20-06-2002-danistay-4-daيره-karari/616987/>, (19/10/2023).

bulunmaktadır²⁴¹. Bununla birlikte, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı ise örneğin hakkında iflas kararı verilen borçlu için, alacağın iflas masasından karşılanamayacağının anlaşılması ifade edilmektedir²⁴². Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için, tahsil yöntemlerinin tüketilmesi gerekmemekte, sadece alacağın karşılanamayacağının tespiti yeterli olmaktadır²⁴³.

Hal böyle olmakla birlikte, tahsil edilemeyeceği anlaşılan ibaresinin, Vergi Usul Kanunu bakımından da kıyasen uygulanabilip uygulanamayacağı tartışılmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesini ilga etmemesine ve buna yönelik herhangi bir atıfta bulunmamasına rağmen kanunilik ilkesi aşılarak tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir vergi cezası için idarenin işlem tesis edebileceği yönünde Danıştay'ın güncel tarihli kararları eleştirilmeye açıktır²⁴⁴.

²⁴¹ Dş.4.D., 26/09/2002 tarih ve E.2001/2297, K. 2002/3035, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2001-2297-k-2002-3035-t-26-09-2002-danistay-4-daيره-karari/616914/>, (19/10/2023); *"İdarece, amme alacağının şirketten tahsilinin mümkün olmadığı ileri sürülerek şirket ortağı davacı adına ödeme emri düzenlenmiştir... Şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takip edilebilmeleri için borcun şirketten tahsilinin imkânsız hale gelmesi gerekmektedir. Bu durumda borçlu şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden kanuni temsilciye gidilmesinde isabet bulunmamaktadır. Kaldı ki, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35'inci maddesi hükmünün 213 sayılı Yasa kapsamı dışındaki amme alacaklarının takibi için getirilmiş olduğundan olaya uygulanması mümkün bulunmadığından davayı kısmen reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir"*: Dş. 4.D. 15/06/1998 tarih ve E.1997/5918, K.1998/2653, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1997-5918-k-1998-2653-t-15-06-1998-danistay-4-daيره-karari/617329/>, (19/10/2023); Konuya ilişkin başka bir kararında Danıştay, kamu alacağının tahsili için öncelikle şirketin malvarlığına başvurulmadan ve yapılan takip sonucunda şirketin menkul ve gayrimenkul varlığının olup olmadığı anlaşılmadan şirket ortağı ve yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir: Dş. 4. D. 27/06/2001 tarih ve E. 2001/2547, K. 2001/3219, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-2001-2547-k-2001-3219-t-27-06-2001-danistay-4-daيره-karari/617012/>, (19/10/2023); Benzer yönde:Dş. 4.D. 19/10/1996 tarih ve E.1995/2409, K. 1995/4296, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1995-2409-k-1995-4296-t-19-10-1995-danistay-4-daيره-karari/516562/>, (19/10/2023); Dş. VDDGK. 31/05/1996 tarih ve E. 1995/104, K.1996/255, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-1995-104-k-1996-255-t-31-05-1996-danistay-vergi-dava-daيرهleri-kurulu-karari/623839/>, (19/10/2023).

²⁴² Gümüşkaya, s. 212.

²⁴³ Dş. VDDGK., 21/10/2020 tarih ve E.:2019/626, K.:2020/1070, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (2/11/2023): Tetkik Hakimine göre: *"...Dolayısıyla amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması idarenin amme alacağının ödenmesinden ikincil derecede sorumlu olanlara başvurulmasını ve bu kapsamda onların mülkiyet hakkına müdahale edilerek kısıtlanmasını kolaylaştırmaktadır."*

²⁴⁴ Tunç, s. 325; Dş. VDDK. 21/10/2020 tarih ve E.2019/700, K.2020/1074; Dş. VDDK. 21/10/2020 tarih ve E.2019/698, K.2020/1072, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (24/11/2021). Benzer başka bir kararda ise: AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde de kısmen veya tamamen *'alınamama'* ile *'alınamayacağının anlaşılması'* ifadeleri kullanılmış ve bu ifadeler subjektif yaklaşımların engellenmesi için AATUHK'un 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Hal böyle iken, VUK'ta böyle bir tanımlama yapılmamıştır. AATUHK'da yapılan tanıma dayanarak VUK'taki kanunî temsilci sorumluluğu çerçevesinde, idarece tesis edilen işlemin, açık bir şekilde Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında kanunilik ilkesine aykırı olacağı tetkik hakimi tarafından belirtilmiştir. Zira, VUK'un

Vergi cezası da bir amme alacağı olmakla birlikte, vergi cezalarında kanunî temsilciye başvurulabilmesi için tüketilmesi gereken yolları, diğer amme alacaklarında kanunî temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi için tüketilmesi gereken yollardan ayıran, farklı bir uygulamayı gerektiren objektif ve makul sebeplerin neler olduğunun izahı merak konusudur. Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'dan nispeten yeni ve vergiler bakımından özel bir kanundur ve vergi asıl ve cezaları bakımından öncelikli olarak uygulanacaktır. Ancak, amme alacaklarının, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin sorumluluğuna başvurulması aşamasında, somut ve objektif nedenler bulunmaksızın farklı usullere tabii tutmak hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edebilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin, "Kanunî temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." düzenlemesini içeren 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin mülga 6. fıkrasını aynı maddi olaya ilişkin iki farklı kanun hükmünün bulunmasının bu kanunların hükümlerinden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizliğe yol açacağı gerekçesi ile reddetmesi ve Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında da vergi aslı ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezaları bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin, diğer amme alacakları bakımından ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin uygulanacağı belirtildiğinden, en azından bu yöndeki belirsizlik sorunu şimdilik çözülmüş görünmektedir.

10'uncu madde lafzında anılmayan 'alınamayacağının anlaşılması' koşulunun bilinçli bırakılmış bir boşluk olarak nitelendirilmesi itibariyle, burada kanun koyucunun iradesinin takip sonrası 'kesin olarak anılamayacağının tespitinin' şart koşulduğu yönünde olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda, ilgili görüşe göre; VUK'un 10'uncu maddesine kapsamında kanuni temsilcilere başvurulması için AATUHK'nın 54'üncü maddesinde sayılan tüm takip yollarının tüketilmesi, hukuki belirlilik ilkesi bağlamında anayasal bir zorunluluk arz etmektedir. Kararın karşı oyunda da benzer şekilde, kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına müdahaleyi kolaylaştıran bu ifadenin, evleviyetle kanunda açıkça yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, oy çokluğu ile verilen kararda aksi yönde, VUK'ta yer almasa da AATUHK kapsamında '*alınamayacağının anlaşılması*' ifadesinin VUK'un 10'uncu maddesine ilişkin kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygulanabileceği kabul edilmiştir. Dş. VDDK. 21/10/2020 tarih ve E.2019/626, K.2020/1070, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, (24/11/2023).

c. Sorumluluğunun Hukukî Niteliği

(1) Kusur Sorumluluğu ve Kusursuz Sorumluluk

Tüzel kişilerden kısmen veya tamamen alınamayan vergi cezalarının, kanunî ödevlerini yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin malvarlığından alınabilmesi için kanunî temsilcinin kusurunun aranıp aranmadığı hususu tartışmaya değerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer alan sorumluluğun hukuki niteliği hakkında görüş birliği mevcut değildir. Metinde yer alan “bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden” ibaresinin ödevin yerine getirilmemesinin sorumluluğun doğması bakımından yeterli görülmesi nedeniyle kusursuz sorumluluk esasının geçerli olduğunu ifade eden yazarlar bulunmaktadır²⁴⁵. Doktrindeki baskın görüşe göre ise, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde ifade edilen sorumluluk kusur sorumluluğudur²⁴⁶. Bu görüşe göre, kanunî temsilcinin şahsı dışında gerçekleşen ve müdahale etme şansı olmayan durumlardan olağanüstü durumlarda sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Danıştay'ın da, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer verilen sorumluluğun kusura dayalı sorumluluk olduğuna yönelik içtihatları mevcuttur²⁴⁷. Nitekim Anayasa Mahkemesi de, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine 5766 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile eklenen beşinci ve altıncı fıkralarının Anayasa'nın 2 'nci maddesine aykırılığı iddiası ile önüne gelen bir uyuşmazlıkta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde kanunî temsilcilerin sorumluluklarının kusura dayalı bir sorumluluk olduğunu ifade etmiştir²⁴⁸.

²⁴⁵ Sinan Can Avcı, “Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (NEÜHFD)**, 6(2), ss. 467-490 ,s 476; Bahar, s. 134; Azmi Demirci, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 257,Yıl: 2003, ss.47-48, s. 47.

²⁴⁶ Saban, s. 126; Oktar, s.80; Barlas, s. 55,56; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 220; Eslem Ayaz, **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.79; Tunç, s. 295.Oktar, s. 80; Kaneti, Güneş, Kaşıkçı, s. 131.

²⁴⁷ Danıştay VDDK, E:2004/238, K:2005/57; Danıştay 4. Daire, E:1994/1131, K:1994/4186; Dş.VDDK, 31.03.1995 tarih ve E. 1994/239 K: 1995/17, www.lexpera.com.tr, (19/10/2023).

²⁴⁸ AnyM. 19/03/2015 tarih ve E.2014/144, K.2015/29, (RG. 3/4/2015-29315).

Sorumluluğun niteliğinin, kusursuz sorumluluk olduğunu savunan yazarların dayandığı gerekçelerden biri, 3505 sayılı Kanun'un²⁴⁹ getirdiği değişiklik ile “bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle” ibaresinin madde metninden çıkarılmasıdır. Sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğunu savunan yazarlara göre ise, söz konusu değişiklik ile sorumluluğun niteliğini değiştirmek değil, ispat külfetinin yer değiştirilmesi amaçlanmakta ve ispat külfeti temsilciye yüklenerek idare bu külfetten kurtarılmaktadır²⁵⁰. Artık, vergi cezalarının yöneticilerden istenebilmesi için, bunların ödevlerini yerine getirmemeleri ve temsil ettikleri kişilerin malvarlığından verginin alınamaması arasında illiyet bağının olması yeterlidir²⁵¹.

Vergi cezalarından sorumluluk, kanunî temsilcilerin anayasal temel haklardan olan ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile güvence altına alınan mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Böyle bir müdahalenin, kanun ile gerçekleştirilmesi, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekir. Kusursuz sorumluluk esasının benimsendiği hallerde öncelikle, bu kimseler için kusursuz sorumluluk esasının öngörüldüğü, hukukî belirlilik ilkesi uyarınca hiçbir şüpheye yer bırakmayacak şekilde açık olarak anlaşılır şekilde düzenlenmelidir. Zira, ülkemiz hukukunda kural olarak kusur sorumluluğu ilkesi benimsenmiş olup kusursuz sorumluluk halleri istisnai özel hallerde söz konusu olmaktadır. Ayrıca, amme alacakları, kamu hizmetinin sürdürülmesindeki en önemli maddi kaynaklardan olsa da, bir kimsenin kusuru ile sebep olmadığı bir cezadan sorumlu tutulmasının ölçülülük ilkesine aykırı olacağı değerlendirilebilir²⁵². Hal böyle olmakla birlikte, bir kimsenin bir tüzel kişiliğin kanunî temsilcisi olma görev ve sorumluluğu altına girdiğinde, birtakım riskleri de üstlenmeyi öngördüğü ve kabul ettiği de ifade edilebilir. Zaten, kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, vergi cezasının tüzel kişinin malvarlığından, kanunî temsilcinin görevlerini yerine getirmemesi nedeniyle alınamaması arandığından, böyle bir durumda kanunî temsilcinin kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulması zor görünmektedir.

²⁴⁹ RG. 3/12/1988- 20008.

²⁵⁰ Barlass, s. 59; Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, 2004, s. 136; Avcı, s. 476, Candan, “Kanuni Temsilci”, s. 108; Geçer, s. 18, Gerçek, s. 185.

²⁵¹ Kaneti, Güneş, Kaşıkçı, s.88.

²⁵² Geçer, s. 124.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinde yer alan sorumluluğun ise doktrindeki baskın görüşe göre kusursuz sorumluluk olduğu ifade edilmektedir²⁵³. Buna göre, bu sorumluluğun doğması için amme alacağının asıl borçlunun malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterlidir, temsilcinin kusurunun bulunup bulunmadığı hususu önemli değildir. Hal böyle olmakla birlikte, vergi cezaları bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen sorumluluk türünün uygulanacağını tekrardan belirtmek gerekir.

(2) Müteselsil Sorumluluk Niteliği ve Rücu

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında kanunî temsilciler için öngörülen sorumluluk müteselsil sorumluluktur. Sorumluluğun müteselsil olması bir teselsül ve rücu sorununu gündeme getirmektedir. Bu sorun hem şirket ile yöneticiler arasında hem de yöneticilerin kendi aralarında değerlendirilmelidir.

İdare, vergi cezalarının tamamını veya bir kısmını, koşulları oluşması halinde müteselsil sorumlu olan yöneticilerin herhangi birinden veya birkaçından ya da tamamından talep edebilir. Bunun için herhangi bir sıra veya oran yoktur.

Vergi Usul Kanununda kanunî temsilcilerin ödedikleri vergiler bakımından asıl mükellefe rücu edilebileceklerine dair açık düzenleme bulunmasına rağmen, cezalar bakımından rücu edilebileceğinin dair açık bir hüküm getirilmemiştir (VUK.m.10/3). Vergi Usul Kanunu'nun lafzına bakılarak yorum yapıldığında, cezalar bakımında rücu edilemeyeceğinin ileri sürülebileceği, ancak Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a sonradan ilave edilen ve kanunî temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35'inci maddede kanunî temsilcilerin ödedikleri tüm amme alacakları içim (vergi ve ceza ayrımı yapılmaksızın) rücu edilebileceği hükme bağlandığından (AATUKH.Mük.m.35/4), yöneticilerin asıl mükellefe rücu imkânının olması gerektiği ifade edilmektedir. Yani, doktrinde yöneticilerin, kendi kişisel borçları olmamasına rağmen ödemek durumunda kaldıkları vergi cezaları için tüzel

²⁵³ Bahar, s. 134, Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 56, Şenyüz, s. 69; Aksi yönde bkz. Barlas, s. 62,63.

kişi asıl mükellefe rücu imkânı etme getirildiği ifade edilmektedir²⁵⁴. Nitekim, maddede rücu yasağına dair herhangi bir düzenleme yer almaması da bu görüşleri kuvvetlendirmektedir²⁵⁵.

Hal böyle olmakla birlikte, kendi görevinde kabahat işlemiş olan kanunî temsilcilerin ve/ya da tasfiye ile görevli olanların cezalar bakımından tüzel kişiye rucû etmeleri mümkün değildir²⁵⁶.

Rücu ilişkisi yargı kararlarına göre aslında özel hukuk ilişkisidir ve herhangi bir ihtilaf durumunda adli yargı mercilerinde ikame edilecek rücu davasına konu edilmelidir. Şirket borcunu ödeyen müteselsil sorumlu yönetici, şirket ile veya diğer yöneticiler ile aralarında gerçekleşecek olan teselsül ya da rücu sorununu adli yargı mahkemelerinde çözüme kavuşturacaktır. Bu durumda üzerinde düşenden fazla miktarda ödeyen kanunî temsilci, kanundan doğan teselsül ilişkisine dayanarak diğer kanunî temsilcilerden fazla ödediği kısmı talep edebilir veya kanunî temsilci ödediği vergi cezası için asıl mükellef tüzel kişiye rücu edebilir²⁵⁷. Ancak bu durumda, Vergi Usul Kanununda açık bir düzenleme bulunmaması nedeniyle rücu hakkının varlığını ispatlama külfeti talep edende olacaktır²⁵⁸.

Rücu ilişkisinde, fazla kısmın ne olduğuna dair Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesinde açık bir teselsül oranı düzenlenmemiştir. Buna göre, tüzel kişi asıl mükelleften tahsil edilemeyen ceza, koşulları oluşması halinde yöneticiler arasında eşit şekilde paylaştırılacak ve düzenleyeceği ödeme emriyle borcun bir kısmını veya tamamını sorumluluğu tespit edilen kanunî temsilciden kusurları oranında talep edebilecektir²⁵⁹.

²⁵⁴ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.7, S.7., ss.89-93, s. 91; Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 231, Gerçek, s. 188, Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Bası, Mali Akademi Yayınları, Ankara, (“Amme Alacakları”), s.206; Melike Karahanlı Kaya, **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 116; Çelik, “**Takip ve Tahsil**”, s.106-107; Saban, s. 135; Yüce, s. 158; aksi yönde bkz:

²⁵⁵ Tunç, s. 372.

²⁵⁶ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 435; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 152; Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 133; Barlass, s. 207; aksi yönde bkz: Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s. 122.

²⁵⁷ Silahşör, s. 101; Şenyüz, s.69,71; Barlass, s.165.

²⁵⁸ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 79.

²⁵⁹ Silahşör, s. 102; Yüce, s. 158, 208; Yaralı, s.233.

(3) Sınırsız Sorumluluk Niteliği

Genel olarak vergi sorumlusu vergi cezalarının tamamından tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumludur²⁶⁰. Vergi cezalarının vergi aslının üç katına varan miktarlarda ve bir azami sınır olmaksızın uygulanarak ve çok yüksek meblağlara ulaştığı göz önünde bulundurulduğunda, kanunî temsilciyi, kendi şahsında doğmayan bir borcun ödenmesinden, sınırsız olarak sorumlu tutmak ölçüsüz sonuçlara sebebiyet verebilecektir.

Vergi mevzuatının uzmanlık gerektiren bir alan olması ve şirketlerin vergisel yükümlülüklerinin meslek mensupları vasıtasıyla yerine getirildiği göz önünde bulundurulduğunda, vergisel yükümlülüklerinin ihlali aslen meslek mensuplarının yapma veya yapmama şeklindeki eylemleri ile meydana gelebilmektedir. Asli görevi vergisel yükümlülükleri yerine getirmek olmayan kanunî temsilciyi, vergi cezalarının ağır yükü altında sınırsız olarak sorumlu bırakmanın hakkaniyete aykırı olabileceği düşünülebilir. Vergi cezaları da bir amme alacağı olduğundan aslen kamu yararına hizmet eden kamu gelirleri olsa da, bireyleri ödenemez ceza yükleri altında bırakmanın ne kadar adil olduğu tartışmalıdır.

(4) Feri (İkinci Derece) Niteliği

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca yöneticilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için vergi cezasının tüzel kişilerin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamamış olması gerekir. Başka bir ifade ile tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin vergi cezalarından sorumluluğu ve takibi bir sıraya tabi olup ikinci dereceden yani fer'idir²⁶¹.

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının tahsili işlemleri Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde yürütüleceğinden, bu kanun hükümlerine göre cebri tahsil işlemlerinin tamamlanması

²⁶⁰ Gerçek, s. 184; Yüce, s. 158.

²⁶¹ Yaralı, s. 182; Gerçek, s. 173; Yüce, s. 158; Mualla Öncel, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, **Prof. Dr. Fadıl Sur Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayın No: 552, Ankara, 1983, s. 50; Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 80; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Seckin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.70.

gerekir. Bunun için ise, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü ve devamındaki maddelerinde öngörülen cebri tahsile ilişkin hükümlerin somut olayın gerektirdiği ölçüde tamamlanmış olması ve yine de borcu kısmen veya tamamen tahsil edememiş olması gereklidir²⁶². Bunun için idare tarafından, asıl borçlu tüzel kişiye kayıtlı taşınır ve taşınmaz malvarlıklarının sorgusu, tüzel kişinin ekonomik ve hukuki bağı olan işletmelerden, bankalardan ve diğer özel ve resmi kuruluşlardan haczi kabil malvarlığı ve alacakları olup olmadığı sorgulanmalı, haciz ve paraya çevirme işlemleri gerçekleştirilmeli, buna rağmen borcun tamamen tahsil edilememesi halinde bu durumu Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 75'inci maddesinde öngörülen aciz fişi veya İcra ve İflas Kanununa göre düzenlenecek aciz belgeleri ile ispatlayarak, tahsil edilemeyen amme alacağı için kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidebilir²⁶³.

Danıştay da şirketlerden tahsil edilemeyen vergi borçları dolayısıyla kanunî temsilcilerin sorumlu tutulup haklarında takibat yapılabilmesi için kamu alacağının şirketlerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamadığının kesin olarak tespiti gerektiğini ifade etmektedir²⁶⁴.

Fer'i borçlu, vergi cezasından sorumlu tutulduğu takdirde, Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesine göre dava açabileceği değerlendirilebilir. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun ek 7/2'nci maddesinde cezaya muhatap olanların uzlaşma talebinde bulunabilecekleri belirtildiğinden, vergi sorumlularının uzlaşma talebinde bulunma yetkisi de vardır²⁶⁵.

Dolayısıyla, bir tüzel kişinin kanunî temsilcisinin vergi cezalarından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle cezanın kesinleşmesine rağmen tüzel kişilik tarafından ödenmemiş olması, asıl mükellef şirket hakkında takip yapılmış ancak takibin kısmen veya tamamen sonuçsuz kalmış olması ve buna kanunî temsilcinin ödevlerini yerine

²⁶² Karakoç, s.152; Geçer, s. 125; Öncel, s. 50.

²⁶³ Candan, **Amme Alacakları**, s. 199; Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 94; Yüce, s. 159.

²⁶⁴ Dş. 4.D. 06.10.2005 gün ve E.2005/864, K.2005/1692; Dş. 3.D. 20.01.2009 gün ve E.2006/23902, K.2009/51; Dş.4.D. 29.05.2003 gün ve E.2002/2561, K.2003/1519; Dş. VDDGK. 31.05.1996 gün ve E.1995/104, K.1996/255; Dş. VDDGK. 21.03.2012 gün ve E. 2010/184, K.2012/97, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (6/11/2023).

²⁶⁵ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2005, Cilt: 54 Sayı: 3, 157 – 193, s. 166.

getirmemiş olması halinin sebep olması gerekmektedir²⁶⁶. Bu koşulları sağlanmadan kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi hukuka aykırıdır ve orantısızdır²⁶⁷

Ç. Limited Şirket Ortakları Bakımından Özel Bir Sorumluluk: Pay Oranında Sorumluluk

Limited şirket tipinin, ülkemizde en yaygın olarak tercih edilen şirket tiplerinden olması ve ortakların sınırlı sorumluluğunun kamu alacaklarına ilişkin yükümlülüklerden kurtulmaya elverişli olması nedeniyle, her ne kadar sermaye şirketi olsalar da, ortaklar bakımından limited şirketlerde şahıs şirketlerine benzer bir sorumluluk hali öngörülmüştür.

Limited şirketlere kesilen vergi cezalarının, şirketten tahsil edilememesi halinde kanunî temsilcilerin yanında başka kimselerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanun ile özel olarak getirilen bir düzenleme mevcuttur. Buna göre, “Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar” (AATUHK.m.35). Bu kural, limited şirket ortaklarının ortaklık borçlarından dolayı sorumlu olmadıkları yönündeki Türk Ticaret Kanunu’nun 573’üncü maddesinin bir istisnasıdır. Münhasıran limited şirketler bakımından getirilen bu istisna diğer şirketler bakımından uygulama alanı bulmamaktadır²⁶⁸. Yine, bu düzenleme, limited şirketlerin kanunî temsilcileri ve müdürleri bakımından değil, ortakları bakımından getirilen bir düzenlemedir. Ancak, bir kimsenin hem ortak hem de kanunî temsilci veya müdür

²⁶⁶ Dş. 3. D., 15.01.2020 tarih ve E. 2016/13734, K. 2020/24, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/-danistayindex.html>, (6/11/2023), ; Dş. 7. D., 21.3.2017 tarih ve E. 2016/796, K. 2017/2085, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/danistayindex.html>, (6/11/2023).

²⁶⁷ Emine Sevcan Artun. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Kamu Hukuku Programı**, Doktora Tezi, İzmir, 2021, s. 181.

²⁶⁸ Burak Pınar, “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2021, ss. 295-313, s. 299.

olması halinde, ortaklık statüsünden dolayı hakkında bu hükmün uygulanmasına engel teşkil eden bir durum yoktur²⁶⁹.

Bu düzenleme kapsamında limited şirket ortakları da vergi cezalarından doğrudan doğruya ve sermayeleri oranında sorumludur²⁷⁰. Ortakların sorumluluğu bu itibarla kanunî temsilcilerin sorumluluğundan ayrılmaktadır. Zira oransal bir sınır içermektedir. Limited şirket ortakları, ortaklık payını gerekçe göstererek, kamu borcunun bir kısmından kurtulma imkânına sahipken, kanunî temsilciler bakımından, rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, böyle bir imkân bulunmamaktadır²⁷¹. Bu bakımdan idare, kanunî temsilcilerde olduğu gibi müteselsil bir sorumluluk varmış gibi işlem tesis edemez, ortaklara payı oranında başvurmalıdır. Hal böyle olmakla birlikte, bu sorumluluğun sınırının ortağın ödediği veya ödemeyi taahhüt ettiği sermayenin sınırını aşması da mümkündür. Örneğin 10 birim sermayeli ve aleyhinde 20 birim vergi cezası tahakkuk etmiş bir limited şirkette yarı yarıya hissedar olan ortaklar borcun 10'ar biriminden sorumlu olacaktır²⁷².

Ortağa başvurma ile kanunî temsilciye başvurma durumlarında sıra itibarıyla öncelik-sonralık ilişkisinin bulunup bulunmadığı uzun yıllardır tartışma konusu olmuş ve en nihayetinde Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu, 2018 yılında kanunî temsilciler ile ortaklara başvurmada öncelik-sonralık ilişkisi bulunmadığına hükmetmiştir²⁷³. Ancak İçtihatı Birleştirme Kurulu Kararı'nın uygulamadaki sorunları ve tartışmaları tamamen giderdiğini söylemek güçtür. Zira kamu alacağının hızlı ve yüksek oranda tahsil edilmesinin amaçlandığı bu durumda, idareye kanunî temsilciye ve ortağa başvurma konusunda seçimlik bir takdir yetkisi tanınmış olmakta, idarenin kimi zaman ortaklara kimi zaman kanunî temsilcilere başvurması kişiler arasında adaletsiz ve tutarsız uygulamalara neden olmakta, kanunî temsilciler ile ortaklar arasında herhangi

²⁶⁹ Zinnur Tunç, **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 307; Yarı, s.270.

²⁷⁰ Aydın, s. 24; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 83.

²⁷¹ Candan, **Kanuni Temsilci**, s. 60; Pınar, s. 301.

²⁷² Tunç, s. 309, 310.

²⁷³ Şenyüz, s. 69; Taşkan, s. 134; Yakın zamana kadar tartışmalı olan bu durum hakkında doktrinde görüş birliği bulunmuyor, Danıştay'ın da bu konu hakkında birbirinden farklı içtihatları bulunuyordu. Nitekim 2018 yılında içtihatı birleştirme kurulu kararı ile düzenlemedeki asıl amacın kamu yararı nedeniyle kamu alacaklarının hızlı ve yüksek oranlarda tahsil edilmesi olduğundan, ortağa başvurmak ile kanunî temsilciye başvurma arasında bir öncelik sonralık ilişkisi bulunmadığına hükmedilmiştir: Dş. İBK. 11.12.2018 tarih ve E.2013/1, K.2018/1; Literatürde ortakların sorumluluğunun, tüzel kişi ve kanuni temsilciden sonra gelmesi gerektiğini, bu sebeple de sorumluluğun 'üçüncü derece' olduğunu savunan görüşler de mevcuttur: Muhsin Koçak, **Vergi-İcra Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, sf.35, 43; Gerçek, s.75.

bir teselsül ilişkisi de kanunda öngörülmediğinden sorumlulukta hukuki bir belirsizlik yaratılmaktadır²⁷⁴.

Limited şirket ortağının veya kanunî temsilcilerinin sorumlu olup olmadığı tespit edilirken, cebri icra yoluna başvuru gidilen amme alacağının kesinleşme durumu ve asıl borçlu şirketten tahsilinin olanaksız hale gelip araştırılmalıdır²⁷⁵. Bu kapsamda ortakların sorumluluğuna gidilebilmesinin ön koşulu olarak asıl borçlu şirketin malvarlığından cezanın tahsili için Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü şekli ve maddi tüm yolların tüketilmesi gerektiği ifade edilmektedir²⁷⁶. Bu bakımdan, ortakların sorumluluğu feridir²⁷⁷. Asıl borçlu şirketin malvarlığından cezanın tahsil edilebilmesi için maddi ve şekli yollar tüketilmeden ortağa başvurulmaması gerekir²⁷⁸.

Limited şirket ortakları, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca amme alacaklarından, ortaklık sıfatını devrettiği²⁷⁹ tarihe kadar hisseleri

²⁷⁴ Tunç, s. 318-320.

²⁷⁵ Bakmaz, s. 14; Soner Altaş, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 187; Dş. VDDK., 18/09/2019 tarih, E.2019/212, K. 2019/588.

²⁷⁶ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, Ankara, 2018, s. 113; Dş. İBK. 11.12.2018 tarih ve E.2013/1, K.2018/1; Pınar, s.300; “Davacıdan ödeme emri ile tahsili cihetine gidilen kamu alacağının usulüne uygun olarak kesinleşip kesinleşmediği ve asıl kamu alacağının borçlu şirketten tahsilinin olanaksız hale gelip gelmediği yönünde yapılacak bir inceleme ve değerlendirme üzerine Vergi Mahkemesince davacının hisse oranı ve vergilendirme dönemi dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”, (Dş. VDDK. 18.09.2019 gün ve E.2019/8, K.2019/587. (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.03.2020).

²⁷⁷ Önceli Kumrulu, Çağan, Göker, s. 88; Saban, s. 118; Gerçek, s. 170.

²⁷⁸ Taşkan, s. 130; “Gerek Vergi Usul Kanununun 10.maddesi ve gerekse 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca kanunî temsilcilerin veya ortağın sorumlu tutulabilmesi için, öncelikle vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden aranmasının ve şirket varlığının borcu karşılamadığının, tahsil imkânı kalmadığının saptanmış olması gerekeceği, olayda ise mahkemelerinin Ara Kararı ile vergi dairesi müdürlüğünden şirket tüzel kişiliği hakkında herhangi bir takip işlemine başvurulup vurulmadığının, takibin sonuçsuz kalma nedenlerinin, şirket varlığının borca yetip yetmediği hususunda bir tespit yapıp yapılmadığının sorulmuş olmasına ve tespit yapılmış ise belgelerinin istenmiş bulunmasına karşın, buna ilişkin bir belgenin ibraz edilmediğinin Danıştay kararıyla da kabul edildiği, bu durumda kanunî temsilci olmadığı saptansa bile tüzel kişi hakkında yapılan takibat menfi yönde sonuçlanmadan 6183 sayılı Kanunun 35.maddesi uyarınca da ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçesiyle Kararlarında ısrar edilmesi yolunda verilen kararın bozulması isteminden ibarettir.”: Dş. VDDK, 30.01.1987 gün ve E.1986/24, K.1987/2, (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.03.2020); Dş. VDDK, 29.05.2013 gün ve E.2011/573, K.2013/204, (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.03.2020).

²⁷⁹ “Ortaklık payının devri bakımından, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 595’inci maddesinde ortaklık payının devri hususu düzenlenmiş, ortaklık payının/esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemlerin yazılı şekilde yapılacağı ve tarafların imzalarının noterce onaylanacağı, şirket sözleşmesinde aksi öngörülmedikçe esas sermaye payının devri için ortaklar genel kurulu onayının şart olduğu ve devrin bu onayla geçerli olacağı, başvurudan itibaren üç ay içerisinde ortaklar kurulu reddetmediği takdirde devre onay vermiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, ortaklık payının devri tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, şirket ana sözleşmesine aksi

oranında sorumludur. “Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur” (AATUHK.m.35/3, 35/1). Burada alacağın doğduğu andan anlaşılması gereken, verginin tahakkuk ettiği andır. Bu nedenle sorumluluğun tayininde verginin tahakkuk ettiği tarih ve bu tarihte ortak sıfatını taşıyan kişiler muhatap alınır²⁸⁰. Bu kapsamda, ortaklık payının ne zaman devredilmiş sayılacağı, alacağın doğduğu zaman ve ödenmesi gereken zamanın tespit edilmesi önemlidir²⁸¹. Devralan ortağın devir öncesindeki borçlardan da Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 35/2’nci maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulması durumunda aslen, sermaye payını devralan ortağın basiretli tacir gibi davranmak suretiyle ortak olarak katıldığı şirketin bütün mali durumunu bildiği kabulü kapsamındaki bir sorumluluktur²⁸². Ancak, herhangi bir vergi

öngörülmemişse ortaklar kurulunun onayı (devir tarihi onay tarihi olur), bu onayın bulunmadığı takdirde üç aylık sürenin geçmesiyle hüküm ifade eder. Bu durumda, ortaklık payının devir tarihi olarak noter tasdikli devir sözleşmesinin tarihinin esas alınması gerekir. Diğer taraftan, ortaklık payının noter tasdikli devir sözleşmesi ile devredilmiş olmasına rağmen devrin ortaklar kurulu tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payı devredilmemiş sayılacak ve ortağın ortaklık sıfatı devam edecektir. Pay defterine kayıt ve ticaret sicilinde tescil kurucu değil, açıklayıcı nitelik arz ettiğinden bunların yapılmamış olması devrin geçerliliğini etkilemez. Burada, cezalar bakımından önemli olan husus, devrin üçüncü şahıslar bakımından ne zaman sonuç doğuracağıdır. Türk Ticaret Kanunu’nun 598’inci maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca sicil kaydına güvenen iyi niyetli üçüncü kişinin güveni korunmaktadır. Bu kapsamda, esas sermaye payını devrederek ortaklıktan ayrılan ortak, eğer bu durum ilan edilmemişse üçüncü kişiler bakımından şirket ortağı olarak kabul edilmeye devam edecektir. Vergi dairesi ile Şirketin ilişkisinde, vergi dairesi üçüncü kişi olarak kabul edildiği takdirde, amme alacaklarından sorumluluk tescile bağlı olduğundan tescil yapılmadıkça eski ortağın sorumluluğunun sorumluluk hukuku bakımından devam edeceği bir an için kabul edilebilirse de devrin tescil ve ilan edilmediği durumlarda da (5) Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde, hisse devir senedinin vergi dairesine ulaşması halinde de yeni hukukî durumdan vergi dairesinin haberdar olacağı, böylece eski ortağın devir tarihi itibarıyla ortaklığının sona ereceği ve amme alacaklarından kendi dönemi ile sınırlı olacak sorumlu olacağı kabul edilmektedir”: Şenyüz, s. 70; Limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermayelerine ilişkin bilgiler, şirketin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, tescil ve ilan edilmeyen hallerde 6102 s. Türk Ticaret Kanunu’nun 594’üncü maddesine göre tutulan pay defterinde ya da devrin ortaklar kurulunca onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde noter tasdikli devir sözleşmesinde yer alır. Bu çerçevede, noter tarafından limited şirket hisse devir sözleşmesinin, bir örneğinin iadeli taahhütlü olarak şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmesi halinde ortaklık payının devri tescil ve ilan edilmese bile vergi dairesi yönünden geçerli kabul edilecektir: Şenyüz, s. 70.

²⁸⁰ Şenyüz, s. 71.

²⁸¹ Şenyüz, s.70; Bakmaz, s.24; Farklı dönemleri içeren ödevlerde bu devir tarihinin idare tarafından kabulü tescil ve ilan tarihine değil, devrin genel kurul tarafından onaylandığı ya da onaylanmış sayıldığı tarihe bağlıdır. “...şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir... Diğer taraftan, ortaklık payının noter tasdikli devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payı devredilmemiş sayılacak ve ortağın ortaklık sıfatı devam edecektir.”: 1 No’lu Tahsilat Genel Tebliği, s. 27.

²⁸² Şenyüz, s.70.

ödevi olmayan ve hatta vergi cezasının doğduğundan dahi haberi olmayan bir ortağın sorumlu tutulması hali hakkaniyet ilkesi bakımından eleştirilmeye muhtaçtır.

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre, limited şirket ortaklarının sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak düzenlenmiştir²⁸³. Bu bakımdan limited şirket ortaklarının sorumluluğu ile kanunî temsilcilerinin sorumluluğunu niteliği farklılaşmaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrası kanunî temsilciler bakımından kusura ve illiyet bağına dayalı bir sorumluluk esası öngörürken, ortaklar bakımından kusur şartı aranmamaktadır²⁸⁴.

Kanunî temsilciler için öngörülen rücu imkânı, ortaklar bakımından getirilmemiştir²⁸⁵.

Limited şirketler hakkındaki açıklamalar kapsamında, limited şirket adına kesilen vergi cezası için öncelikle şirkete başvurulacak, şirketten alınamadığı veya alınamayacağının anlaşılması halinde bu defa kanunî temsilcisi ve/ya da payı oranında ortağa başvurulacaktır. Rızaya dayanan ödeme olmadığında ise haciz uygulanabilecektir. Geçerli bir devre dayanan işlem ile ortaklar değişmiş ise, yeni ortak ile birlikte, hem borcun tahakkuk ettiği zaman hem de vade zamanındaki ortakların sorumluluklarına gidilir²⁸⁶.

Öte yandan belirtmek gerekir ki, bu durum vergi ceza hukukundaki şahsilik ilkesinden uzaklaşmanın (sapmanın) göstergesidir. Zira, tüzel kişiye kesilmiş vergi cezasından dolayı vergi dairesi ile muhatap olmayan ve vergisel ödev ve sorumlulukları bulunmayan ortakların sorumluluğuna gidilebilmektedir²⁸⁷. Ayrıca ortakların sorumluluğuna gidilirken, kanunî temsilcilerin sorumluluğundan farklı olarak ortakların kusuru dahi araştırılmamaktadır. Üstelik, kanunî temsilciler sadece görevde bulundukları süre zarfındaki dönem bakımından sorumlu olurken, ortaklar arasında pay devri olsa dahi, devreden ortağın ortak olduğu süre içerisindeki sorumluluğu devirden sonra da devam etmektedir. Devralan ortak da devirden önceki cezalardan sorumludur. Bu değerlendirmeler ışığında, şirketin vergisel

²⁸³ Bakmaz, s.16; Altaş, s. 251.

²⁸⁴ Pınar, s. 301.

²⁸⁵ Pınar, s. 301.

²⁸⁶ Şenyüz, s. 71.

²⁸⁷ Murat Batı ve Uğur Hakan Gafar, "Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis İn İdem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış", **Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies**, 2020, 64, ss. 15-29, s.26.

yükümlülüklerini yerine getirmek bakımından müdür olmayan ve sadece ortaklık sıfatına sahip olan bir ortak için öngörülen bu sorumluluk rejiminin ölçülülüğü tartışmaya değerdir²⁸⁸. Doktrinde, kim yazarlar tarafından kanunî temsilciler ile ortaklara başvurma bakımından, kanunî temsilciye öncelikle başvurulması, kanunî temsilciden tahsil edilmemesi halinde hisseleri oranında ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi gerektiği ifade edilmektedir²⁸⁹.

Limited şirket ortakları için getirilen bu sorumluluk halinin Türk Ticaret Kanunu hükümlerinden farklı olması, kusursuz sorumluluk ifade etmesi, ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutması ve maddeye sonradan eklenen teselsül hükümleri²⁹⁰ nedenleriyle eleştirilmiş ve nihayetinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesine eklenen son iki fıkranın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, bu düzenlemeleri daha hızlı ve yüksek oranda tahsilat sağlama amaçlarına uygun bularak reddetmiştir²⁹¹. Yine de, ortakların şirket ana sözleşmesi ile bir araya gelmelerinin esas amacının ekonomik fayda elde etmek olduğu ve şirket kârlarından pay aldıkları, dolayısıyla aldıkları ceza riskinin karşılığında, elbette şirketin maddî durumuna bağlı olarak, kazanç elde ettikleri de unutulmamalıdır.

Bir tüzel kişiliğin başka bir tüzel kişiliğe ortak olması nedeniyle temsil yetkisine sahip olması da mümkündür. Bu durumda iştirak eden tüzel kişilik iştirak ettiği kurumdaki temsil yetkisini bir gerçek kişi aracılığı ile kullanmak durumundadır. Burada temsil yetkisine sahip olan, iştirak eden tüzel kişiliktir. İştirak edilen tüzel kişilik, vergi cezalarını ödemediği takdirde, onun kanunî temsilcisi olan iştirak eden tüzel kişiliğe gidilir. ŞENYÜZ, bu durumda iştirak eden tüzel kişilik adına temsil yetkisini kullanan gerçek kişiye gidilmesi yerinde olmayacağını ifade etmektedir²⁹².

²⁸⁸ Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurulu'nun 11.12.2018 gün ve 2013/1 Esas, 2018/1 Karar sayılı içtihadının eleştirisi için bkz: Pınar, s. 304.

²⁸⁹ Gerçek, s. 175; Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, s. 427, 428; Taşkan, s. 134; Aksi yönde bkz: Mahmut Coşkun, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara 2016, s. 356; Muzaffer Deniz, **Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 42; Sefer Oğuz "Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM'nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi" **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, S. 2, 2017, ss. 371-394, s. 388.

²⁹⁰ 2008 yılında 5766 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle 35'inci madde hükmüne eklenen son iki fıkra.

²⁹¹ AnyM.,13/12/2017 tarih ve E:2016/14, K:2017/170, (RG. 24/01/2018 - 30311).

²⁹² Şenyüz, s.73.

Limited şirket ortağının başka bir limited şirket olması halinde ise ortak limited şirket, ortağı bulunduğu limited şirketin vergi cezalarından yukarıdaki esaslar çerçevesinde sorumlu olacaktır. Ancak bu durumda, ödenmeyen cezalar için ortak limited şirketin müdürüne ve ortaklarına başvurmak söz konusu olmayacaktır. Çünkü ortak olan limited şirketin müdürü ve ortaklarının vergi cezalarından sorumluluğu, bizzat kendi şirketleri bakımındandır. Oysa ortak limited şirket, ortağı bulunduğu limited şirketin vergi cezalarından sorumlu tutulmuştur, bu sorumluluğun müdür ve ortaklarına geçmesi düşünülemez²⁹³.

D. Tüzel Kişiliği Olmayanlarda Sorumluluk

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre tüzel kişiliği bulunmayan kurum kuruluşlarda kanunî temsilci de bulunmuyorsa, bu kurum ve kuruluşları idare edenler vergi cezalarından sorumludur²⁹⁴. Vergi kanunlarına aykırı davranışları yüzünden kuruluştan alınamayan vergi ve cezalarından bu kimseler sorumlu olmaktadır²⁹⁵.

Konuya ortaklıklar hukuku bakımından yaklaşılacak olursa, ortaklıklar tüzel kişiliği bulunan ve tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklar şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir. Bu kapsamda, Türk Ticaret Kanununda ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda düzenlenen ticaret ortaklıkları tüzel kişiliğe sahip ortaklıklardır. Bununla birlikte, Türk Borçlar Kanununda düzenlenen ve tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar bulunmaktadır. Tüzel kişiliği bulunmayan bu ortaklık tipinde, Türk Borçlar Kanunu uyarınca "Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar" (TBK.m.638/III). Bu borçlara amme alacakları da dahildir. Başka bir ifade ile, adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığından, adi şirket ortakları ortaklığın tüm işlemlerinden birlikte sorumlu olurlar ve ortakça işlenen kabahatlerin cezalarından her ortak müteselsilen sorumlu olur²⁹⁶. Yani, kanun koyucu tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketlerde, kanunî temsilcinin ikinci derece sorumluluğu

²⁹³ Şenyüz, s. 71.

²⁹⁴ Şenyüz, s. 72

²⁹⁵ Karakoç, **Genel Vergi**, s.182; Aydın, s. 23.

²⁹⁶ Şenyüz, s. 67; Saban, s.132.

yerine ortakların birinci dereceden sınırsız sorumluluğunu öngörmüştür. Hal böyle olmakla birlikte, Türk Borçlar Kanunu'nun 625'inci maddesi uyarınca adi şirket ortakları dışında üçüncü bir kimsenin şirkete temsilci olarak atanması durumunda bu üçüncü kişi bakımından kanunî temsilcinin sorumluluğuna ilişkin hükümler işletilebilir²⁹⁷.

E. Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye zamanında sorumluluk tasfiye memuruna aittir²⁹⁸. Yine de yöneticilerin tasfiyeden önceki döneme dair sorumlulukları, tüzel kişilik tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olsa dahi ortadan kalkmaz, kendi dönemlerine ait sorumlulukları devam eder (AATUHK.m.35/3; VUK.m.10/4).

Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile Vergi Usul Kanunu'nu 10'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası birbirine paralel düzenlemeler ihtiva etmektedir ve tasfiye edilen tüzel kişilikler açısından tasfiye öncesi sorumlulukların devam etmesi ve sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde ortaya çıkan alacaklar için kendilerine başvurulması imkânı sağlanmıştır²⁹⁹.

Tasfiye memurları, vergileri ödemedi paylaştırma yaptıkları takdirde, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesi uyarınca vergi cezalarından kendi aralarında şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar³⁰⁰. Tasfiye memurlarının sorumluluğu, diğer kanunî temsilcilerin olduğu gibi ikinci dereceden ferî sorumluluktur³⁰¹.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, kanunlarda kendilerine verilen ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmemesinden kaynaklanan kusura bağlanmış olduğundan kusur sorumluluğudur³⁰².

²⁹⁷ Geçer, s. 114.

²⁹⁸ Şenyüz, s.72.

²⁹⁹ Aydın, s. 48; Akdoğan, s. 53.

³⁰⁰ Gerçek, s. 182; Yüce, s. 162;

³⁰¹ Gerçek, s. 173, Karahanlı Kaya, s. 120.

³⁰² Karahanlı Kaya, s. 120; Candan, **Amme Alacakları**, s. 62; Gerçek, s. 186.

Tasfiye memurlarının, ödemek durumunda kaldıkları vergi cezaları için asıl mükellefe rücu hakları bulunmadığı;³⁰³ ancak, kendi aralarında rücu etmelerinin mümkün olduğu ifade edilmektedir³⁰⁴.

F. Tür Değiştirme ve/ya da Devir Halinde Sorumluluk

Ortaklığın tür değiştirmesi idarî para cezasının tüzel kişi için uygulanmasına engel olmaz. Kabahat şeklindeki fiil eski tüzel kişilik zamanında işlenmiş olsa bile yeni tüzel kişiye idarî para cezası uygulanabilir. Aksi durumda tüzel kişiliğin hukukî şeklinin değişmesi ile idarî para cezasının sonuçsuz kalmasına neden olunabilir³⁰⁵.

Ortaklığın külliye devri halinde ise devralınan ortaklığın ekonomik olarak devam ettiği kabul ediliyorsa idarî para cezaları da devralana geçecektir. Ancak bunu için malvarlığının tamamen tasfiye olmaksızın devralana geçmesi gerekir³⁰⁶. Alman Hukukunda tüm şirket devri veya kısmi ayrılma gibi hususlar öngörülme suretiyle bu durumlarda devralanın bu para cezalarından sorumluluğu da devralmış olacağın hükme bağlanmıştır. Ancak bu durumda para cezası, devralınan malvarlığı değerlerini aşamayacağı ifade edilmektedir³⁰⁷. Türk hukukunda ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca tüzel kişiliğin devri nedeniyle devir öncesi doğan alacakların güvence altına alınması bakımından devir öncesindeki ve sonrasındaki kanunî temsilciler için müteselsil sorumluluk getirilmiştir³⁰⁸.

G. Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Temsilcilerinin Sorumluluğu

Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin kanunî temsilcileri vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumludur. Bu kapsamda, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin

³⁰³ Gerçek, s. 173; Erkan Gürboğa, Figen Akgül, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu", **Vergi Sorunları**, Yıl: 16, S: 110, 1997, ss.59-51, s. 50; Karahanlı Kaya, s. 120.

³⁰⁴ Karahanlı Kaya, s. 121.

³⁰⁵ Akbulut, s. 370.

³⁰⁶ Akbulut, s. 370, 371.

³⁰⁷ Doğan, s.62.

³⁰⁸ Aydın, s. 48, 49.

temsilcilerinin, vergi mevzuatına aykırı davranışlarıyla vergi ve buna bağlı alacakların kısmen veya tamamen mükellefin malvarlığından alınamamasına neden olmaları halinde, temsilciler bu alacaklardan sorumlu olacaklardır³⁰⁹. Vergi cezaları da vergiye bağlı alacaklar kapsamında değerlendirilmektedir³¹⁰.

Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin temsilcileri için öngörülen bu sorumluluk hali kusur sorumluluğu olarak değerlendirilmektedir. Zira burada, hükümden de anlaşılabileceği üzere temsilcinin kendi malvarlığı ile sorumlu tutulabilmesi için öncelikle temsilci kendi üzerine düşen görevleri yerine getirmemiş olmalı ve bu nedenle vergi cezası asıl mükellefin malvarlığından alınamamış olmalıdır³¹¹.

Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin kanunî temsilcilerinin sorumluluğu da Vergi Usul Kanunu uyarınca ikinci dereceden yani ferî bir sorumluluktur. Asıl mükellefe başvurulmadan temsilcinin malvarlığına başvurulamayacaktır. Ayrıca sorumluluğun ikinci dereceden bir sorumluluk olması nedeniyle, vergi cezasını ödeyen temsilcinin ödediği bedele ilişkin olarak asıl mükellefe rücu edebileceği ifade edilmektedir³¹².

IV. VERGİ KABAHAHLERİNDE FAİLİN KAST VE TAKSİRDEN SORUMLULUĞU

Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir (KabK.m.9). Kabahatler Kanunundaki kast ve taksirin kavramları ceza hukukunda olandan farklılaşmadığından kast ve taksir tanımlamalarının ortak bir şekilde ele alınması mümkündür³¹³.

Kabahatler bakımından idarî yaptırım kararı verilebilmesi için en azından taksirle hareket edilmiş olması gerektiğini ifade edilmekte ve diğer bir deyişle, kabahatler bakımından objektif sorumluluk esasının benimsenmediği savunulmaktadır³¹⁴. Buna göre, bir fiil kasten veya taksirle işlenmedikçe fail sorumlu

³⁰⁹ Kaneti, Güneş, Kaşıkçı, s. 91; Aydın, s. 50.

³¹⁰ Saban, s. 126.

³¹¹ Tunç, s. 295.

³¹² Kocahanoğlu, s. 122.

³¹³ Rençber, s. 366; Kangal, **Kabahatler**, s. 185.

³¹⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 185.

tutulmayacaktır³¹⁵. Kabahatlerde sorumluluğun taksire dayandırılmış olmasının, sorumluluk alanını genişlettiğini de ifade etmek gerekir³¹⁶.

Kabahatler hukukunda genel düzenlemeler bu şekilde olmakla birlikte, vergi kabahatleri bakımından inceleme yapılması gereklidir. Vergi ziyai kabahati kast veya taksirle işlenebilir³¹⁷. Hal böyle olmakla birlikte, vergi ziyai kabahati yapmama veya

³¹⁵ Kangal, **Kabahatler**, s. 185; Rençber, s.371, 373; Şenyüz, taksir içinde olan kişinin, görevinin gereği olan dikkat ve özeni göstermemiş olduğunu ifade etmektedir: Şenyüz, s.165; Şenyüz, s. 132,133, 164,169.

³¹⁶ Ali. **Kabahatler Hukukunun Genel Esasları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s.104.

³¹⁷ Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 210; Taşkan, s. 339; Saban, s. 420; Akdoğan, s. 135; “Vergi hukukunun, kasta dayanmayan fiilleri cezalandırmadaki amacı, vergi ödevlilerini tâbi olduğu ödevler bakımından disiplin altına almak, vergilerin verimliliğini yükseltmek ve vergi davalarının görülmesi sırasında kastı isbat için zorlanmamak gibi bazı düşüncelere dayanmaktadır.”: Karakoç, **Genel Vergi**, s.396; Candan, **Vergisel**, s.130, 131; Şenyüz, s.132; “Vergi hukuku bu tür kabahatlerde amaç bakımından ceza hukuku ile birleşmektedir. Nitekim vergi ceza hukuku genel ceza hukukunun bir bölümünü oluşturmaktadır. Türk Ceza Kanunu’nun 5’inci maddesinde de ‘Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.’ diyerek buna işaret etmektedir. Ayrıca Kabahatler Kanunu’na göre ‘(1) Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır (KabK.m.3)’. Bu itibarla vergi ceza hukukunda açık/özel bir hüküm olmadıkça, genel ceza hükümlerinin uygulanması gerekir. Vergi ceza hukukunda vergi ziyai kabahati düzenlenirken kabahatin manevî unsurunun açık bir şekilde düzenlenmediğine ve her iki hukuk dalının kusurlu fiilleri cezalandırmadaki amacı aynı olduğuna göre, ceza hukukunun taksire ilişkin düzenlemelerini vergi ceza hukuk alanında da benimsemek mümkündür. Bu düşünceden hareketle, tedbirsizlik, düşüncesizlik, acemilik ile emiri nizam ve talimata uyulmaması gibi fiillerle vergi ziyayına yol açılmasını, vergi ziyai kabahatinin manevî unsuru olarak kabul etmek gerekir”: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 183; “Bununla birlikte 213 sayılı Kanun’un 344. maddesinde vergi ziyai kabahati için manevî unsur yönünden herhangi bir belirleme bulunmadığı gibi kanun koyucu Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra da bu yönde bir belirleme yapma yoluna gitmemiştir. Buradan hareketle Kabahatler Kanunu’nun usule ilişkin hükümleri arasında yer almayan ve bu nedenle Kanun’un genel kanun niteliği gereği vergi cezaları açısından da uygulanabilecek nitelikte olan kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği yolundaki düzenlemesi de dikkate alındığında 213 sayılı Kanun’un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilebilmesi için taksirli bir hareketin varlığı gerekli ve yeterlidir. Diğer bir ifadeyle, karşılığında vergi ziyai cezası öngörülen kabahatin oluşması için “tipik fiil”in gerçekleşmiş olması yanında, yaptırımın dayanağı söz konusu maddede ceza kesilebilmesi için açıkça “kast”ın aranacağı belirtilmediğinden, “manevî unsur” olarak en azından “taksir”in varlığı gerekmektedir. “: Dş.VDDK. 02/12/2020 tarih ve E. 2020/1063 ve K. 2020/1036, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (2/11/2023); “Vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış; şahsî, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyai hükmünde olduğu belirtilmiş; söz konusu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulamasına mani teşkil etmeyeceği hükmüne bağlanmıştır. 344.maddede ise, 341. maddede yazı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği öngörülmüştür. Fıkarda yazılı düzenleyeme bakıldığında, vergi ziyayına sebebiyet veren her vergi mükellef ve sorumlusunun, kusurlu olsun veya olmasın, bu suçu işlemiş kabul edilerek, vergi ziyai cezasına muhatap kılınacağı, düzenlemenin sözel yorumu sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre, tanımdaki biçimde vergi ziyayına sebebiyet veren vergi mükellef veya vergi sorumlusunun, vergi ziyayının oluşumunda herhangi bir kusurunun bulunmadığını kanıtlayarak cezadan kurtulma olasılığı

eksik yapma gibi olumsuz hareketler ile gerçekleştirilebileceğinden, vergi ziyaına neden olacak fiillerin yerine getirilmemesi ihmal-kusur olarak da değerlendirilmektedir³¹⁸.

mevcut değildir. Böyle olunca,; vergi ziyayı cezasının kanunda belirtilen sonuç (vergi ziyayı) için öngördüğü; vergi ziyasının olduğu her durumda cezanın da olacağı, vergi mükellef veya sorumlusunun iradesinin, kusurlu olup olmamasının, suçun oluşumunda herhangi bir etkisinin bulunmadığı,; vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilmesinde azami dikkat ve özeni göstermesine karşın vergi ziyasının engellenemediğini kanıtlamış olsa dahi mükellef veya sorumlu cezalandırılabilir³¹⁹”: Dş. 4.D. 10.12.2019 tarih ve E.2018/6583, K. 2019/8505, <https://lib.kazanci.com.tr/danistay/>, (2/11/2023); “5326 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; esasen hukuka aykırı olan haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılmasının, bir nitelik farkı oluşturmadığı, söz konusu tasnifin, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayandığı; bu tasnifin, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurduğu, örneğin, suçların kural olarak ancak kasten işlenebileceği, eğer kanunda açıkça belirtilmişse, taksirle işlenen fiilin de istisna olarak suç oluşturabileceği, buna kaşılık, tasarıda benimsenen sisteme göre, kabahat türünden haksızlıkların kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebileceği, ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabileceği, 765 sayılı Türk Ceza Kanununun sistemine göre, failin cezalandırılabilmesi için, kabahat teşkil eden fiilin gerçekleşmiş olmasının yeterli sayıldığı, kabahat türünden bir suçun işlenmesi açısından failin kasten mi yoksa taksirle mi hareket ettiğinin araştırılmasına gerek bulunmadığı, objektif sorumluluk rejiminin benimsendiği 19 'uncu yüzyıl ceza hukuku anlayışının bir ürünü olan bu düzenlemenin doğru olmadığı, 9'uncu maddesine ilişkin gerekçede de, tasarının sisteminde, kabahatler açısından da idarî ceza sorumluluğunun kabulü yani idarî para cezasına karar verilebilmesi için, fiili işleyen gerçek kişinin en azından taksire dayal kusurun varlığının gerektiği, başka bir deyişle, kabahatler bakımından objektif sorumluluk (esasının) kabul edilmediği belirtilmiştir. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin 11/02/2014 gün ve E: 2014/20; K:2014/28 sayılı kararında da, Anayasa'nın 38 'inci maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede, ceza sorumluluğunun şahsî olduğunun; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünün getirildiği; bu ilkenin dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kural olduğunun belirtildiği; Anayasa'nın 38'inci maddesinde idarî ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idarî para cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu belirtilmiştir. Bu durumda; karşılığında vergi ziyayı cezası öngörülen kabahatin oluşması için "tipik fiil" in gerçekleşmiş olması yanında, maddede açıkça "kast aranacağı" belirtilmediğinden "manevî unsur" olarak kastın taksirin varlığı da zorunludur. Bununla birlikte; 213 sayılı Kanunun vergi suçlarını düzenleyen 359 ila 363 'üncü maddelerinde yazılı fiillerin; Kanunda taksirle işlenebileceğine dair açık düzenleme bulunmadığından, ancak kasten işlenmeleri halinde "suç" olarak cezalandırılacakları açıktır. Bir diğer husus, idarî yaptırım öngörülen kabahatler açısından tipik fiil ve manevî unsura (kast veya taksire) ilişkin tespit ve değerlendirme yetkisi idarî makamlara ait iken, vergi suçları bakımından, fiilin suçun maddi unsurlarına uygun olup olmadığı ve kast altında işlenip işlenmediği hususlarının tespit ve değerlendirme yetkisi adli mahkemelere aittir. Bu itibarla; dava konusu düzenleme, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanılıp kullanılmadığının araştırılması başka bir deyişle "kastın" varlığını saptama yetkisini inceleme elemanlarına bırakması ve bu doğrultuda, bu belgeleri bilmeden (kastı olmadan) kullandığı sonucuna varılan mükellefler için 344'uncu maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi yolunda talimat içermesi nedeniyle, hukukî güvenlik ve kusura dayanan ceza sorumluluğu ilkesine aykırıdır.”: Danıştay Savıcısının karşı yöndeki görüşü; “Görüldüğü üzere, mezkur mevzuat verginin ziyayı uğratılması durumunda kural olarak genelde ziyayı uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesini öngörmüş ve bunun için kast aranmamış, 359'uncu maddenin uygulanması bakımından kasıt aranmıştır. Vergi mahkemesi kararında ise, davacı tarafından özelden yanlış yorumlanmasında kastın bulunmadığı belirtilerek vergi ziyayı cezası kesilmesinin hukuka uygun olmadığı değerlendirilmiş ise de 341'inci maddenin uygulanması için kasıt aranmamış olup...” Dş. 4.D.30.06.2021 tarih ve E.2016/17511, K.2021/3708, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (2/11/2023).

³¹⁸ Saban, s. 420.

Usulsüzlük kabahatleri bakımından ise maddî fiil teorisinin³¹⁹ kabul edilerek failin kast veya taksirle hareket edip etmediğinin araştırılmasına gerek bulunmamaktadır, fiil işlenmiş olmakla birlikte sorumluluk meydana gelmektedir, bu bakımdan usulsüzlük kabahatlerinde objektif sorumluluk esasının benimsenmektedir³²⁰. Özel usulsüzlük kabahatleri bakımından ise, failin fiilinin sonucunu istemese de, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davrandığı, yani en azından taksirli davrandığı kabul edilmektedir³²¹.

Bu aşamada ayrıca belirtmek gerekir ki; Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler in aynı zamanda vergi ziyayı oluşturması halinde failin, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca 3 kat olarak kesilmesi gereken vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulabilmesi için kast unsurunun gerekli olduğu ifade edilmektedir³²².

V. VERGİ KABAHAHLERİ BAKIMINDAN CEZA SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Genel Açıklama

Ceza ve kabahatler hukukunda öngörülen yaptırımlar genellikle suçun ya da kabahatin tek bir kişi tarafından ve fiilin tamamlanmış hali dikkate alınarak tayin edilmektedir. Hal böyle olmakla birlikte bir suç ya da kabahat teşkil eden bir fiilin tamamlanmaması veya tamamlanmakla birlikte neticesinin gerçekleşmemesi, eyleme birden fazla kişinin farklı şekillerde katılması veya bir ya da birden fazla fiil ile aynı suç veya kabahat tipinin veya farklı suç veya kabahat tiplerinin aynı eylem ile ihlâl edilmesi veya belli bir suçun/kabahatin tekrar tekrar işlenmesi mümkündür. Bu

³¹⁹ Maddi fiil teorisine göre, kast veya taksirin bulunduğunu kabul için yeterlidir. İhlâli gerçekleştiren maddi fiilin işlendiğinin isbatlanması halinde manevî unsurun araştırılmasına gerek yoktur: M. Kâmil Mutluer, Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019. s.299.

³²⁰ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 300; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 191; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 402; Şenyüz, s.164,165; Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 81.

³²¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 201; Şenyüz, s. 169.

³²² Candan, **Vergisel**, s. 131; Arslaner, s. 126, 127; Dş. 3. D. 28.06.2018 tarih ve E. 2014/5545 ve K.2018/3664, <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-2014-5545-k-2018-3664-t-28-06-2018-vergi-teknigi-raporu-uyarinca-resen-salanan-uc-kat-vergi-/3731009/>, (2/11/2023).

durumlar sırasıyla teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrürdür³²³. Teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrür failin ceza sorumluluğu üzerinde etki ettiğinden, sorumluluk bakımından kabahatlerin özel görünüm şekillerine bu başlık altında yer verilmektedir.

Vergi ceza hukukunda iştirak, içtima (birleşme) ve tekerrür konuları ayrıca ve özellikle Vergi Usul Kanununda düzenlenmektedir. Ancak, ayrı düzenlemeye rağmen genel ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerden faydalanılmaktadır³²⁴. Bu başlık altında hem kabahat hem de suçlar bakımından, kural olarak ortak olan teşebbüs, iştirak, içtima, tekerrür ve müteselsil suç konuları vergi kabahatleri bakımından incelenmektedir.

B. Vergi Kabahatlerine Teşebbüs Halinde Ceza Sorumluluğu

Failin elinde olmayan bir nedenden dolayı kabahatin icraî hareketleri tamamlanamamışsa veya tamamlanmakla birlikte netice gerçekleşmemişse kabahat teşebbüs aşamasında kalmıştır³²⁵. Teşebbüs kurumunun kabahatler bakımından uygulanabilirliği oldukça azdır zira, Kabahatler Kanunu'nun teşebbüs başlıklı 13'üncü maddesi uyarınca Kabahatler Hukukunda teşebbüsün cezalandırılmaması kural, cezalandırılabilmesi ise kanunda açıkça öngörüldüğü hallerde mümkün olan bir istisnadır³²⁶.

Öğretide, Vergi Usul Kanununda teşebbüse ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından kabahate teşebbüsün cezalandırılmamasının kural, cezalandırılması ise istisna olduğu; bu kapsamda vergi kabahatleri bakımından teşebbüsün uygulanmayacağı, zira Kabahatin teşebbüse elverişli olmasının cezalandırılabilirlik

³²³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 113, 114.

³²⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 114.

³²⁵ Kangal, **Kabahatler**, s. 231.

³²⁶ "... izinsiz olarak kömür ocağı açıp kömür çıkarılması eyleminin yaptırımının idarî yaptırıma dönüştürüldüğü; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nu 13/1. maddesine göre "Kabahate teşebbüs cezalandırılmaz" hükmü karşısında ve 3213 sayılı Maden Kanununda izinsiz kömür ocağı açılıp kömür çıkarılması eyleminin cezalanırılacağına yönelik hükmün de bulunmaması nedeniyle 5271 sayılı CMK'nın 223/1-a maddesi gereğine beraat kararı verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi sebebiyle kanun yararına bozma istemi yerinde görüldüğünden...": Yrg. 2.CD. 11.01.2017 tarih ve E. 2016/11763, K.2017/164, <https://www.fullegal.com/karar-arama/yargitay-kararlari/yargitay-2-ceza-dairesi-201611763-esas-201716-107242>, (02/11/2023).

bakımından yeterli olmadığı çünkü bir kabahate teşebbüsün cezalandırılabilmesi için mutlaka açık kanun hükmüne ihtiyaç bulunduğu ifade edilmektedir³²⁷.

Vergi kabahati teşkil eden bir eyleme teşebbüse karşı idarî yaptırım uygulanmasını öngören bir kanun hükmü bulunduğu takdirde, kabahatler bakımından da Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacağından, Türk Ceza Kanunu'nun suça teşebbüsü düzenleyen 35'inci maddesi hem kabahatler hem de suçlar için uygulama alanı bulacaktır. Buna göre, kabahate/suçta teşebbüsten dolayı failin cezalandırılabilmesi için, kasten işlenebilen bir kabahatin/suçun mevcut olması, icra hareketlerine başlanmış olması, hareketin elverişli olması ve failin elinde olmayan nedenlerle kabahatin/suçun icrasının tamamlanamaması veya neticesini gerçekleşmemesi gerekir³²⁸.

Teşebbüsün koşullarından olan kasten işlenebilen bir fiilin varlığı bakımından, Kabahatler Kanunu'nun, kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceğini öngören 9'uncu maddesi kapsamında ayrıca bir değerlendirme yapılacak olursa, kabahatin sadece kasten işlenebileceği ve teşebbüs aşamasında kalması halinde de faile ceza verileceği belirtilmiş ise fail, teşebbüs aşamasında kalmış kabahatten dolayı cezalandırılabilir; teşebbüs aşamasında kalması halinde cezalandırılacağı belirtilmesine rağmen manevî unsuru bakımından herhangi bir açıklama yapılmayan kabahatler bakımından ise teşebbüs hükmünün uygulanabilmesi için failin kasten hareket etmiş olması gerekecektir. Zira, taksir mevcutsa teşebbüs hükümleri uygulanamayacaktır³²⁹. Bu durumda fail, taksirinden dolayı sorumlu tutulacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun 13'üncü maddesinin, kabahate teşebbüsün cezalandırılmasının mümkün olduğu hallerde Türk Ceza Kanunu'nun gönüllü vazgeçme hükümlerinin kabahatler bakımından da uygulanacağı yönündeki düzenlemesi uyarınca, Türk Ceza Kanunu'nun, gönüllü vazgeçmeyi düzenleyen 36'ncı maddesi, suçlardan ve teşebbüse elverişli kabahatlerden gönüllü vazgeçilmesi halinde uygulanama alanı bulacaktır.

Ayrıca gönüllü vazgeçme hükümleri uyarınca, failin elinde olan nedenlerle kabahatin/suçun tamamlanamaması, yani failin icraî hareketlerine iradi olarak son

³²⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.116; Şenyüz, s. 268; Şimşek, s. 7; Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayıncılık, Ankara, 2006, s.29; Taşdelen, s. 55, 56; Başaran Yavaşlar, Değişim, s.84.

³²⁸ Kangal, s. 234, 235.

³²⁹ Kangal, s 235.

vermesi halinde veya icraî hareketlerini tamamlamasına rağmen, aktif davranışları ile tipik neticeyi önlemesi halinde gönüllü vazgeçmiş olur³³⁰. İştirak halinde işlenen suç/kabahatlerde gönüllü vazgeçme halinde ise sadece gönüllü vazgeçen fail gönüllü vazgeçme hükümlerinden faydalanır (TCK.m.41).

C. Vergi Kabahatlerine İştirak Halinde Ceza Sorumluluğu

1. Genel Olarak

Kabahatler Kanunu'na göre kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde, bu kişilerin her biri hakkında fail olarak idarî para cezası verilir (KabK.m.14/1).

Kabahatler hukukunda, ceza hukukundan farklı olarak tek tip fail sistemi (*tek tip faillik*) benimsenmiş olup, müşterek fail, azmettiren veya yardım eden gibi statülere yer verilmemiştir ve kabahate katılanlar aynı yaptırımdan sorumlu tutulmaktadır³³¹. Başka bir ifade ile, kabahate iştirak edenlerin hangi biçimde (*azmettirerek, yardım ederek veya müştereken farketmeksizin*) eyleme katıldıklarının bir önemi bulunmamaktadır. İştirak edenlerin katkıları farklı şekilde de olsa idarî yaptırımın uygulanması bakımından hepsi eşittir³³². Bu aşamada 'yardım eden'lerin de tek tip faillik sistemi içerisinde değerlendirildiğini belirtmek gerekir. Bu durum sorumluluk zincirini çoğaltmaktadır. Çünkü ceza doktrini anlamında yardım eden oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu bakımdan, örneğin suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, suçun işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak, suç işlenmesinden sonra yardım edileceği vaadinde bulunmak veya suçun nasıl

³³⁰ “Bu bakımından gönüllü vazgeçme, icra hareketleri aşamasında olabileceği gibi, icra hareketleri tamamlandıktan sonra neticeli kabahatlerde netice gerçekleşmeden önce de mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla sırf hareketli vergi kabahatleri olan usulsüzlük kabahatlerinde icra aşamasında gönüllü vazgeçme mümkün iken, neticeli kabahatlerden olan vergi ziyaı kabahatleri bakımından icraî hareketler tamamlandıktan sonra netice gerçekleşmeden önce de gönüllü vazgeçme mümkündür. Ancak, öncelikli olarak kabahatin teşebbüs ile işlenmeye elverişli bir kabahat olması şartı gerektiği ve güncel durumda vergi kabahatleri bakımından, Gümrük Kanunu'nun 239'uncu maddesinin vergisel bir kabahate teşebbüsü ifade ettiğini savunan görüş haricinde teşebbüs halinin öngörülmediği unutulmamalıdır”: Rençber, s. 445.

³³¹ Şenyüz, s. 242; Kangal, **Kabahatler**, s. 236, 237; Rençber, s. 446. 447.

³³² Kangal, **Kabahatler**, s.240.

işlenebileceği konusunda yok göstermek, yakalanmayı zorlaştıracı önlemler almak gibi eylemler yardım etmenin çeşitli versiyonları olarak değerlendirilmektedir³³³.

İştirakten söz edebilmek için, kasten işlenen bir kabahate kasten iştirak edilmelidir (KabK.m.14/3). Taksirle işlenebilen kabahatlere iştirak veya kasten işlenen bir kabahate taksirle iştirak mümkün değildir³³⁴.

Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi de fiilinden dolayı sorumlu tutulur (KabK.m.14/2). Başka bir deyişle, belirli kişilerin işleyebileceği özgü kabahatlerde, iştirakçinin de özgü olmasına gerek yoktur³³⁵. Ayrıca bu kimselerin, sorumlu tutulabilmeleri için menfaat elde etmiş olmalarına da gerek bulunmamaktadır³³⁶.

Vergi kabahatlerine iştirak bakımından Kabahatler Kanunu'nun 14'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası (VUK.m.344/2) birlikte değerlendirilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun bu maddesine göre "Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır". Bu açıdan değerlendirildiğinde doktrindeki bir görüşe göre, iştirak, vergi ziyayı kabahatine sebebiyet veren tüm eylemler bakımından kabul edilmediği gibi vergi ziyayı kabahati dışındaki vergi kabahatleri bakımından da öngörülmemiştir. Başka bir ifade ile, vergi kabahatleri bakımından her türlü şerik cezalardan sorumlu tutulmayacak, usulsüzlük kabahatleri bakımından iştirakçilerin cezai sorumluluğu bulunmayacak ancak, vergi ziyayına üç kat ceza uygulanan fiiler bakımından iştirakçilerin ceza sorumluluğu söz konusu olacaktır³³⁷. Karşıt görüşe göre ise bütün vergi kabahatlerinin iştirake uygun olduğunu ve iştirak uygulanması için Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiiller ile vergi ziyayına sebebiyet verilmesi şartının aranmasına gerek bulunmamaktadır ve söz konusu düzenlemenin amacı iştirak edene asil failden daha

³³³ Koca, Üzülmüş, s. 507; Demirbaş, s. 553,554; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 334-336.

³³⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 242; Sedat Apak, Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, **İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s. 118.

³³⁵ Şenyüz, s. 263; Taşdelen, s. 59.

³³⁶ Taşkan, s. 372; Dnş. 7.D., 09.06.2014 gün ve E. 2002/3797, K. 2004/1686, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/danistay/>, (02/11/2023).

³³⁷ Şenyüz, s.264, 265; Ayhan Kılıç, "Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 5, Sayı: 18, 2014, ss. 299-348, s. 338.

az ceza uygulamaktır³³⁸. Kabahatler Kanunu yeni tarihli genel kanun ve Vergi Usul Kanunu eski tarihli özel kanun olduğundan, kanun koyucunun sonraki iradesinin esas olduğu savunulacak olduğu takdirde, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası (VUK.m.344/2) dışındaki eylemlerde iştirak hükümlerinin uygulanmayacağını söylemek mümkün değildir³³⁹.

Kabahate iştirak eden kişinin kusur yeteneğinin bulunmaması nedeniyle cezalandırılmaması durumu ise kabahate iştirak eden diğer kişilerin cezalandırılmasına engel teşkil etmeyecektir³⁴⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda kabahate iştirak edenlere ceza uygulanabilmesi için asıl faile verilen cezanın kesinleşmiş olması yönünde bir koşula yer verilmemiştir. Hal böyle olmakla birlikte, Danıştay'ın iştirak halinde iştirakçıya ceza uygulanabilmesi için asıl faile verilen cezanın kesinleşmiş olması gerektiğini belirten içtihatları mevcuttur³⁴¹. ŞENYÜZ, böyle bir durumda asıl failin eylemine yönelik olarak yürütülen davanın bekletici mesele yapılarak konunun ele alınmasının doğru olacağını savunmaktadır³⁴².

Belirtmek gerekir ki, mükellef çok çeşitli fiilleri ile vergi zıyana sebebiyet vermiş olabilir. Bu durumda iştirak edenlere verilecek ceza, iştirak edilen ilgili kısma isabet eden vergi zıyayı göz önünde bulundurularak kesilmelidir³⁴³. Nitekim Danıştay da zıyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının davacı iştirak edenin fiilinden kaynaklandığının tespit edilmesi ve bu kapsamda bir orantıya gerçekleştirilerek ceza uygulanması gerektiğini ifade etmektedir³⁴⁴.

İştirak edenlere yönelik cezanın kesilmesi bakımından yetkili vergi dairesinin, asıl mükellefin yani fiiline iştirak edilen şahsın bağlı bulunduğu vergi dairesi olduğu zira iştiraktan kesilen cezanın mükellefe kesilen ceza ile bağlantılı olduğu ve farklı

³³⁸ Taşdelen, s.60; Candan, **Vergi Suçları**, s.194, 195.

³³⁹ Rençber, s. 451.

³⁴⁰ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 682.

³⁴¹ Dnş. 3.D. E. 2013/2750, K. 2014/4607; Dnş.3.D. E. 2006/4358, K. 2007/3150.

³⁴² Şenyüz, s. 266.

³⁴³ Şenyüz, s. 267; Rençber, s.452.

³⁴⁴ Dnş. 4.D., 07.04.2014 gün ve E.2011/2100, K.2014/2339.

mahkemelerce incelenmesi halinde hakkaniyetli, adaletli ve tutarlı sonuca ulaşmayı zorlaştıracakı belirtilmektedir³⁴⁵.

2. Meslek Mensuplarının Vergi Kabahatlerine İştiraki Halinde Cezai Sorumluluk

Meslek mensuplarının vergi cezalarından müteselsil sorumluluğu ile iştirak halinde fail olarak sorumlulukları birbirinden farklı durumlardır. Meslek mensupları, kabahate (ancak kasten işlenen kabahatler bakımında iştirak mümkündür) iştirak etmeleri halinde kendileri bizzat doğrudan ve mükelleften ayrı ve bağımsız olarak ceza muhatabı olurlar³⁴⁶.

Mali müşavirlerin cezai sorumluluğu tespit edilirken mali müşavirlerin görev ve sorumluluklarının yer aldığı 3568 sayılı Kanun³⁴⁷ göz önünde bulundurulmalıdır. Bu Kanun'un 2'nci maddesi³⁴⁸ kapsamında özellikle genel usulsüzlükler bakımından mali müşavirlerin de iştiraken sorumluluk ihtimali yüksektir. Zira bu usulsüzlükler mali müşavirlerin yetki alanı dahilindeki görev ve sorumluluklara ilişkindir. Bu usulsüzlüklerin taksirle işlenebileceği de ihtimal dahilinde olmakla beraber ancak kasten işlenen kabahatler bakımından iştirak söz konusu olacağından manevî unsurun tespit edilmesi sorumluluk zinciri bakımından önemlidir. Ancak, bir meslek mensubunun, mesleki sorumluluklarından olan görevlerin taksirle yerine getirilmediği yönündeki savunmasının dinlenilebilirliği şüphelidir³⁴⁹.

³⁴⁵ Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 2012/3, 13.11.2012, B.07.1.Gi8.0.06.30/105[365]-10-11551; Şenyüz, s. 266; Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul, 2009, s.265; Dş VDDK, 10.10. 2008 gün ve E. 2007/489, K. 2008/627; Dş. 3.D., 22.11.2007 gün ve E. 2006/4358, K. 2007/3150; Dş. 3.D., 28.02.2006 gün ve E. 2005/1651, K.2006/485; Dş. 9.D. 01.07.2005 gün ve E. 2004/458, K.2005/1634.

³⁴⁶ Rençber, s. 454, 458; Başaran Yavaşlar, "Değişim", s. 83; Şenyüz, s. 265; Dş. 3.D. 14/6/2010 tarih ve E.2008/3870, K. 2010/2084, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (8/11/2023).

³⁴⁷ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 01.06.1989, (RG. 13.06.1989, 20194).

³⁴⁸ Kanun'un 2'nci maddesine göre, mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğinin konusu," *teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak; inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.*"

³⁴⁹ Rençber, s. 455.

Mali müşavirlerin, mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun kendi isteği veya talimatı ile görevlerini yerine getirmediği yönündeki muhtemel savunmalarının hukuken geçerliliği pek mümkün değildir. Zira, cezalandırılabilirliği kaldıran bir neden olarak amir emri, kamu hukuku kapsamında astlık üstlük ilişkisi kanun ile düzenlenen bir üstün kanuna aykırı emrini yerine getiren ast bakımından geçerli olabilen bir kurumdur. Mali müşavir ile mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun ilişkisi bu kapsamda değerlendirilemeyecektir. Böyle bir durumda işlenmiş bulunan bir genel usulsüzlük kabahatinden ve ortaya çıkmış ise vergi ziyaından mali müşavirin de iştiraken sorumluluğu söz konusu olacaktır³⁵⁰.

Özel usulsüzlük kabahatleri bakımından ise bu kabahatlerin büyük bir kısmı fatura, perakende fişi vb. belgelerin alınması verilmesi veya bunların içeriklerinde gerçekten farklı meblağlar belirtilmesi eylemleri ile gerçekleştirildiğinden ve bu eylemler daha ziyade mali müşavirin sorumluluğunda ve hatta bilgisi dahilinde olan eylemler olmayabileceğinden ve objektif olarak da sorumluluğu bunların içeriklerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının kontrolü bakımından olmadığından mali müşavirlerin bu kapsamda işlenen özel usulsüzlük kabahatlerine iştiraken sorumlu tutulması pek olası görünmemektedir. Hal böyle olmakla birlikte, muhasebe ilkelerine ve kurallarına, hesap planlarına ve mali tablolara hakkındaki kurallar ile muhasebeye ilişkin teknolojik programların üretilmesi ve kullanılmasına ilişkin kurallara uymama veya e-beyannamelerin zamanında verilmemesi gibi fiillerden mali müşavir doğrudan iştirak nedeniyle sorumlu tutulabilecektir. Yine bu nedenle ortaya çıkan vergi ziyaından da mali müşavirler iştirak kapsamında sorumlu tutulacaktır³⁵¹.

Üzerine düşen tüm görevleri tam ve eksiksiz olarak yerine getiren; ancak kabahatin mali müşavirin mükellefini veya vergi sorumlusunu yanlış yönlendirmesi nedeniyle işlendiği bir varsayımda, mükellefin veya vergi sorumlusunun taksirinden dahi bahsedilmesinin mümkün olmadığı ve cezadan sorumlu tutulmaması gerektiği öğretide ifade edilmektedir³⁵².

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan örnekler bakımından somutlaştırılacak olursa, sıklıkla vergi ziyayı kabahatine neden olan ve kaçakçılık suçu teşkil eden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinde, bu faturaları deftere

³⁵⁰ Rençber, s. 455.

³⁵¹ Rençber, s. 456.

³⁵² Rençber, s. 456.

kaydetmekle görevli olan mali müşavirden faturaların gerçeği yansıtip yansıtmadığını bilmesini beklemek pek de olası değildir. Bu halde farklı bir durum yoksa, müşavirin iştirakten sorumlu tutulmaması gerekir. Ancak, faturanın sahte olduğunu bilmesine rağmen defter ve kayıtlara işlemesi halinde mali müşavirin cezai sorumluluğu mevcut olacaktır. Ancak burada aynı zamanda suç teşkil eden bir eylem bulunduğundan içtimaya ilişkin düzenlemeler göz önünde bulundurularak cezai sorumluluk tespit edilmelidir. Diğer bir örnek olarak, gider gösterilemeyecek faturaların mali müşavire kaydetmek üzere sunulması halinde mali müşavir gider olarak gösterilemeyeceği açık olan bu faturaları deftere kaydedip gider olarak gösterdiği takdirde, bu nedenle ortaya çıkan vergi ziyayı nedeniyle mükellef ile birlikte mali müşavire de yaptırım uygulanacağı ifade edilmektedir³⁵³. Ayrıca, mükelleflerin işledikleri vergi kabahat ve suçlarında meslek mensuplarının yardım eden olarak sorumlu olduğu da genel olarak iddia edilebilecektir. Hal böyle iken görev ve yetkilerini kanunlara uygun kullanan ve kendisinden beklenmeyecek görev ve kontrollerden meslek mensupları sorumlu değildir³⁵⁴.

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının ise daha ağır olduğunu, kontrol yükümlülüklerinin yerine getirilmediği durumlarda kabahate iştirakten ceza sorumluluklarının bulunacağını belirtmek gerekir. Nitekim Danıştay da bir kararında, alt firma yeminli müşavirlerinden alınan teyit yazılarının yeminli mali müşavirleri sorumluluktan kurtarmadığı, yeterli miktarda kanıt toplanarak hata ve hileleri ortaya çıkaracak ayrıntılı inceleme gerçekleştirilmesi gerektiği ve cezai sorumluluk için eyleminden dolayı maddî menfaat elde etmiş olma şartının aranmadığını ifade edilmiştir³⁵⁵.

³⁵³ Rençber, s. 457.

³⁵⁴ Şenyüz, s. 508.

³⁵⁵ Dnş. VDDGK., 15.01.2012 gün ve E.2011/579, K.2012/54; Dnş. VDDGK. 24.06.2011 gün ve E.2008/722, K. 2011/355.

Ç. Vergi Kabahatlerinde Birleşme (İçtima) Halinde Ceza Sorumluluğu

1. Genel Olarak

Tek bir fiil ile tek bir kabahat veya suçun oluşması dolayısıyla tek eylemin tek bir cezadan sorumluluğu doğurması her ne kadar asıl olsa da tek bir fiil ile birden fazla kabahatin veya hem kabahatin hem de suçun oluşması mümkündür. Suçlarda/kabahatlerde birleşme kurumu, tek fiil ile sebebiyet verilen hukuka aykırılıklar sonucunda oluşan birbirinden farklı suç ve/ya da kabahatlerin tek bir suç/kabahat meydana getirecek şekilde birleşmesini amaçlamaktadır. Vergi kabahatlerinde birleşme durumunda ceza sorumluluğu tespit edilirken hem Kabahatler Kanunu hem de Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir³⁵⁶.

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesi kabahatler kanunundaki genel hükümlerin idarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağını düzenlemektedir. Kabahatler Kanunu içtimaya ilişkin kuralı ise tek bir madde altında, '*İçtima*' başlıklı 15'inci maddede düzenlemiştir.

Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesi, kabahatler kanununun gelen bir kanun hükmünde olduğunu belirtmekte ve kanunda yer alan genel hükümlerin idarî para cezası ile mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren fiiller hakkında uygulanacağını düzenlemektedir.

Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinde üç ayrı fıkrada düzenlenen içtima halleri, bir fiil ile birden çok kabahatin işlenmesi, aynı kabahatin birden fazla defa işlenmesi ve bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi halleridir. Burada fiil

³⁵⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 124; Bu aşamada aynı hususu düzenleyen kanunlardan, önceki kanun özel ve sonraki kanun genel nitelikte ise hangi ilkenin uygulanması gerektiği hususunda ortak bir yaklaşım bulunmamaktadır. Doktrinde önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılmayağı, yani, genel hükmün, önceki özel hüküm ile düzenlenen hususları sona erdirmeyeceğini savunan görüşler bulunmakla birlikte aksi yönde kanun koyucunun son iradesinin ya da sonraki kanun hükmünün uygulama önceliği olduğu yönündeki görüşlerin de mevcut olduğunu ifade etmek gerekir. Bu bakımdan ŞENYÜZ tarafından, birleşme konusunda, Vergi Usul Kanunu'nun Kabahatler Kanunu'na göre özel bir kanun olması nedeniyle, öncelikle Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği; Vergi Usul Kanunu'na aykırı olmayan hükümler itibarıyla Kabahatler Kanunu'nun birleşmeye yönelik hükümlerinin geçeliğini koruduğu ifade edilmektedir: Şenyüz, s. 242, 243.

kavramı, hem icraî hem de ihmalî hareketleri kapsayacak şekilde kullanılmaktadır³⁵⁷. Maddeye göre, tek fiil ile birden fazla kabahate neden olunması halinde kabahatlerin hepsi için idarî para cezası yaptırımını öngörülmüş ise bunlardan sadece en ağır olanı uygulanacak ancak; işlenen kabahatler için idarî para cezasından başkaca cezalar öngörülmüş ise bu yaptırımlardan her birinin uygulanması mümkün olacaktır³⁵⁸. Fikri içtimanın kabul edildiği bu sorumluluk halin yalnızca idarî para cezasını gerekirken kabahatler bakımından uygulanmaktadır. İdari para cezasının dışında farklı idarî yaptırımlar öngören kabahatler bakımından fikri içtima hükümleri uygulanmayacak ve fail idarî para cezasının yanında diğer idarî yaptırımlar bakımından da sorumlu olacaktır³⁵⁹. Bu maddenin, bir fiilden dolayı en ağır idarî para cezasının uygulanmasını kabul ettikten sonra idarî para cezası haricinde başkaca idarî yaptırım öngörülmüş olması halinde bunlar bakımından failin ayrıca cezalandırılacağına kabul edilmesinin Non Bis İn Idem ilkesine aykırı olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır³⁶⁰.

Kabahatler Kanununda her kabahat için ayrı ayrı idarî para cezası verilmesi öngörülmekle birlikte, aynı kabahatin birden fazla defa işlenmesi halinde ise her kabahat için ayrı ayrı idarî yaptırım uygulanması gerekecektir³⁶¹. Ancak, kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılacaktır (KabK.m.15/2). Başka bir deyişle, fiil sayısınca kabahat olacaktır ve

³⁵⁷ Kangal, **Kabahatler**, s. 249.

³⁵⁸ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 45; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 125; Vergi hukuku bakımından özel kanun olan Vergi Usul Kanununda da bu düzenlemeye paralel olarak 336'ncı maddenin 1'inci fıkrasında (VUK.m.336/1) tek bir fiil ile hem vergi ziyana hem de usulsüzlük kabahatine sebep olunması halinde en ağır para cezasını gerektiren cezanın faile uygulanacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi uyarınca özel usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyai kabahatlerine ilişkin cezai sorumlulukta fikri içtima hükümleri uygulanmayacaktır. Yine belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesi uyarınca bir fiil ile birden fazla neviden verginin ziyaa uğratılmış olması halinde ziyaa uğratılan her vergi için faile ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilecektir.

³⁵⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 125; Kangal, **Kabahatler**, s. 259; Dnş. 13.D. 11.03.2021 tarih ve E. 2015/3710, K. 2021/894; Dnş.13.D. 11.03.2021 tarih ve E. 2016/4569, K. 2021/893; Dnş. 13. D. 04.11.2020 tarih ve E. 2020/992, K. 2020/3010.

³⁶⁰ Kangal, **Kabahatler**, s. 262; Ulusoy, **Yaptırımlar**, s. 113,114.

³⁶¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 125, 126; “Kabahatler Kanunundaki bu düzenleme ile ceza hukukundaki gibi zincirleme suç müessesine yer verilmediği görülmektedir.” Kangal, **Kabahatler**, s. 255; Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesinde “Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.” şeklinde belirtmek suretiyle ayrı ayrı işleniş olan vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilmiş, bununla birlikte aynı derece ve fıkradaki usulsüzlüklerin bir takvim yılında birden fazla defa işlenmesi halinde, birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte birinin uygulanacağı öngörülmüştür.

faile de kabahat sayısında idarî yaptırım uygulanacaktır³⁶². Bu aşamada belirtmek gerekir ki, burada bahsedilen durum tekerrür değildir. Tekerrürde fail, cezasını çektikten sonra ceza aldığı fiili tekrarlamakta iken burada kişiye henüz söz konusu kabahati nedeniyle ceza uygulanmamıştır³⁶³.

Bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmesi halinde ise, suç için öngörülen ceza uygulanacaktır. Nitekim suçlar için uygulanan cezalar en ağır ceza mahiyetindedir. Ancak suçtan dolayı herhangi bir nedenle yaptırım uygulanmaması halinde kabahat nedeniyle ceza uygulanması gerekecektir (KabK.m.15/3).

Bu düzenlemeler, sonraki tarihli genel kanun mahiyetinde olduğu ifade edilen Kabahatler Kanunu ile önceki tarihli özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kabahatleri bakımından çatışma olması halinde çözümün nasıl olacağı ve hangi kanunun uygulanacağı yönünde özel bir düzenleme içermediğinden, belirsizlik yaratmaktadır ve bu belirsizlik kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir³⁶⁴.

Vergi Usul Kanunu ise içtimayı 'Muhtelif cezayı istilzam etmesi' başlığı altında 336'ncı, 'Fiil Ayrılığı' başlıklı 337'nci, 'Suçlarda birleşme' başlıklı 340'nci, 'Özel Usulsüzlük Cezaları' başlıklı 353'üncü ve 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' başlıklı 359'uncu maddelerinde düzenlemiştir.

³⁶² Kangal, **Kabahatler**, s. 248; Rençber, s. 466; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 45; Şenyüz, s. 244; "İtiraz konusu kural, İmar Kanunu'nun 32. maddesine yapılan yollamaya ilişkindir. Söz konusu maddede, ruhsat almadan yapıya başlayan veya ruhsat ve eklerine aykırı yapı yaptığı tespit edilen yapı sahibine bir ay içerisinde, yapı ruhsatsız ise ruhsat alma, ruhsat ve eklerine aykırı ise ruhsata uygun hâle getirme, bu iki şekilde hukuka aykırılık giderilmemiş ise yapıyı yıkmaya mükellefiyetleri öngörülmüş, bu yükümlülükleri yerine getirmemenin yaptırımı, anılan Kanun'un 42. maddesinin üçüncü fıkrasında belirlenmiştir. Söz konusu fıkra da geçen "bu maddeye aykırı davrananlar" ibaresi 32. maddede sayılan yükümlülükleri yerine getirmemeyi ifade etmektedir. Kanun'un 42. maddesinin ikinci fıkrasında, ruhsat alınmaksızın veya ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere ya da imar mevzuatına aykırı olarak yapılan yapının sahibine, yapı müteahhidine veya aykırılığı altı iş günü içinde idareye bildirmeyen ilgili fennî mesullere; yapının mülkiyet durumuna, bulunduğu alanın özelliğine, durumuna, niteliğine ve sınıfına, yerleşmeye ve çevreye etkisine, can ve mal emniyetini tehdit edip etmediğine ve aykırılığın büyüklüğüne göre nispi olarak idarî yaptırım öngörülmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise bu fıkradan farklı olarak verilen süre içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için maktu para cezası öngörülmektedir. Bu durumda ikinci fıkra da imar mevzuatına aykırı yapı yapılması cezalandırıldığı hâlde, üçüncü fıkra da verilen süre içerisinde saptanan aykırılığın giderilmemesi cezalandırılmaktadır.//Açıklanan nedenlerle, farklı eylemlere, şartları oluştuğunda ayrı ayrı ceza uygulanması mükerrer cezalandırma olarak nitelendirilemeyeceğinden kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir." : AnyM. 29/12/2011 tarih ve E. 2011/36, K. 2011/181, (RG. 05.04.2012, 28255).

³⁶³ Rençber, s. 466.

³⁶⁴ Kaneti, Güneş, Kaşıkçı, s. 365.

Farklı cezalardan sorumluluğun gündeme gelmesi halinde bu sorunun çözümlenmesine ceza yargılamasının temel ilkelerinden biri olan Non Bis İn İdem ilkesinin de ayrıca tartışılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu bakımından birleşmede, kimi hallerde cezalar toplanmakta kimi hallerde ise en ağır ceza verilmektedir³⁶⁵. Çalışmamızda, cezai sorumlulukların tek fiil ile farklı kabahatlerin işlenmesi ile farklı fiiller ile farklı kabahatlerin işlenmesi halleri ayrı ayrı incelenmiştir.

2. Tek Fiilin Farklı Cezalardan Sorumluluğa Neden Olması

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci ve 336'ncı maddelerinde failin tek fiilli ile değişik nev'iden vergi ziyasına ve değişik nev'iden ceza kesilmesini gerektiren vergi kabahatlerine sebep olması halinde cezalandırılmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Bu iki maddeden ilki Vergi Ceza Hukukunda vergi kabahatlerinin, diğer ise cezaların içtimasına ilişkindir³⁶⁶.

Vergi Usul Kanununa göre, mükellef ve/ya da vergi sorumlusu ile kanunî temsilcilerin tek fiil ile birden çok vergide ziyaa yol açmaları ya da çeşitli cezaları gerektiren farklı kabahatler işlemeleri mümkündür³⁶⁷. Bu durumlarda fail ayrı ayrı cezalandırılabilmekte veya fikri içtima uygulamasına yakınlaşarak farklı kabahatlere ilişkin öngörülen cezaların en ağırından sorumlu tutulabilmektedir.

b. Tek Fiilin Farklı Vergileri Ziyaa Uğratması

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesine göre “Vergi ziyai cezasında cezayı doğuran tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir” (VUK.m.335). Yani, tek fiil ile ayrı vergilerin ziyaa uğratılması durumunda, vergi ziyayı esas alınacak ve fikri içtima uygulanmayacaktır.

³⁶⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 126; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 454; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 258.

³⁶⁶ Candan, **Vergisel**, s. 153, 154.

³⁶⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 126; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 454.

Dolayısıyla böyle bir durumda birleşme söz konusu olmayacaktır³⁶⁸. Bunun nedeni, hazinenin zarara uğramasının önüne geçme suretiyle kamu yararını sağlama iradesidir. Zira ziyaa uğratılan her vergi türü aslen ayrı bir vergilendirmeye ilişkin olup farklı değerleri korumaktadır³⁶⁹. Fail, her vergi için ayrıca vergi ziyayı cezasından sorumlu olacaktır³⁷⁰. Örneğin, faaliyetini vergi dairesine bildirmeyen mükellef, hem katma değer vergisini hem de gelir vergisini ziyaya uğrattığı zaman her iki vergi bakımından da ayrı ayrı ceza kesilecektir.

Doktrinde bu durumun cezalarda yığılmaya yol açtığı ve ölçüsüz yük oluşturan bu cezaların ödenemez hale geldiği ifade edilmektedir. KARAKOÇ tarafından vergisel yükü en çok olana bağlı olarak ceza kesilmesi ve diğer vergi(ler) bakımından kesilmesi gereken cezanın sadece dörtte biri kesilecek şekilde yeni düzenlemeler yapılması önerilmektedir³⁷¹.

c. Tek Fiilin Farklı Cezaları İlgilendirmesi

Tek fiil ile farklı türden vergi kabahatlerine neden olunması halinde farklı kabahat tipleri için öngörülen cezalardan hangisinin ne şekilde uygulanacağı ve tek fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu oluşturması halinde faile veya ceza sorumlusuna nasıl bir cezalandırma politikasının uygulanacağını çözümlenmesi gerekir.

Vergi kabahatlerinin yaptırımını idarî para cezası olduğundan, tek fiil ile vergi ziyayı ve (genel) usulsüzlük veya özel usulsüzlük kabahatlerinin oluşması veya tek fiil ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüğe sebebiyet verilmesi veya farklı derecelerde genel usulsüzlüklerin tek fiil ile işlenmesi halinde uygulanması gereken cezalandırma politikası tek fiilin aynı türden farklı cezaları ilgilendirmesi başlığı altında incelenmektedir.

³⁶⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 127; Karakoç, **Genel Vergi**, s.454; Şenyüz, s.247, 249; Saban, s. 413; Candan, **Vergisel**, s.154; Taşkan, s. 373.

³⁶⁹ Taşdelen, s. 61; Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima”, **EÜHFD**, XVII (1–2), 2013, ss.73-99, s. 82; Muammer Koç, Vergi Kabahat ve Suçlarında İştirak ve İctima, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Trabzon, 2016, s. 83.

³⁷⁰ Failin bu şekilde cezalandırılması, Non Bis İn İdem ilkesi bakımından tartışılabilir bir uygulama olarak değerlendirilebilmektedir: Rençber, s. 473; Şenyüz, s. 247.

³⁷¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 127.

Tek fiil ile hem vergi kabahati hem de bir vergi suçu olan kaçakçılık suçunun işlenmesi mümkündür. Vergi mahremiyetini ihlal ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçları ile herhangi bir vergi kabahatinin tek fiil ile işlenmesi mümkün görünmediğinden tek fiil ile hem vergi kabahati hem de kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde fail veya ceza sorumlusu üzerinde uygulanması gereken cezalandırma politikası tek fiilin farklı türden cezaları ilgilendirmesi başlığı altında incelenmektedir.

(1) Tek Fiilin Aynı Türden Farklı Cezaları İlgilendirmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesine göre, tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri birlikte işlenmiş olursa, fail bunlara ilişkin olarak öngörülen cezaların yalnızca en ağırından³⁷² sorumlu olacaktır. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiilin sonradan vergi ziyayına yol açtığına anlaşılmaması halinde ise, kesilen ceza kayba uğratılan vergi nedeniyle uygulanması lazım gelen vergi ziyayı cezası ile karşılaştırılacak ve eksiklik var ise ceza tamamlanacaktır³⁷³.

Doktrinde bazı yazalara göre tek bir fiil ile farklı kabahatlerin işlenmesine rağmen failin en ağır olan tek cezadan sorumlu tutulabilmesi için, farklı vergi kabahatlerine neden olan eylemin tek olması ve işlenen vergi kabahatlerinden birinin vergi ziyayı kabahati ve diğerinin ise (genel) usulsüzlük kabahati olması gerekmektedir, özel usulsüzlük kabahatlerinde birleşme uygulanmakta, ayrı ayrı ceza kesilmektedir³⁷⁴. KARAKOÇ'a göre hesap dönemi içerisinde tespit edilemeyen ve dolayısıyla ceza kesilmeyen bir özel usulsüzlük cezasından, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılacak inceleme kapsamında faili sorumlu tutmanın mümkün

³⁷² “Dikkat edildiğinde birleşilen kabahatin belirlenmesi bakımından, kabahatin nitelik itibarıyla ağırlığı yerine, ceza miktarının ağırlığının bir ölçüt olarak alındığı görülmektedir. Vergi hukukundaki genel amacın devletin vergi alacağını temin etmek olduğu düşünüldüğünde birleşmeye ilişkin yaklaşım doğrudur”: Şenyüz, s. 248.

³⁷³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 127; Şenyüz, s.247; Saban, s. 414; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 414; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 242; Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 301.

³⁷⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.128; Şenyüz, s.246, 248; Taşkan, s. 373; Özbalcı, s.901; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010, s.100; Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2018, s.856; Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.881.

olmadığı yönündeki Danıştay içtihadı³⁷⁵ karşısında Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi uygulanamayacaktır. Çünkü hesap dönemi kapatılmadan evvel vergi ziyai cezası kesilemeyecek; hesap dönemi kapandıktan sonra da özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir. Bu itibarla, yazara göre faili aynı anda hem vergi ziyai cezası hem de özel usulsüzlük cezasından sorumlu tutmak mümkün olmadığından içtimadan bahsedilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır³⁷⁶. Özel usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyai kabahatinin birleşmeyeceği, özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezasının ayrı ayrı kesilmesi gerektiği yönündeki görüşü savunan yazarların dayandığı diğer bir husus da Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan, bu maddede yer alan usulsüzlükler ile vergi ziyai cezalarının ayrı ayrı kesileceği ve Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinin uygulanmayacağı yönündeki düzenlemedir³⁷⁷

Öğretideki diğer bir görüşe göre ise, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2020 tarih ve E. 2019/1467, K. 2020/1051 sayılı kararında Vergi Usul Kanununun Dördüncü Kitabının ikinci kısmının, ikinci bölümünün başlığının, "*Usulsüzlük*" olmasından hareketle, kanunda özel olarak ayırık tutulmadıkça, "*usulsüzlük*" ibaresinden, hem genel usulsüzlüklerin, hem de özel usulsüzlüklerin anlaşılması gerektiği görüşü³⁷⁸ ile, 336'nci maddenin, aynı eylemden dolayı hem vergi ziyai cezası, hem de Mükerrer 355 'inci madde uyarınca özel usulsüzlük cezası

³⁷⁵ Danıştay, özel usulsüzlük kabahatinin getiriliş gerekçesini göz önünde bulundurarak gerçekleştirdiği amaçsal ve tarihi yorum ile bunu uygun bulmamaktadır: Dş. VDDK, 07.05.2010 tarih ve E.2009/271, K.2010/218, <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2009-271-k-2010-218-t-07-05-2010-hasilatin-bir-kisminin-faturalandirilmamis-olmasi/779750/>, (2/11/2023); Dş. 4.D. 29.06.2011 tarih ve E. 2010/712, K.2011/5838, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (2/11/2023).

³⁷⁶ "*Danıştay içtihadının açık kanun hükmüne aykırı olmadığını da belirtmek gerekir. Zira, özel usulsüzlük kabahatleri vergi ziyai kabahatinin teşebbüs aşamasındaki hali niteliğinde olduğundan; bu aşamada tespit edildiği takdirde faile özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Böyle bir tespit ve cezalandırma ile verginin ziyaa uğratılması da önlenmiş olacağından hesap dönemi kapandığında vergi ziyai kabahatinin işlenmesi mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte, vergi ziyai kabahatinin teşebbüs aşamasını oluşturan özel usulsüzlük kabahati hesap dönemi içerisinde tespit edilemediğinde hesap dönemi kapanışında vergi ziyai kabahati işlenmiş olacağından artık özel usulsüzlük kabahatinden dolayı değil vergi ziyai kabahatinden dolayı faile ceza verilecektir. Bu itibarla Vergi Usul Kanunu'nun, özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının ayrı ayrı kesilmesi gerektiğine yönelik hükmünün uygulanma alanı kalmamaktadır*": Karakoç, **Vergi Ceza**, s.130; Şenyüz, s. 246.

³⁷⁷ Bayraklı, s. 144; Apak, s. 190.

³⁷⁸ Candan, Kurul'un bu yöndeki görüşüne rağmen; Vergi Usul Kanununun tarhiyat sonrası ve önce uzlaşmalarla ilgili Ek 1 ve Ek 1 1'inci maddelerine, 7338 sayılı Kanunun 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren 44 ve 45'inci maddeleriyle eklenen "... 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının..." ifadesinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ayrı ayrı zikredilmiş olmasının, kanun koyucu'nun Kurul ile aynı görüşte olmayabileceği anlamına gelebilecek nitelikte olduğunu belirtmektedir. Yazara göre, kanun koyucunun uzlaşma hakkında yararlanma bakımından yapmış olduğu düzenlemeyle ortaya koyduğu söz konusu irade karşısında, Kurul' un konuyu yeniden gözden geçirmesi gerektiğini ifade etmektedir: Candan, **Vergisel**, s.158.

kesilmesi halinde de uygulanacağına karar vermiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinde yer alan “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz.” şeklindeki düzenleme, Danıştay içtihadına önemli bir dayanak teşkil etmektedir. Bu kapsamda, 336'ncı maddenin, 353'üncü maddenin ikinci fıkrasında olduğu gibi açıkça uygulanmayacağına belirtildiği haller dışında vergi zıyayına yol açan eylemden doğmuş olmak kaydıyla özel usulsüzlük cezaları bakımından da uygulanması gerektiğini, dolayısıyla içtima hükümlerinin uygulanarak yalnızca en ağır cezayı gerektiren suç bakımından failin sorumlu tutulması gerektiğini savunan görüşler mevcuttur³⁷⁹.

Nitekim; Danıştay Üçüncü Dairesi de, Vergi Dava Daireleri Kurulu'ndan hemen sonra vermiş olduğu, 16.11.2020 tarih ve E: 2019/2642, K:2020/4618 sayılı ilamında Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinde bu maddede yazılı usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi kaybına neden olması halinde vergi ziyayı cezası da kesileceği ve bu durumda Kanun'un 336'ncı maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının karşılaştırılmasına ve hangisinin uygulanacağına belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı belirtildiğinden, kanun koyucunun bu belirlemeyi yaparken 336'ncı maddede belirtilen usulsüzlük ibaresinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını kabul ettiğini, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralın açıkça 353'üncü maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırıldığını, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı, diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355'inci maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer verilmediğini belirterek 353'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmünün, yalnızca bu maddede düzenlenen özel usulsüzlük cezaları bakımından 336'nci maddeye istisna getirildiği; bu madde dışında kalan özel usulsüzlük cezaları yönünden kanunda getirilmiş benzer bir istisnanın bulunmadığını; dolayısıyla 336'nci madde hükmünün bu özel usulsüzlük cezaları bakımından uygulanmasına engel olmadığına hükmetmiştir³⁸⁰.

³⁷⁹ Candan, **Vergisel**, s. 158, 159.

³⁸⁰ Dş.3.D., 16.11.2020 tarih ve E.2019/2642, K. 2020/4618, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (2/11/2023).

Vergi Usul Kanununda ayrı ayrı kesilmesi öngörülen ceza vergi ziyai cezası olup, usulsüzlükler bakımından herhangi bir düzenleme yapılmamıştır³⁸¹. Yani, bir fiil ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüğe sebebiyet verilmesi veya farklı derecelerde genel usulsüzlüklerin tek fiil ile işlenmesi halinde failin ceza sorumluluğunun içtima bakımından incelenmesine dair Vergi Usul Kanununda düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesi esas alınmalı ve hangi kabahatin uygulanması durumunda ortaya daha yüksek bir para cezası çıkıyor ise fail o cezadan sorumlu tutulmalıdır³⁸². Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, davacının aynı fiili nedeniyle iki ayrı ceza kesilmesinin hukuka aykırı olduğundan bahisle, davacı adına kesilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarından, usulsüzlük cezasını hukuka uygun bulmayarak kaldırarak yerel mahkeme kararını onamıştır³⁸³.

(2) Tek Fiilin Farklı Türden Cezaları İlgilendirmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesine göre, "Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez" (VUK.m.340). Bu kapsamda tek fiil ile hem vergi kabahati hem de vergi suçu oluşmuş ise birleşme hükümleri uygulanmayacaktır³⁸⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesi ile Kabahatler Kanunu'nun 15/3 üncü maddesi bu kapsamda farklı düzenlemeler ihtiva etmekte, çatışmaktadır. Zira Kabahatler Kanunu'na göre, "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır" (KabK.m.15/3).

Vergi Usul Kanunu'nun özel kanun olması nedeniyle Kabahatler Kanunu'nun 15/3'üncü maddesinin istisnası mahiyetinde olduğundan 340'ıncı maddesinin

³⁸¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 127.

³⁸² Rençber, s. 477; Taşdelen, s. 63; Başaran Yavaşlar, "Değişim", s. 85.

³⁸³ Dş. VDDK. 09.04.2014 tarih ve E. 2014/58, K.2014/277'den aktaran; Taşkan, s. 301.

³⁸⁴ Aksi yönde bkz: Başaran Yavaşlar, "Değişim", s. s. 86: "Bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi halinde, kural olarak sadece suçtan dolayı ceza uygulanabilecektir (KK md. 15. son fıkra). Bu nedenle kaçakçılığa yol açan bir fiille vergi ziyai kabahati işlendiğinde, üç kat vergi ziyai cezası uygulamak bir yana, vergi ziyai cezası uygulamak dahi mümkün değildir. Kabahatten dolayı ceza, ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmaması halinde söz konusu olabilecektir."

uygulanması gerektiği kabul edildiğinde³⁸⁵, vergi kabahatleri ile Kanun'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık cezası ve diğer suçlara ilişkin cezalar birleşmeyecek, kabahat yaptırımı uygulanan fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçuna ve diğer suçlara sebebiyet veriyorsa, failin vergi cezasından sorumlu tutulması kendisi hakkında ayrıca adli takibat yapılmasını engellemeyecektir (VUK.m.340/II, 359)³⁸⁶.

(3) Vergi Ceza Hukukunda Failin Tek Fiilinden Dolayı İdari ve Adli Makamlarca Ayrı Ayrı Cezalandırılmasının Non Bis İn İdem İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda ihlâl teşkil eden eylemler vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak sınıflandırılmaktadır. Vergi kabahatlerinin yaptırımları malî nitelikteki idarî para cezaları; vergi suçlarının yaptırımları ise hürriyeti bağlayıcı hapis cezası ve/veya adli para cezası yaptırımlarıdır. Vergi kabahatleri vergi idaresi tarafından cezalandırılırken, vergi suçları ise adli süreç ile Cumhuriyet Savcılıklarınca soruşturulmakta ve ceza mahkemelerinde gerçekleştirilen kovuşturma sonunda fail hakkında verilen hüküm ile cezalandırılmaktadır.

Vergi hukukunda kimi zaman ortada tek bir fiil olmasına rağmen, fail bu fiili ile birden fazla kanun hükmünü ihlâl ederek hem vergi kabahati hem de vergi suçu işlemiş olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesi uyarınca "bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez" (VUK.m.340).

Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesindeki bu düzenlemenin, aynı failin aynı fiilinden dolayı birden fazla defa yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağını ifade eden ve İHAS Ek 7'nolu Protokol'ün 4'üncü maddesinde düzenlenen Non Bis İn Dem ilkesine aykırı olabileceği yönünde doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır³⁸⁷.

³⁸⁵ Batun, s. 136.

³⁸⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 125,126, 131; "Kabahatler Kanunu'nun 15/3'üncü maddesi suçlar ile kabahatler arasında non bis in dem kuralının tanındığını; Vergi Usul Kanunu'nun 359/son maddesinde yer alan "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" şeklindeki ibare ise vergi ziyai kabahati ve kaçakçılık suçu arasında bu kuralın uygulanmadığını göstermektedir": Şenyüz, s. 243; Candan, **Vergisel**, s.161; Şenyüz s. 245; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 234.

³⁸⁷ Candan, **Vergisel**, s.60-63; Bilici ve Başaran Yavaşlar, s. 53.

Anayasa Mahkemesi, bu durumda uygulanacak yaptırımların konu, hukuki yarar ve maddi unsur bakımından farklı oldukları, bunlara ilişkin yargı süreçlerinin farklı disiplinlere ait olduğu düşüncesi ile hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte idarî para cezası uygulanmasının Non Bis İn Dem ilkesine ihlal oluşturmadığına hükmetmiştir³⁸⁸. Mahkemenin, söz konusu incelemelerine konu başvurularda, başvuru haklarında yürütülen adlî süreçlerde mahkûmiyet ve idarî süreçlerde ise vergi cezası uygulandığı, yani hükümlerin kendi içerisinde eylemin haksızlığına yönelik olduğu, şüphesiz ki Mahkeme'nin kararında gözettiği önemli bir unsurdur.

İHAM'ın, konu ile ilgili farklı kararları mevcuttur. İHAM başvurularda, birbirinden “*haberdar*” ve birbiriyle “*etkileşimde olan*”, birbirinin verdiği yaptırımları “*gözetin*” otoritelerce “*öngörülebilir ve tamamlayıcı*” mahiyetteki farklı otoritelerce gerçekleştirilen yargılama veya cezalandırmanın Non Bis İn İdem İlkesini ihlal etmeyeceğine hükmetmektedir. İHAM ayrıca incelemelerinde çekirdek alan kavramını getirerek idarî para cezalarının suçun çekirdek alanında müdahale etmeyeceği gerekçesiyle de cezaların bu ilke kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir³⁸⁹. Örneğin İHAM, A ve B Norveç Kararında, Non Bis İn İdem ilkesine ilişkin olarak önceki tarihli içtihatları ile benzer şekilde, aynı suça ilişkin olarak farklı mercilerce birbirine paralel yargılamaların yasaklanmadığını; ancak cezaların birbiri ile uyumlu ve birbirlerini tamamlayıcı nitelikte olması gerektiğini, bu bakımdan yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yakın bağlantı testinin uygulanarak i) yargılamaların, haksızlığın farklı yüzlerini içerip içermediğinin, ii) mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlara neden olup olmadığı, iii) delil toplanması ve delillerin değerlendirilmesi aşamalarında tekrarlardan kaçınılıp kaçınılmadığı; yani bir makam tarafından toplanan delillerin diğer makam tarafından dikkate alınıp alınmadığı, iv) kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonucunda verilen kararın diğer

³⁸⁸ AnyM. 25/03/2015 tarih ve B.No: 2014/72, *Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti.*; AnyM. 27/03/2019 tarih ve B. No: 2018/9115, *Ünal Gökpınar*, (RG. 16/5/2019-30776); AnyM. 31/05/2017 tarih ve E.2017/28, K.2017/107, (R.G.23/06/2017- 30105).

³⁸⁹ Denizhan Horozgil, AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis İn İdem” İlkesi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 157, 2021, ss.255-294, s. 286; Vakkas Yurtlu ve Bozdoğanoglu, s.82; İlkenin değerlendirildiği İHAM kararları için bkz: İHAM 10/02/2009 tarih ve Sergey Zolotukhin /Rusya Kararı, B.No: 14939/03, <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-119611%22%5D%7D>, (19/10/2023) ; İHAM 15/11/2016 tarih ve A ve B Norveç Kararı, B. No: 24130/11, 29758/11, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%5B%22001-168972%22%5D%7D>, (19/10/2023); İHAM 30.06.2019 tarih ve Bjarni Armannsson Kararı, B. No: 72098/14, <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-192202%22%5D%7D>, (19/10/2023).

makam tarafından dikkate alınıp alınmadığı hususlarının tespit edilerek bir hüküm verilmesi gerektiğini, ayrı yürürlüğe de öz olarak bütünleşik bir süreç içerisinde, adaletli ve ölçülü yargı süreçlerinin Non Bis İn İdem ilkesini ihlâl etmediğine hükmetmiştir³⁹⁰.

İHAM, Glantz Kararında³⁹¹ ise başvurucunun maruz kaldığı idarî para cezası ile ceza yargılaması sonunda hükmedilen adlî para cezasının birbirinden bağımsız idarî ve adlî usuller çerçevesinde sürdürüldüğünü, adlî ve idarî makamlar arasında hiçbir etkileşim olmadığını ve ceza belirlenirken diğer makam tarafından verilen cezanın dikkate alınmadığını belirterek benzer şekilde iki paralel ve ayrı yargılamalar yapılmasını Non Bis İn İdem ilkesine aykırı bulmuştur³⁹².

Lucky Dev³⁹³ davasında ise İHAM, hakkındaki ceza soruşturmaları kesinlik kazanmasına rağmen hakkında yürütülen idarî davada aleyhinde hüküm verilmesi nedeniyle, Non Bis İn İdem ilkesinin ihlâl edildiğine karar vermiştir.

Dolayısıyla, vergi ziyaı kabahatine Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiiller ile sebebiyet verilmiş olunması halinde, ceza mahkemelerince verilen kararların vergi mahkemelerindeki yargılamaya etkisinin incelenmesi önemlidir. Danıştay'a göre, vergi kanunlarına aykırı davranışların vergi kaybı doğurması ile suç teşkil etmesi birbirinden bağımsız olarak düzenlenmektedir. Mükellefin ceza davasından beraat etmesi, vergi ziyaının tespiti bakımından sonuç doğurmayacaktır³⁹⁴. Nitekim Danıştay'ın bu görüşü, Vergi Usul Kanunu'nun Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önceki 367'inci maddesinin 6'ncı fıkrası ile benzer mahiyettedir. Vergi Usul Kanunu'nun iptal edilen 357/6'ncı maddesi şöyleydi:

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

³⁹⁰ Ahmet Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", **İMHFD**, C. 7, S. 13, 2022, ss. 273-324, ("Güncel Gelişmeler"), s. 283.

³⁹¹ İHAM 20.08.2014 tarih ve Glantz/Finlandiya Kararı, B. No: 37394/11, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22001-112195%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22001-112195%22]}), (5/11/2023); Detaylı bilgi için bkz: Billur Yaltı. "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından:Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:2015, 317, ss. 85-97.

³⁹² Geçer, "Güncel Gelişmeler", s. 279-281.

³⁹³ İHAM, 27/11/2014 tarih ve Lucky Dev İsviçre Kararı, B. No: 7356/10, [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22002-10174%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22002-10174%22]}), (5/11/2023).

³⁹⁴ Dş. 9.D. 11.10.2018 tarih ve E.2016/3787 ve K. 2018/8945, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023).

Anayasa Mahkemesi, 4/11/2021 tarihli ve E.2019/4, K.2021/78 sayılı kararıyla³⁹⁵, ceza yargılaması süreci ile idarî mercilerce alınan idarî yaptırım kararlarının birbirini bağlamayacağını öngören Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasında yazılı kuralı Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi kararında, usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılmasının da mümkün olmadığını ifade etmiştir. İptal kararı sonrasında oluşan hukuki durum uyarınca adli ve idarî süreçlerin bağlantılı yürütülebilmesi için muhakkak bir kanunî düzenlemeye gerek bulunmayabileceği; mahkemelerin ara karar kurmak suretiyle farklı yargı mercilerindeki aynı olaya ilişkin yargılamalar ile bilgi/belge ve evrak talep etme iş ve işlemlerini sağlayarak eşgüdümü sağlayabilecekleri, tarafların bu konuda gerekli hassasiyeti göstermeleri hususunda mahkemelerce yönlendirilebilecekleri ve Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) vasıtasıyla mahkemelerin verilerini birbirleri ile anlık olarak paylaşabilecekleri göz önünde bulundurularak yargı mercileri arasındaki eşgüdümün sağlanabileceği ifade edilmektedir³⁹⁶.

Vergi hukukunda, yukarıda izah edildiği üzere, (genel) usulsüzlük ile vergi ziyai cezalarında birleşme hükümleri uygulanarak fail yalnızca en ağır cezadan sorumlu tutulurken, vergi ziyai ile özel usulsüzlük haller ile vergi ziyaya kaçakçılık suçu teşkil eden eylemler ile sebep olunması durumlardan fail, farklı cezalardan aynı anda sorumlu tutulabilmektedir. Non Bis İn İdem ilkesine aykırı uygulamaların söz konusu olmaması için bu durumlarda, fail veya ceza sorumlusu hakkında farklı veya aynı yargı kollarında gerçekleştirilen yargılama faaliyetlerinin birbirini gözetmesi ve mümkünse paralel olarak yürütülmesi, yargılamaların birbirinden haberdar olması, verilen kesin

³⁹⁵ Any M. 4/11/2021 tarih ve E.2019/4, K.2021/78, (R.G.: 9/3/2022-31773).

³⁹⁶ Yunus Emre Yılmazoğlu, "Anayasa Mahkemesi'nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri", **Ankara Barosu Dergisi** 80, No:3, 2022, 255-328, s. 275.

hüküm ile tutarsız veya çelişkili olacak şekilde hüküm kurulmaması gibi kriterler Non Bis İn İdem ilkesinin ihlâl edilmemesi için önemlidir.

3. Ayrı Ayrı Gerçekleştirilen İhlâllerde Ceza Uygulaması

Ayrı fiiller ile farklı vergi kabahatlerine neden olunabileceği gibi, ayrı fiiller ile aynı türden birden fazla vergi kabahatine sebebiyet verilebilir. Bu durumlarda fail ayrı ayrı cezalandırılmakta veya içtima (birleşme) uygulanmaksızın cezalar toplanarak veya belirli oranlarda hesaplanarak ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesine göre, ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatlerinden dolayı fail ayrı ayrı cezalandırılır³⁹⁷. Yani, içtima söz konusu olmaz. Örneğin, mükellef bir takvim yılı içerisinde ayrı fiiller ile bir vergi ziyayı ve bir de usulsüzlük kabahati işlemiş ise bunlardan dolayı ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Ayrıca mükellef, ayrı fiiller ile farklı vergileri ziyaya uğratması halinde hakkında ziyaya uğrattığı vergiler bakımından ayrı ayrı vergi ziyayı cezasından sorumlu olacaktır³⁹⁸.

Failin ayrı fiilleri ile işlediği vergi ziyayı kabahatlerinden de ayrı ayrı cezalandırılması gerekmektedir. Örneğin, bir takvim yılı içerisinde iki kere vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi halinde, her bir kabahat için ayrı ayrı olmak üzere bunların toplamı kadar ceza kesilmesi gerekecektir. Bu durumda cezalarda birleşme söz konusu değildir³⁹⁹.

(Genel) usulsüzlükler bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesinde Kanun'un, 352'nci maddesinde yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden⁴⁰⁰ birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için,

³⁹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmü ile Kabahatler Kanunu'nun içtimayı düzenleyen 15'inci maddesi paralellik arz etmektedir.

³⁹⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 131; Candan, **Vergisel**, s.161; Narter ve Sarıcaoğlu, s.85; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 234; Taşkan, s. 374; Akdoğan, s. 156.

³⁹⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 131; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 233; Koç, s.93; Saban, s. 414; Apak, s. 191.

⁴⁰⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 337/2. maddesi uyarınca aynı usulsüzlükten anlaşılması gerekenin, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar bakımından uyumlu olması gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre, dereceleri farklı olan usulsüzlükler aynı neviden sayılmaz. Buna karşılık, örneğin, birinci dereceden usulsüzlük sayılan fiiller, 352/1. maddenin farklı bentlerine giriyor olsalar da, derece ve fıkra itibarıyla mutabakat bulunması halinde aynı neviden sayılırlar.: Koç, s. 94.

birincisine ait cezanın dörtte birinin kesileceği belirtilmiştir⁴⁰¹. Yani, Türk Ceza Kanunu'nun kabul ettiği birleşme sistemi ile paralel bir şekilde faile tek bir usulsüzlük cezası verilmekte ve diğer usulsüzlükler bakımından kesilmesi gereken cezalar, belirli oranlar dahilinde ilk cezaya eklenmektedir⁴⁰². Ancak bunun için aynı takvim yılında işlenmeleri gerekir⁴⁰³.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde yer alan, Kanun'un kayıt nizamına ilişkin hükümlere uyulmamış olması halinde birinci derece usulsüzlük kabahatinin doğacağı ve her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içerisinde tespit edilen usulsüzlüklerin tek kabahat sayılacağı belirtilmiştir (VUK.m.352/I,6). Bu bakımdan Kabahatler Kanunu'nun 15'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 2'nci cümlesinden hareketle, tespit yapıncaya kadar eylemin tek eylem sayılması ve buna bağlı olarak ceza kesilmesinde fayda olup, bu kurumun Vergi Usul Kanunu'na taşınması uygun olacaktır⁴⁰⁴.

D. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Halinde Ceza Sorumluluğu

Tekerrür, daha evvel bir tarihte kabahat/suç işleyen ve cezası kesinleşen bir şahsın belirli bir süre içerisinde tekrardan kabahat/suç işlemesi durumunda daha fazla cezadan sorumlu tutulmasıdır⁴⁰⁵. Bu anlamda tekerrür, kabahat/suç işlemekte ısrar eden bir kimsenin daha fazla cezalandırılması ve kişileri tekrar ihlalde bulunma olasılığından caydırma anlayışına dayanır⁴⁰⁶.

Vergi Usul Kanunu, tekerrürü sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri bakımından düzenlemektedir⁴⁰⁷.

⁴⁰¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 131; Saban, s. 414.

⁴⁰² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 131; Akdoğan, s. 156.

⁴⁰³ Koç, s. 94.

⁴⁰⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 132.

⁴⁰⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 118.

⁴⁰⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 122; Akdoğan, s. 157; Şenyüz, s. 252.

⁴⁰⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 119; Şenyüz, s. 253. Şenyüz tarafından, özel usulsüzlüklerde tekerrür uygulanmayacağı ifade edilmekle birlikte, bunun akabinde, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında tekerrür uygulanabileceği belirtilmektedir. Şöyle ki “*Özel usulsüzlüklerde tekerrür, KK'nın 15/2 kapsamında vergi hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Tekerrür uygulaması bakımından önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynı olması aranmakla beraber özel usulsüzlükler bakımından da şu düzenlemeye dikkat çekmek gerekir. VUK mük. m. 355/3'te yer alan fiilleri işleyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yeniden süre verilerek bu usulsüzlükleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır hükmü bazı fiiller bakımından özel usulsüzlüklerin*

Vergi Usul Kanununda belirtildiği üzere, vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahati işleyen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyayı kabahati için beş; usulsüzlük kabahati için iki yıl içinde tekrardan ceza kesilmesi halinde vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası ise yüze yirmi beş oranında arttırılarak uygulanacaktır. Ancak artırım tutarı, kesinleşen cezadan fazla olmayacaktır (VUK.m.339). Bu bakımdan, vergi ziyayı kabahatinden dolayı tekrerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için Vergi Usul Kanununda belirtilen süre içerisinde ikinci kez yeniden bir vergi usul kabahati işlenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, ilk kabahat usulsüzlük ise, ikinci kabahat de usulsüzlük olmalıdır. Bu bakımdan KARAKOÇ, CANDAN, ŞENYÜZ, ULUATHAM – METHİBAY’a göre tekrerrür açısından vergi ziyayı kabahati usulsüzlük kabahatinin ve usulsüzlük kabahati de vergi ziyayı kabahatinin ilk kabahati olarak kabul edilmemektedir⁴⁰⁸. Literatürde aksini savunan görüşler de bulunmaktadır⁴⁰⁹.

Aynı türden olmasına rağmen, iki kabahatin farklı türden fiiller sonucu oluşması halinde, örneğin usulsüzlük kabahati, hangi türden fiiller ile gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin, Vergi Usul Kanununda öngörülen süreler içerisinde yeniden işlenmesi durumunda tekrerrür söz konusu olacaktır⁴¹⁰.

KARAKOÇ’a göre, vergi ziyayı kabahatinde tekrerrür bakımından, vergi ziyayı ister Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde sayılan fiillerden ister kanuna aykırı diğer fiillerden kaynaklanmış olsun, tekrerrür hükümleri uygulanacaktır ancak; kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, yani üç kat uygulanması gereken vergi ziyayı cezasının tekrerrür esas alınarak yarı oranında arttırılabilmesi için önceki cezanın da üç kat olması vefakat temel cezanın yarısı oranında arttırılabilmesi için önceki cezanın üç kat olup olmamasının fark etmemesi şarttır. Hal böyle olmakla birlikte kesilen vergi ziyayı cezasının tekrerrür süresi içerisinde her türlü vergi ziyayı kabahati bakımından tekrerrüre esas alınması

tekrerrür bakımından değerlendirilmesini gerektirecek niteliktedir. Vergi ziyayı ve genel usulsüzlüklerde tekrerrür, VUK’un tekrerrür başlıklı 339’uncu maddesindeki, özel usulsüzlüklerde ise KK m.15/2 maddesindeki hükümler uygulanır. Özel usulsüzlüklerdeki tekrerrür aynı veya farklı fiiller ile olsun kabahat aynılığına değil, kesilen cezaya rağmen aynı fiilin kesintisiz işlenmesine bağlanmıştır.” : Şenyüz, s.262.

⁴⁰⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 119, 120; Karakoç, **Genel Vergi**, s.451, 452; Şenyüz, s. 254; Candan, **Vergisel**, s. 167; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 220.

⁴⁰⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4. Baskı, Afyonkarahisar, 2018, s. 167.

⁴¹⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.120.

mümkündür⁴¹¹. CANDAN ise tekerrür halinin varlığı bakımından vergi ziyai cezasının tek ya da üç kat uygulandığı hallerin aynı olması gerektiğini savunmaktadır⁴¹².

Tekerrür bakımından uygulama alanı bulan kabahatlerin özel usulsüzlük değil, (genel) usulsüzlük kabahatleri olduğunu da belirtmek gerekir. Nitekim, özel usulsüzlük kabahatlerinin de kapsamda dahil edilmek istendiği hallerde, ayrıca ve özellikle özel usulsüzlük ibaresine de yer veren kanun koyucunun bu maddede usulsüzlük ibaresine yer vermesinin, özel usulsüzlük kabahatlerini kapsam dışında tutmak istediği biçiminde yorumlanması uygun ve mümkündür⁴¹³. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü ve mükerrer 355'inci maddelerinde, özel usulsüzlük kabahatlerinin tekrar işlenmesi halinde uygulanacak cezalar özel olarak düzenlenmektedir⁴¹⁴.

Vergi Usul Kanunu'nda, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk kabahat sebebiyle kesilen vergi cezasının kesinleşmiş bulunması şartının arandığını belirtmekle birlikte, kesinleşmenin ceza kesme işlemine karşı süresi içerisinde ayrı yoluna başvurulmamış olması veya yargılama sürecinin (kanun yolu denetimi dahil) sonunda ceza kesme işleminin kısmen veya tamamen hukuka uygun bulunmuş olması gerekmektedir. Yargılama süreci sonunda cezanın iptal edilmesi haliden sonraki kabahat bakımından iptal edilen cezanın tekerrüre esas alınması mümkün değildir. Ayrıca, cezayı kesinleştiren tek süreç yargılama da değildir. Cezalarda indirim müessesisinden faydalanılması halinde indirimden arta kalan ceza kesinleşmektedir ve tekerrüre esas alınması mümkündür. Keza, tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmada da, mutlaka az da olsa bir miktar cezanın ödenmesi hususunda uzlaşıldığı takdirde uzlaşılan cezalar kesinleşir. Uzlaşma sürecinde cezanın tamamen silinmesi, sadece vergi aslının kısmen veya tamamen ödenmesi konusunda uzlaşma sağlanması halinde, kesinleşen bir cezadan söz edilemeyeceğinden uzlaşma ile sona ermiş-silinmiş bir ceza tekerrüre esas alınamayacaktır⁴¹⁵.

⁴¹¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.120.

⁴¹² Candan, **Vergisel**, s.167.

⁴¹³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 121; Candan, **Vergi Suçları**, s. 98; Özyer, s. 858, 859; Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s. 793; Özbalcı, s.910.

⁴¹⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 122.

⁴¹⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 122,123.

Kesinleşme anının tespiti ise, failin tekerrür sebebiyle cezalandırılabilmesi için kanunda öngörülen sürelerin sağlandığının tespiti bakımından önemlidir. ŞENYÜZ, kesinleşme anı bakımından, cezanın itirazsız olarak rızaen ödenmesi durumunda cezanın ödenme tarihinde, cezanın indirimli ödenmesi halinde indirimli cezanın vergi aslı ile birlikte ödenmesi anında, uzlaşmaya varılması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte, dava açma süresi içerisinde cezanın dava edilmemesi halinde dava açma süresinin dolması halinde, ilk derece mahkemesinin red kararı üzerinde kanun yoluna başvurulmaması halinde kanun yoluna başvurma süresinin dolarak kararın kesinleştiği tarihte, ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurulmuş ise bu sürecin sonunda kesinleşmenin gerçekleştiğini ifade etmektedir⁴¹⁶. Bu aşamada belirtmek gerekir ki, faile tekerrür hükümlerinin uygulanması için aranan husus cezanın kesinleşmesidir, cezanın tahsil edilmiş olması şart değildir⁴¹⁷.

Tekerrür müessesinin uygulama şartları ve sonuçlarına bakıldığında fail bakımından ölçüsüz bir cezalandırma aracı olduğu ifade edilmektedir. Zira kesilen cezanın miktarına bağlı olmaksızın yüksek oranlarda artırım yapılması, mükellef bakımından ödenemez boyutlarda cezalara sebebiyet verebilmektedir. Tekerrüre ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinin, hukukî güven-hukukî istikrar ilkelerini zedelediği iddiası ile Anayasa Mahkemesinde iptal başvurusunda bulunulmuşsa da Mahkeme, 20.05.2010 tarihinde iptali talep edilen düzenlemenin, belirsiz-öngörülemez; cezaların yasallığı ilkesine aykırı olmadığı gerekçesi ile başvuruyu reddetmiştir. Bu nedenle on yıl içerisinde Anayasa'ya aykırılık iddiası ile yeni bir başvuru yapılamasa da, sürenin dolması ile birlikte farklı gerekçeler ile bu yola başvurulması mümkündür⁴¹⁸.

Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içerisinde tekerrür koşullarını sağlayacak bir şekilde tekrar işlenmesi durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesinin 1'inci fıkrası (VUK.m.337/1) göz önünde bulundurularak tekerrür cezası hesaplanacaktır. Bu bakımdan, öncelikle birinci cezanın dörtte biri oranında ceza uygulanacak ve akabinde tekerrür nedeniyle yüzde yirmi beş oranında arttırılacaktır⁴¹⁹.

⁴¹⁶ Şenyüz, s. 255, 256.

⁴¹⁷ Saban, s. 224.

⁴¹⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 123.

⁴¹⁹ Şenyüz, s. 260.

Genel usulsüzlük kabahatinin resen takdiri gerektirmesi durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca iki kat kesilmesi gereken cezadan sonra ikinci genel usulsüzlük kabahatinde tekrür nedeniyle arttırılacak cezanın hesaplanmasında esas alınacak ceza miktarının iki kat artırılmış olan ceza mı yoksa normal ceza tutarı mı olacağı hususunda Danıştay vermiş olduğu bir kararında normal ceza tutarının artırımda esas alacağını belirtmiştir⁴²⁰.

IV. VERGİ KABAHAHLERİNDEN FAİLİN YERİNE MÜKELLEF VE/YA DA VERGİ SORUMLUSUNUN SORUMLU TUTULMASI

Vergi hukukunda da kural olarak göre cezalandırmada faillerin ön tutulur yani kural failin ceza sorumluluğudur(VUK.m.331)⁴²¹.

Hal böyle olmakla birlikte fail her zaman vergi hukuku ilişkisinde yer alan mükellef ve/ya da vergi sorumlusu olmayabilir. Vergi hukukunda ön plânda olan husus, kamu alacaklarını korumak olup verginin ve buna bağlı alacakların tahsili olduğundan, failden ziyade, ceza sorumluluğu bakımından mükellef ve/ya da vergi sorumlusu esas alınmaktadır⁴²². Yani, vergi kabahati bakımından ceza, mükellef ve/ya da vergi sorumlusu adına kesilmektedir. Bu kapsamda, vergi ceza hukukunda kabahatler bakımından fail ve ceza sorumlusu kavramları her zaman eş anlamlı olmamaktadır. Yani kimi durumlarda vergi cezasından sorumlu tutulan şahıs, cezayı gerektiren fiili işleyen kimse olmamaktadır⁴²³. Bu nedenle, cezaların şahsiliği ilkesinden Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi dikkate alınarak vergi kabahatleri bakımından kısmen uzaklaşıldığı söylenebilir⁴²⁴. Bu durum genel olarak vergi kabahatlerinden sorumluluk bakımından geçerlidir⁴²⁵.

Failin yerine mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun muhatap alındığı kabahatlere somut örnekler vermek gerekirse; Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasında dur ikazına uymayan araç sürücüsüne ilişkin vergi

⁴²⁰ Şenyüz, s. 261; Dnş. 4.D. E. 1969/1590, K. 1971/2183'den aktaran, Şenyüz, s. 261.

⁴²¹Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 153; Şahsilik hk: Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 355, 433; Özgenç, s.95; 788, 1010, 1011; Koca, Üzülmöz, s. 742; Demirbaş, s.393.

⁴²² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 154;

⁴²³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 153, 154.

⁴²⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.155; Karakoç, **Genel Vergi**, s.439; Candan, **Vergisel**, s. 56,57; Batı ve Gaffar, s. 26.

⁴²⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 154; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 435, 436.

cezasının araç sahibi (mükellef) adına kesilmesi⁴²⁶, Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesine tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden dolayı kesilecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesilmesi gibi haller kabahati işleyen farklı olmasına rağmen mükellef ve/ya da ceza sorumlusuna ceza kesilmesi halleridir.

V. MESLEK MENSUPLARININ MÜTESELSİL SORUMLULUĞU VE ÖZEL KANUNLARDA DÜZENLENEN DİĞER MÜTESELSİL SORUMLULUK HALLERİ

Vergi cezalarında müteselsil sorumluluk, ödenmesi gereken vergi cezasının tamamından birden fazla kimsenin şahsen ve ayrı ayrı sorumlu olması durumudur. İdare bu durumda müteselsil sorumlu olan kişilerden dilediğine başvurabilir veya aynı anda ayrı ayrı takibe girişebilir⁴²⁷. Vergi kanunlarında, açıkça müteselsil sorumluluğun düzenlendiği haller dışında, vergi ceza hukukunda vergi cezasının ödenmesinde genel bir müteselsil sorumluluk hükmüne yer verilmemektedir⁴²⁸.

Vergi ceza hukukunda müteselsil sorumluluk, vergi kabahatleri bakımından yani; vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri için kesilmesi öngörülen cezalar bakımından geçerlidir⁴²⁹. Mükellef veya vergi sorumlusunun vergi suçu işlemleri halinde, kural olarak cezaların şahsîliği ilkesi uyarınca suçu işleyen kimse sorumlu tutulur⁴³⁰.

Kabahatler Kanunu’nun 8’nci maddesinde gerçek kişilerin temsilci ve çalışanlarının failliği düzenlenmiştir. Buna göre temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu görevi kapsamında olarak gerçekleştirdiği kabahatten dolayı gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti

⁴²⁶ Bu hükme ilişkin olarak cezaların şahsîliği ilkesine aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine yapılan itiraz, Anayasa Mahkemesi’nin 06.01.20025 tarih, E.2001/485 ve K.2005/2 (RG. 27.10.2005-25979) sayılı ilamı ile reddedilmiştir.

⁴²⁷ Recep Kaplan, Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa, 2005, s. 35; Hüseyin Eroğlu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2016, s. 17, 18; Bünyamin Çitil, “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:106, 2013, ss.345, 356, s. 346.

⁴²⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.162; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 444.

⁴²⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.162; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 444.

⁴³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s.94.

çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir (KabK.m.8/2). Burada idareye *kişisellik ilkesini* esas alarak bir uygulama yapması açısından yetki bırakılmıştır⁴³¹. Bu kapsamda kişiler ancak kişisellik ilkesi gereği, kabahatin işlenmesinde kusurları varsa o zaman kabahatten sorumlu tutulabilirler⁴³². Bu hükme göre; bir kimsenin nüfuz, idare ve nezaret altında bulunan kimse kabahat türünden bir suç işlerse, idare ve nezaret görevi bulunan kimse de kabahatin cezası ile cezalandırılacaktır. Ancak bunun için bu iki kimse arasında nüfuz, idare veya nezaret ilişkisi olmalı; kendisine nezaret edilen kişi bir kabahat işlemeli ve son olarak nüfuz, idare ve nezaret görevi bulunan kişinin işlenen kabahati engelleyebilme olanağı bulunmalıdır⁴³³.

Kabahatler hukukunun genel düzenlemelerini vergi hukuku bakımından değerlendirecek olursak, gerçek kişiler vergisel ödevlerini meslek mensupları (*serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir*) aracılığı ile yerine getirebilirler. Vergi hukuku bakımından özel kanun mahiyetinde olan Vergi Usul Kanunu'nun konu ile ilgili özel düzenlemesi dikkate alınmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci maddesine göre, vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları uygunsuzluk durumunda uygulanacak olan vergi cezalarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar (VUK.Mük.m.227/III). Meslek mensupları için öngörülen müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında yapılacak takip, vergi daireleri tarafından, cezanın mükellef bakımından kesinleşmesinden sonra başlatılmaktadır⁴³⁴.

Bu sorumluluk hali iki unsurun varlığına bağlıdır. Öncelikle sorumluluk, defter ve kayıtlarda bulunan kayıt ve bilgiler ile sınırlıdır. İkinci olarak, belge ve kayıtların

⁴³¹ Hal böyle olmakla birlikte kanunlarda aksine bir düzenleme var ise idare o düzenleme ile bağlı olacaktır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 332'nci maddesi küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı halleri düzenlerken Kabahatler Kanunu'ndan farklı bir yaklaşımı benimsemiştir.

⁴³² Nitekim, Yeni Türk Ceza Kanunu sistematigi uyarınca ile suç ve kabahatler birbirinden ayrıştırılarak kabahatler farklı bir kanunda düzenlendiğinden, ilkenin incelenmesi bakımından kabahatler ile suçları birlikte ele alan eski ceza kanunundaki kabahat düzenlemesi incelenecek olduğunda 765 sayılı (mülga) Türk Ceza Kanunu'nun⁴³² 60'ncü maddesinde, başkasının kabahatinden diğer kişilerin sorumlu tutulabileceği düzenlenmiştir: Rençber, s.348.

⁴³³ Kayhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih Selami Mahmutoğlu, Yener Ünver, **Suç Teorisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2000, s.290,291; ; “*Karşılaştırmalı hukuk bakımından Alman Hukukunda da işletmenin faaliyetlerinin denetlenmesine ilişkin tedbirlerin yerine getirilmesini kasten veya taksirle ihmal eden işletme sahipleri, çalışanların işlediği suç ve kabahatlerden sorumlu tutulmaktadır. Bu tedbirler aynı zamanda ilgili denetçinin tayini, özenli seçimi ve gözetlenmesini de kapsamaktadır.*”: Doğan, s.34.

⁴³⁴ Öner, s. 74.

uygunluğunun araştırılmasına Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesine göre yapılacak olan şekli inceleme dahildir. Başka bir ifade ile bu uygunluk hem kayıtların birbirlerine uygunluğu hem de vergi mevzuatına uygunluğu ifade etmektedir. Buna “uygunluk sorumluluğu”, “doğruluk sorumluluğu” veya “uygunluk bildirimi” adı verilir⁴³⁵.

Mükellef ve/ya da vergi sorumlusunun meslek mensupları aracılığıyla yerine getirdikleri şekli ödevlerden kaynaklanan hukuka aykırılıklardan sorumlulukları ise tartışmalıdır. Bu durumda kabahat ve/ya da suçu işleyen kimse aslında bunları yönlendiren kimseler yani meslek mensupları olmaktadır. Fail olmamasına rağmen, cezalar mükellef ve/ya da vergi sorumlusu adına kesilmektedir. Bu durumda kusursuz sorumluluk söz konusu olmaktadır⁴³⁶. Hal böyle iken, vergi mevzuatının uzmanlık gerektirmesi nedeniyle, mesleki yeterlilikleri hususunda devletten ve kamu kurum ve kuruluşlarından ruhsat alan meslek mensuplarından hizmet alan kimselerin, buna duydukları güvenin korunmasına yönelik düzenlemeler yapılmasının daha adaletli olabileceği doktrinde ifade edilmektedir⁴³⁷.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, meslek mensubunun hizmet akdi veya vekâlet sözleşmesi ile çalışması sorumluluğu bakımından bir farklılığa neden olmamaktadır. Zira buradaki sorumluluk hali, ilişkinin niteliğinden değil, beyannamenin imzalanmasından kaynaklı bir sorumluluk halidir. Sorumluluk, meslek mensubunun yeminli mali müşavir olması halinde değişiklik arz etmektedir⁴³⁸.

Yeminli mali müşavirler bakımından özellikli bir ceza sorumluluğu getirilmiştir. Buna göre, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilere ilişkin olarak kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar (MMK.m.12/4). Bu sorumluluk, tasdik gerçekleri yansıtmamasından doğan bir sorumluluktur. Başka bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'na göre, yeminli malî müşavirler tasdik raporlarının defter ve dayanak belgelere uygunluğundan sorumlu iken Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve

⁴³⁵ Gerçek, s. 162; Şenyüz, s. 74.

⁴³⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 163; Karakoç, **Genel Vergi**, s.445.

⁴³⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 164.

⁴³⁸ Artun, s. 185.

Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'na göre ayrıca tasdik ettikleri belgelerin doğruluğundan da sorumludurlar⁴³⁹. Diğer bir ifade ile bu sorumluluk, yeminli mali müşavirlerin gerçeği yansıtmayan işlemlerin gerçekliğine dair rapor düzenlemeleri olarak da ifade edilebilen ve kusurdan doğan bir sorumluluktur⁴⁴⁰. Bu kapsamda yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan bahsedebilmek için denetim sırasında gerekli özenin gösterilmemesi sonucunda yapılan tasdikin doğru olmamasının vergi kaybına neden olması ve tasdik ile vergi kaybı arasında nedensellik bağının saptanması gereklidir⁴⁴¹.

Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ek olarak, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 4 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği'nin 'Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları' başlığı altında "Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır" şeklindeki düzenlemeye yer verilmektedir. Kanunlarda, serbest muhasebeci malî müşavirler açısından birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluk "imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizi" için düzenlenmiş olmasına rağmen, sorumluluklarının tebliğ yoluyla idare tarafından harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı olduğu anlaşılabilen belgeleri de kapsadığını kabul ederek bir çeşit doğruluk denetimine dönüştürerek genişletmesi, meslek mensupları yönünden kanun dayanmayan ve ölçsüz bir sorumluluk halini almıştır⁴⁴².

⁴³⁹ Artun, s. 186.

⁴⁴⁰ Aydın, s. 61; Tunç, s. 185.

⁴⁴¹ Aydın, s. 61; Salih Özel, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 101.

⁴⁴² Oytun Canyaş, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 119, 120; Artun, s. 187.

Hukukumuzda Damga Vergisi Kanununda⁴⁴³, Kurumlar Vergisi Kanununda⁴⁴⁴, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda⁴⁴⁵ ve Özel Tüketim Vergisi Kanununda⁴⁴⁶ vergi cezalarından müteselsil sorumluluk hallerine yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca damga vergisinden muaf kuruluşlarca düzenlenen kağıtlara ait verginin ödenmemesi veya eksik olarak ödenmesi durumunda kesilecek cezanın tamamından muaf kurumlar da müteselsilen sorumlu tutulmuştur (DVK.m.24/II). Hal böyle olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 334'üncü maddesinde de yer aldığı üzere bu durumda, sorumluların kendi aralarında birbirlerine rücu hakkı saklıdır (VUK.m.334).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 7'nci fıkrasında ise tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre, uygun bir karşılık ayırmadan alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapan tasfiye memurları ezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olur. Benzer yöndeki düzenleme, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesinde de tekrarlanmıştır⁴⁴⁷.

Vergi cezalarından müteselsil olarak sorumlu tutulan başka şahıslar ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonlarıdır. Vergisi ödenmemiş veya taksitlendirilmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılması ve uçuşa elverişli belgesi verilmesi halinde ilgili vergilere yönelik vergi cezalarından, fenni muayene komisyonları da mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olur (MTVK.m.13/c, d, e). Vergi cezası şahsî sorumlulukları kapsamında değerlendirileceğinden ödenen cezalar bakımından rücu edilmesi de mümkün değildir⁴⁴⁸.

Son olarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun⁴⁴⁹ 13'üncü maddesinde ise gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurlarının müteselsil sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre, yükümlülüklerine aykırı işlem

⁴⁴³ 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, (RG. 11.07.1964 -11751).

⁴⁴⁴ 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 21.06.2006- 26205).

⁴⁴⁵ 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, (RG. 23.02.1963- 11342).

⁴⁴⁶ 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002 – 24783).

⁴⁴⁷ Kaplan, s. 92; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 163.

⁴⁴⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 165; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 445, 446; Aydın, s. 65.

⁴⁴⁹ 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (RG. 12/6/2002 – 24783).

yapmaları halinde bunlar vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bu kişiler bakımından, ödemek zorunda kaldıkları vergi cezaları için mükellefe rücu hakkı öngör÷lmüştür (ÖTKV.m.13/3).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SUÇLARINDA SORUMLULUK

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun özel bir bölümüdür. Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmeyen konularda ayrıca bir atıf bulunmasına gerek olmaksızın Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır⁴⁵⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun düzenlediği ve hapis cezasını gerektiren vergi suçları, kaçakçılık suçları (VUK.m.359), vergi mahremiyetinin ihlâli suçu (VUK.m.362) ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçları (VUK.m.363)'dir.

Vergi suçlarının hareket ve netice unsurlarının suçun işlenmiş sayılmasına ve dolayısıyla cezalandırılabilirliğe olan etkisine, failin tespitine, failin kastı veya taksirinin ceza sorumluluğunu ne şekilde etkilediğine, vergi suçlarının birlikte işlenmesi veya suçların birleşme (içtima) durumları ile teşebbüs veya tekerrür durumlarında fail(ler)e uygulanacak ceza politikasına bu bölümde yer verilmektedir.

II. VERGİ SUÇLARININ HAREKET VE NETİCE UNSURLARININ CEZA SORUMLULUĞU BAKIMINDAN İNCELENMESİ

A. Genel Açıklama

İşlendiği iddia olunan bir suçtan failin cezalandırılabilmesi için suçun unsurları bir arada bulunmalıdır. Ceza hukuku doktrininde bu hususta görüş birliği bulunmamakla birlikte suçun unsurlarını; kanunî unsur, maddî unsur, hukuka aykırılık ve manevî unsur olmak üzere başlıklandırmak mümkündür.

⁴⁵⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 292; Şenyüz, s. 385; Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:30, 2017, ss.1-18, s. 14; Basa, s.21

Suçun unsurlarından ilk unsur kanunîlilik unsurudur. Kanunlarda suç olarak tanımlanmamış bir eylemin suç olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Suçun maddî unsurları ise fiil (hareket-netice), fail, mağdur, suçun konusu ve nitelikli hallerdir⁴⁵¹.

Kanunda tanımlanan hareket gerçekleştirilmedi ise suçun işlenmesi mümkün değildir. Netice ise hareketin dış dünyada yarattığı değişimdir. Bu başlık altında vergi suçlarının hareket ve netice unsurlarının cezai sorumluluğa etkisi incelenmektedir.

B. Kaçakçılık Suçu Bakımından

Bir fiilin kaçakçılık suçunu teşkil edebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan tanıma uygun olması gerekir. Bu maddeye göre kaçakçılık teşkil eden fiiller, faile verilecek cezaya göre üç grupta incelenmektedir. Bunlar, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren; üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerdir.

Kaçakçılık suçu, *seçimlik hareketli* bir suçtur. Yani, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerden birinin gerçekleşmesi suçun oluşması için yeterlidir. Bu bakımdan bu fiillerden herhangi birinin icrası yanı suçun teşkil etmekte, farklı eylemlerin birlikte gerçekleşmesi halinde de birleşme hükümleri uygulanmamakta; tek bir suç olduğundan hareketle faile tek ceza verilmekte; hakimın takdirine göre alt sınırdan uzaklaşılarak ceza tayin edilmektedir⁴⁵². Hal böyle olmakla beraber Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinde fiil ayrılığını benimsediğinden bahisle aynı ilkenin kaçakçılık suçu bakımından da geçerli olarak, her bir fiil bakımından ayrı ayrı ceza kesilmesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur⁴⁵³. Hal böyle iken, ayrı cezayı gerektiren fiillerin ayrılığının ayrı suç olarak nitelendirilmesi, böyle bir durumda birleşme (içtima) hükümlerinin değerlendirilmesi gündeme gelebilir. Farklı fiiller ile aynı suçun işlenmesi halinde, en ağır cezayı gerektiren fiil esas alınarak cezaya hükmedilmesi uygun olacaktır⁴⁵⁴.

⁴⁵¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 294.

⁴⁵² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 301; Erman, **Vergi Suçları**, No:75; Oktar, s. 366, 367; Saban, s.440; Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 141.

⁴⁵³ Mutuer, **Vergi Genel**, s. 303.

⁴⁵⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 323.

Hareketlerin cezalandırılabilir olması için aynı zamanda hukuka aykırı olması gerekmektedir. Hukuka aykırılığa engel olan durum ise hukuka uygunluk nedenleri olup; Tezin Birinci Bölüm’ünde ‘Hukuka Uygunluk Nedenleri’ başlığı altında incelenmiştir. Bu aşamada belirtmek gerekir ki, doktrinde görüş birliği bulunmamakla birlikte hukuka uygunluk nedeni⁴⁵⁵ veya kusurluluğu etkileyen mazeret nedeni olarak kabul edilen zorunluluk halinin kaçakçılık suçunda cezalandırılabilirliği etkileyebileceği ifade edilmektedir⁴⁵⁶. Bu bakımdan kendisinin sebebiyet vermediği bir iflâs tehlikesinden kurtulmak maksadıyla bu suçun işlenerek daha az vergi yükü ile bu tehlikeden kurtulmak istenmesi halinde, basiretli bir tacirin iflâsa kendisinin neden olmadığı yönündeki savunması ile vergi suçu işlemenin, şeref ve haysiyetine etki ederek medeni hakları kullanma ehliyetinin dahi sınırlanmasına neden olabilecek bir iflâs tehlikesi şeklindeki bir mazeret ya da hukuka uygunluk nedenine dayandırılmasının kabul edilebilirliği mümkün görünmemektedir⁴⁵⁷.

Netice bakımından ise “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek”⁴⁵⁸ fiil ile işlenen kaçakçılık suçu haricinde diğer hareketler bakımından kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılması için vergi zıyayının meydana gelmiş olması aranmamaktadır, bu bakımdan *sırf hareket suçu* ve *tehlike suçu* niteliği taşımakta, faile ceza uygulanması için bir zarar neticesi aranmamaktadır. Başka bir ifade ile icraî veya ihmalî hareketin gerçekleştirilmesi ile suç tamamlanmış ve cezalandırılabilir aşamaya gelmiş bulunmaktadır; bu bakımdan neticesi harekete bitişik suçlardandır⁴⁵⁹.

Kaçakçılık fiillerinin vergi zıyayına da sebebiyet vermesi durumunda, fail hapis cezası ile birlikte üç kat vergi zıyayı cezasından sorumlu tutulmaktadır (VUK.m.344/II)⁴⁶⁰. Ancak bunun için söz konusu fiillerin kaçakçılık suçunu

⁴⁵⁵Ceza doktrinde Karakoç zorunluluk halinin bir hukuka uygunluk nedeni olduğunu ifade etmektedir: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 326.

⁴⁵⁶Detaylı bilgiye bu Tezin Birinci Bölümünde incelenen ‘Zorunluluk Hali’ başlığı altında yer verilmektedir.

⁴⁵⁷ Rençber, s. 418, 419; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 325, 326; Erman, **Vergi Suçları**, No:76, Oktar, s. 376.

⁴⁵⁸ Bu durumda zarar suçundan söz edilmelidir. Zarar suçu olarak nitelendirilen bir kaçakçılık suçunun işlenebilmesi yani faile bu nedenle ceza verilebilmesi için hareket unsuru ile birlikte, netice unsuru olan vergi zıyayının da gerçekleşmiş olması gereklidir: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 324.

⁴⁵⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 324; Saban, s. 440; Taşkan, s. 365; Şenyüz, s. 443.

⁴⁶⁰ Vergi zıyayının kaçakçılık suçunun bir unsuru olmadığı hk: Yrg. CGK. 09.10.2001 tarih ve E. 2001/11-161, K. 2001/211.

oluşturduğuna dair ceza mahkemesi kararı bulunmalıdır. Bu durumda ceza mahkemesi kararı hem idare hem de vergi mahkemeleri için bağlayıcı olmalıdır⁴⁶¹. Hal böyle olmakla birlikte, kaçakçılık suçundan mahkûmiyet her zaman failin vergi ziyai cezasından da sorumluluğunu gerektirmez. . Başka bir ifade failin kaçakçılık suçundan hüküm giymesi, hakkında vergi ziyai cezası uygulanması gerektirmez ve bu durum kesilen vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğunu göstermez⁴⁶². Hürriyeti bağlayıcı ceza ile vergi ziyai cezasının birlikte uygulanmasının Non Bis İn Dem İlkesi bakımından değerlendirilmesine ‘Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Temel Kavram ve Kurumlar’ başlığı altında yer verilen ‘Ceza-Güvenlik Tedbirleri-İdarî Yaptırım’ başlığında yer verilmiştir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi ve/ya da ertelenmesine yönelik herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle bu bakımdan Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır. Bu kapsamda koşullarının sağlanması haline faile uygulanacak ceza ertelenebilecek veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir (TCK.m.51/1; CMK.m.231/5)⁴⁶³.

C. Vergi Mahremiyetinin İhlâli Suçu Bakımından

Vergi Usul Kanunu’nun 362’nci maddesinde riayet edilmesi lazım gelen mahremiyeti ihlâl eden kimselerin, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Bu suç, neticesi harekete bitişik suçlardan olup, mükellefe veya mükellef ile ilişkili üçüncü kişilere⁴⁶⁴ ait sırların veya gizli bilgilerin ifşa edilmesi⁴⁶⁵ veya bir kimsenin kendisi veya üçüncü kişiler menfaatine kullanılması yeterli olup; ifşa edilen

⁴⁶¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 332; Karakoç, “Değerlendirme”, s.11-14.

⁴⁶² Yılmazoğlu, s. 267; Barış Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 136, 2018, ss. 141-166, s.162.

⁴⁶³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 300, s.331.

⁴⁶⁴ Bunların, mükellefin hısımları ve mükellef ile ticarî veya meslekî ilişkide bulunan kişiler olduğu ifade edilmektedir: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 337.

⁴⁶⁵ Bunların üçüncü kişilere açıklanmasını ifade etmektedir. Açıklamanın ifşa sayılması için birden fazla kişiye yapılması şartı aranmamaktadır: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 337.

bilgilerin bir de kullanılması veya ifşa eylemi gerçekleştirilmeden sadece menfaatine kullanılması da suçu oluşturmakta ve faile ceza verilmesini sağlamaktadır⁴⁶⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde kimi hallerde bazı bilgilerin açıklanmasına izin verilmektedir; bu durumda bunları yapan kişiler suç işlememiş olacaklarından cezalandırılmaz.

Ç. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu Bakımından

Bu suçun maddî unsuru, vergi işlemleri, vergi incelemeleri ile vergi yargısı organlarında görevli olan kişilerin, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak mükelleflerin hesap, yazı ve sair işlerini yapmalarıdır⁴⁶⁷. Vergi kanunları ile ilgili olamayan özel işlerin yapılması bu suça sebebiyet vermez⁴⁶⁸.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun netice unsuru, kamu düzeninin bozulması durumu ile devleti vergi kaybına uğratma tehlikesidir⁴⁶⁹. Dolayısıyla bir tehlike suçu olup, sırf hareketli suçtur, cezalandırılabilme için zararın meydana gelmesi aranmaz. Fakat suçun işlenmesi ile ayrıca vergi kaybına sebebiyet verilmesi halinde faile vergi ziyai cezası da kesilir (VUK.m.363, 344/III). Mükellef bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca mükellef izahate uygun davranmış olacağından kanun hükmünü icra etmiş bulunmaktadır ve kusuru bulunmadığından mükellefe cezai yaptırım uygulanmaz.

Failin, yardım etme amacıyla hareket ettiğini, herhangi bir menfaat elde etmediğini iddia etmesi ceza sorumluluğunu ortadan kaldırmaz⁴⁷⁰. Ayrıca mali zorluklar içerisinde bulunarak bu eylemi gerçekleştirerek bir zorunluluk hali içerisinde bulunduğu iddiasının kabul edilmesi de mümkün değildir⁴⁷¹.

⁴⁶⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 336; Şenyüz, s. 479;

⁴⁶⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.341; Erman, Vergi Suçları, No:154, 155; Bayraklı, **Vergi Ceza**, s. 302.

⁴⁶⁸ Şenyüz, s. 486.

⁴⁶⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.344; Bayraklı, **Vergi Ceza**, s. 304.

⁴⁷⁰ Şenyüz, s. 488;

⁴⁷¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 345.

III. VERGİ SUÇLARINDA FAİLLİK VE CEZALARDAN SORUMLULUK

A. Genel Olarak

Vergi ceza hukukunda, ceza ehliyetine sahip olmayan kimselerin fail sıfatıyla muhatap alınarak cezalardan sorumlu tutulması mümkün değildir. Ayrıca, vergi kanunlarında suç olarak tanımlanmış olan fiilleri sadece gerçek kişiler işleyebilir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun tüzel kişi olması hallerinde failin tespiti titiz bir çalışmayı gerektirmektedir.

Vergi mahremiyetinin ihlâli suçu ile mükelleflerin özel işlerini yapma suçları sadece belli konumdaki kişilerin işleyebileceği mahsus (özü) suçlardır⁴⁷². Bu eylemden dolayı cezaya maruz kalabilecek kimseler, Vergi Usul Kanunu’nun 363’nci maddesinin yaptığı atıf gereği Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci maddesinde belirtilen, “vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar”; “vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar”; “vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler” ve “vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler” dir. Burada sayılan ‘memurlar’ ibaresinden maliye memuru olup olmaması fark etmeksizin vergi ile ilgili iş ve işlem yapan tüm memurları anlamak gerekir. Yine yargı mercilerinde görevli olanlar ile kastedilen sadece hâkim olanlar değil, aynı zamanda mahkemelerde görevli müdür, şef, yazı işleri personeli gibi diğer hizmet memurlarıdır. Aynı şekilde komisyonlarda görevli kâtip ve diğer memurlar da mahremiyet kurallarına uymak zorundadır. Dolayısıyla bu kural, görevi dolayısıyla mükellef veya mükellef ile ilgili kimselerin sırlarını öğrenen görevliler bakımından bağlayıcıdır. Görevi dışında başka vesileler ile bu bilgilere vakıf olan kimseler bu suça fail olamaz⁴⁷³.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu bakımından ise, Vergi Usul Kanunu’nun 363’üncü maddesinin atfı ile bu suça fail olabilecek kimseler Kanun’un 6’ncı maddesinin son fıkrasında yasak kapsamına alınan kişilerdir. Buna göre, “vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri”, “bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar” bu suça fail olabilir. Detaylandırmak gerekirse, vergi muameleleri bakımından, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza kesme işlemlerini

⁴⁷² Karakoç, **Vergi Ceza**, s.334; Şenyüz, s.471; Karakoç, **Genel Vergi**, s.421.

⁴⁷³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.334, 335.

yapmakla görevli olanlar, vergi incelemesi yapmaya görevli olan “müfettiş” ve “müfettiş yardımcıları”, “ilin en büyük mal mamurları” (defterdar/vergi dairesi başkanları), “vergi dairesi müdürleri” ile “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilâtında müdür kadrolarında görev yapanlar” fail olabilir. Mahkemelerde ise hâkimler (başkan ve üyeler) ile yazı işlerinde çalışan personeller dahildir⁴⁷⁴.

Kaçakçılık suçu bakımından ise bu suçtan dolayı kimlerin sorumlu olabileceği Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre, bu kimselere Kanun’un öngördüğü hapis cezaları uygulanır. Ayrıca, bu fiillere iştirak edenler de Vergi Usul Kanunu’nun 360’ıncı maddesi uyarınca cezalandırılır.

Vergi suçlarından sorumluluk ile ilgili olarak yapılan mesuliyet anlaşmalarının bir geçerliliği bulunmamaktadır. Zira bu husus Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır⁴⁷⁵.

B. Gerçek Kişilerde Faillik

Gerçek kişi olan yükümlü şahıs, vergi suçunu kendisi işliyor ise, bu halde ceza sorumlusu da kendisi olacaktır. Ancak, bu gerçek kişi yerine işleri yürütmesi için vekil, müdür gibi kimseler görevlendirmiş olabilir ve bu kimseler görevlerini yürütürken Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde belirtilen fiillerden biri ile kaçakçılık suçunu işlemişlerse, bu suç karşılığı hürriyeti bağlayıcı cezadan da kendisi sorumlu olur. İşletme sahibi gerçek kişinin iştirak durumu söz konusu ise işletme sahibi de iştirakten sorumlu olur⁴⁷⁶. Diğer yandan, sahte faturaları mükellefin defterlerine işleyen veya sahte faturayı düzenleyen meslek mensupları ise iştirakten sorumlu olacaktır. Ancak, meslek mensubunun iştirakinden sorumlu tutabilmek için kastının varlığı gereklidir⁴⁷⁷.

Yargıtay, suçu işleyen kişinin failin tespiti ile ilgili verdiği kararlarda, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁴⁷⁸.

⁴⁷⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.335.

⁴⁷⁵ Çavuş, s.75.

⁴⁷⁶ Çavuş, s. 71.

⁴⁷⁷ Yarg. 11.CD.25.09.2014 tarih ve E. 2014/12950, K. 2014/15695, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (6/11/2023).

⁴⁷⁸ Yarg. 11. CD. 11.09.2014 tarih ve E.2012/27838, K. 2014/14718, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (5/11/2023).

Adi ortaklıklar bakımından belirtmek gerekir ki, Türk Borçlar Kanunu'na göre her ortağın şirketi idare ve temsil yetkisi olmakla birlikte, ortaklar aralarında anlaşarak idare ve temsil yetkisini ortaklardan birine veya birkaçına bırakabileceği gibi, ortaklar dışından üçüncü bir kimseye de bırakabilirler. Bu durumda kaçakçılık suçundan sorumlu olacak yani cezaya muhatap olacak olan kişi, temsil yetkisinin bırakıldığı ortak veya ortaklar ya da dışarıdan üçüncü kişi olacaktır⁴⁷⁹. Ortakların tamamı şirketi temsil görevine haiz ise, kaçakçılık suçundan sorumlu olurlar. Ancak bu durumda ortakların tamamının ortaklık işleriyle ilgilenmeleri lazımdır⁴⁸⁰.

C. Küçük ve Kısıtlılarda Faillik

Vergi suçları bakımından, küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri bakımından suçun faili temsilciler olmaktadır, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca cezalar bunlar

⁴⁷⁹ Çavuş, s. 75 ; Kollektif şirketlerle ilgili olarak TTK'nın 160 maddesinde 'ortaklardan herbirinin ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesini haiz olduğu, şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti ile idare işlerinin ortaklardan birine veya birkaçına yahut hepsine verilebileceği' 175 inci maddesinde ise 'şirketi temsil salahiyeti ve vazifesinin mukavelede aksine hüküm olmadıkça 190 inci madde gereğince şirket işlerini idare hak ve vazifesini haiz olanlara ait olacağı....sanıklar arasında ortaklığın kollektif şirket olması karşılığında şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsiline kim ya da kimlere ait olduğu tespit edildikten sonra sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken eksik soruşturma ile mahkumiyet hükmü kurulması yasaya aykırıdır.": Yarg. 9.CD. 22.11.1990 tarih ve E.1990/3190, K.1990/3921, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023); "Sanığın adi komandit şirketi temsile yetkili olup olmadığı araştırılarak, sonucuna göre hukukî durumun tayini düşünülmeden eksik tahkikatla hüküm kurulması yasaya aykırıdır.": Yarg.9 CD. 18.04.1990 tarih ve E.1990/903, K.1990/1655, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023); "Adana 9 Noterliğinin 10.6.1997 gün ve 22106 yevmiye numarasıyla onaylanan ... Kalkınma Kooperatifi Yönetim Kurulunun ... günlük işbölümü ve temsil yetkisine ilişkin kararından Başkan ... yanında üyelerden sanıklar ... ve nın birinin imzasının şart ve yeterli tutulduğu anlaşılmamasına göre cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden kooperatif tarafından vergi dairesine verilen ve suça konu sahte faturalara konu olan beyannamelerdeki imzaların sanıklardan hangisine ait olduğunun araştırılması gerekirken yapılmayarak eksik soruşturmaya mahkûmiyet kararı verilmesi, yasaya aykırıdır.": Yarg. 11 CD. 18.12.2000 tarih ve E.2000/5373 ve K.2000/5719, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023).; "Adi ortaklık şeklinde işletilen ... Ekmek Fabrikasını birlikte çalıştırdıklarına, kendisinin de satış işlerini yaptığını söyleyen sanığın vekili marifetiyle son celsede yaptığı savunması karşısında, adi ortaklığın idarî işlerinden kimin sorumlu olduğu araştırılıp, ortaklığın idare ettiği belirtilen ... hakkında aynı tutanaklar nedeniyle açıldığı belirtilen davaya ait dosya getirtilip, kesinleşip kesinleşmediği de incelendikten sonra adi ortakların ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde her bir ortağın müstakil ceza sorumluluğu bulunduğu göz önünde bulundurularak sanığın hukukî durumunun tayini gerekirken, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırıdır...": Yarg. 9.CD. 26.10.1990 tarih ve E. 1990/2636, K. 1990/3461, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023); Benzer yönde: Yarg. 9. CD. 21/09/1989 tarih ve E.1989/1634, K. 1989/3676; Yarg. 9. CD. 7/4/1994 tarih ve E. 1994/1093, K. 1994/1793; Yarg. 9. CD. 15/2/1994 tarih ve E. 1993/5636, K. 1994/734, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/yargitayindex.htm>, (6/11/2023).

⁴⁸⁰ Yarg. 11.CD. 26/10/1990 tarih ve E. 1990/2636, K.1990/4076, <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/yargitayindex.htm>, (6/11/2023).

adına hükmolunur (VUK.m.332). Bu durum cezalarda şahsîlik ilkesinin doğal bir sonucudur, zira küçük ve kısıtlıların vergisel ödevleri kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir.

Ödedikleri vergi cezaları için kanunî temsilciler, küçük ve kısıtlılara rücu edemez⁴⁸¹.

Ç. Tüzel Kişilerde Faillik

Tüzel kişiler bakımından ise, Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca tüzel kişiler hakkında ceza uygulanmayacağı ancak idarî yaptırım uygulanmasının mümkün olduğunu belirtmekle birlikte (TCK.m.20/2), Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesi kapsamında, cezaların şahsîliği ve kusur sorumluluğu ilkeleri uyarınca cezalardan, bu fiilleri işleyenler sorumlu tutulacaktır⁴⁸².

Hal böyle olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun eski 33'üncü maddesi, kaçakçılık suçlarından kanunî temsilcileri sorumlu tutmaktaydı. Tüzel kişilerin kanunî temsilcisi bir kişiden ibaret değil ise, yani tüzel kişinin birden fazla kanunî temsilcisinin bulunması halinde, suç ile suçlu arasındaki illiyet bağı ve temsil yetkisinin dağılımındaki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci(ler) sorumlu tutulabileceklerdir⁴⁸³. Birden fazla kanunî temsilcinin bulunması halinde, temsil yetkisinin dağılımındaki sınırlar dikkate alınacak ve fiilin oluşumunda rolü olan temsilci cezalandırılmaktaydı⁴⁸⁴. Bir başka

⁴⁸¹ Çavuş, s. 77.

⁴⁸² Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 83; Taştan, s. 94; Şenyüz, s. 417; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.160

⁴⁸³ Kızılot ve Kızılot, s. 735; Taştan, s. 95; Şenyüz, s. 418; Saban, s. 411; Yrg. 9 CD. 25.10.1991 tarih ve E.1991/4303, K.1991/238, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023); "Sanığın, suça konu Limited Şirket Müdürünün YS olduğunu savunmasına ve Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün....gün ve ... sayılı cevabi yazısında da şirket müdürünün YS olduğunu belirtilmesine göre, suç tarihinde, TTK 540/1-2 ve 541 maddeleri uyarınca şirketin idare ve temsilcisinin kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirtilip, ticaret sicil memurluğundan da sorularak tespiti ve Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararı da dikkate alınarak sanığın hukukî durumunun takdiri ve tayini gerekirken, eksik soruşturma ile yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması, yasaya aykırıdır...": Yrg. 11.CD. 15.10.2000 tarih ve E.2000/4873, K. 2000/5128, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023); Yarg. CGK. 17.12.1990 tarih ve 312/340, <https://www.kazanci.com.tr/>, (5/11/2023).

⁴⁸⁴ Yarg. 11. CD 03/02/2020 tarih ve E.2017/2787, K.2020/729: "...Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10 ve 333. maddelerinde düzenlenmiş olup, aynı Kanunun 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiili işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtildiğinden, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemişse sorumluluğun, cezanın şahsîliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki

ifade ile temsilciler arasında iş bölümü mevcutsa ceza, vergilerden sorumlu kişiye verilmekte; ancak suçun fikir ve eylem birliği içerisinde yapıldığı anlaşılırsa ceza bu konumdaki kişilerin her birine verilmekteydi⁴⁸⁵.

Karmaşık yapıları ve yaygın faaliyet alanları nedeniyle birden fazla temsilciye sahip bulunan tüzel kişiliklerde, kanunî temsilcilerin tamamını vergi suçu sorumlusu saymak ve ağır müeyyidelere maruz bırakmak, hukuk ve adalet anlayışı ile bağdaşmadığından kanunî temsilciler arasındaki görev bölüşümü ve suç ile suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınarak temsil yetkisinin bölünmesindeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak ceza sorumlusunun yani failin tespit edilmesi gerekir⁴⁸⁶. Bu kapsamda vergi ceza hukukunda amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanunî temsilcileri değil, suçun detayları hakkında bilgi sahibi olan ve işlenmesinde rol alan temsilcileri cezalandırmaktır⁴⁸⁷. Vergi Usul Kanunu'nun eski 333/3'üncü maddesinin uygulanmasında meydana gelebilecek aksaklıkların asgari düzeye indirilmesi için 143 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlanmıştır⁴⁸⁸. Bu tebliğde de, cezaya muhatap olacak kanunî temsilcilerin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınarak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayin edileceği, suça katılanların, suçluya yardım edenler, ve suçluyu suç işlemeye azmettirenlerin iştirak hükümlerinden ayrıca cezalandırılmalarının gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Nitekim daha sonradan Vergi Usul Kanunu'nun 333/3'üncü maddesi değiştirilerek cezaların şahsiliği ilkesine paralel bir düzenleme yapılmış; kanunî temsilci olsun ya da olmasın, kaçakçılık suçunun cezasından, bu eylemi gerçekleştiren kişinin sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Kaçakçılık suçları bakımından, suçu işleyen gerçek kişinin mükellef veya vergi sorumlusu olması önemli değildir. Mükellef veya vergi sorumlusu olmayan kişinin de kaçakçılık suçunu işlemesi mümkündür. Suçu işleyen kimse, mükellef veya vergi

ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekli sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğu..."; Benzer yönde: Yarg. 11. CD. 21/01/2020 tarih ve E.:2019/9078, K.:2020/442; Yarg. 11. CD. 15/01/2020 tarih ve E.:2019/4104, K.:2020/193, <https://karararama.yargitay.gov.tr>, (5/11/2023);

⁴⁸⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 85.

⁴⁸⁶ Çavuş, s. 83.

⁴⁸⁷ Erman, s. 27.

⁴⁸⁸ 143 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 16/7/1981- 17402).

sorumlusu olup olmadığına bakılmaksızın fail olur ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır. Başka bir deyişle, örneğin bir işletmenin çalışanı, vekil veya temsilcisi ya da gerçek kişinin yakını fail olabilir⁴⁸⁹. Gerçek kişi olan mükellefin işletmesini kendisinin idare etmesi ve kaçakçılık suçunu da kendisinin işlemesi halinde ise kendisi ceza sorumlusu olur. Diğer yandan, gerçek kişi, meslek mensuplarından da hizmet alıyor olabilir. Bu durumda bağlı çalışan hizmet erbabının sorumlulukları 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarının sorumluluğu arasında, meslek mensubu olmaları koşulu ile herhangi bir fark bulunmamaktadır.

IV. VERGİ SUÇLARINDA FAILİN KAST VE TAKSİRİNDEN SORUMLULUĞU

Vergi suçları kasten işlenebilen suçlardır⁴⁹⁰. Zira Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarını düzenleyen maddelerinde kast unsuruna yer verilmemiş olmakla birlikte, bu suçların hareket unsurlarına bakıldığında kast unsurunun aranması ve nitelik olarak Ceza Hukuku anlamında suç kabul edilmeleri gereklidir.

Türk Ceza Kanunu'na göre “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır” (TCK.m.21/1). Bu nedenle kastın olmaması suçun oluşmasına engeldir. “Kast suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” (TCK.21/1).

Vergi Usul Kanunu'nda kast unsuruna dair açık bir düzenleme bulunması nedeniyle, vergi kaçakçılığı suçlarının kast olmadan da işlenebileceği yönünde tartışmalar literatürde var olmuştur. Nitekim 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmış ve madde hükmünde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ile ilgili olan “bilerek” ifadesi hükümden çıkarılmıştır. Bu durum, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma

⁴⁸⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 158, 159; Candan, **Vergisel**, s. 152; Taştan, s. 87;

⁴⁹⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 230; “... sahte ve yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili “bilerek” ifadesinin VUK'tan çıkarılmasıyla suçun oluşumu için kasıt unsurunun aranıp aranmayacağı tartışmalı hale gelmiş, Maliye Bakanlığı 306 Sıra No.lu Tebliğ'de, çağdaş ceza hukuku normlarına uygun olarak suçta kastın bulunmamasının cezayı kaldıracağını belirtmiş; ancak bu kastın tespitini inceleme elemanlarına bırakmıştır. Kuşkusuz bu yetkinin inceleme elemanlarında değil, yargı mercilerinde olması gerekmektedir. Kaldı ki böylesine önemli bir konunun tebliğ ile değil kanun ile düzenlenmesi daha uygun olacaktır: “Ozan Muzaffer Köstü, “Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi ve Sorunları”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 88, 2013, ss. 53-56, s.56; Benzer yönde: Taştan, s. 366, 367.

bakımından kast unsurunun aranıp aranmayacağı hususundaki tartışmaları arttırmıştır. Konu hakkında yayınlanan 306 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sahte belge kullanma fiilleri bakımından kast unsurunun aranması gerektiği belirtilmiştir, düzenleme bakımından ise düzenleme eyleminin kastın göstergesi olduğu ifade edilmiştir. Ancak, kaçakçılık suçunun oluşmasına sebebiyet veren diğer eylemler hakkında herhangi bir açıklamaya yer vermediğinden, 306 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği de tartışmalara son verememiştir. Hal böyle olmakla birlikte, genel ceza hukuku literatüründe bir suçun kasten işlenebileceğinin ortaya konması için “bilerek” ifadesinin bulunmasına zaten gerek olmadığı ifade edilmektedir⁴⁹¹.

Ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılması esas olduğundan, failin sorumluluğu bakımından ispat hususu önemlidir. Bu nedenle kaçakçılık suçları bakımından belirtmek gerekir ki, failin kastının bulunmadığını ispatlama hakkının bulunmadığına yönelik yaklaşımlar hukuk dışı olacaktır. Mahkemeler somut olayın özelliklerine ve delillere göre anayasal ilkeler çerçevesinde yapacakları değerlendirme ile kastın olup olmadığını tespit edecektir⁴⁹².

Taksir ise, failin suç sayılan fiilin sonucundan kaçınmak için gerekli özeni göstermemesidir. Vergi suçlarında bunlara sebebiyet veren fiillerin taksirle işlenebileceği veya taksirle işlenmesi halinde fiillerin vergi suçu oluşturacağı konusunda Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmadığından, bu fiillerin taksirle işlenmesi halinde vergi suçları oluşmamakta, faile taksirinden dolayı ceza verilmemektedir⁴⁹³.

⁴⁹¹ Taştan, s. 23, 24, 305; Şenyüz, s. 464, 479, 489; S. Ateş Oktar, “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, 2002, ss. 116-130, (“Sorumluluk”), s. 128.

⁴⁹² Saban, s. 445; “Ayrı bir ihtisas ve uzmanlığı gerektiren vergisel konular ile genel kabul görmüş evrensel kurallar içeren yasal düzenlemeler ile alt normlara bağlanmış usullerle düzenlenen muhasebe işlemlerini inceleyip, kastın varlığı konusunda varılan bir sonucu ve kanaati gösteren vergi suçu raporu düzenlenmesini, kanun koyucunun bu ilkesel nedenle uygun gördüğünü düşünmek yerinde bir yorum olacaktır. Kanunda salt bu rapor da yeterli görülmemiş, konusunun uzmanı kamu görevlilerinden oluşan rapor değerlendirme komisyonunun ayrıca mütalaası aranmıştır. Bazı hallerde yetkili makamın (Vergi Dairesi Başkan/Defterdarın) Cumhuriyet Başsavcılıklarına sevk yazısı zorunlu tutulmuştur”: Yrg. CGK. 13.4.2010 tarih ve E: 2010/11-40, K.2010/8, <https://karararama.yargitay.gov.tr>, (5/11/2023).

⁴⁹³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 326, 337, 344; Saban, s.444; Danıştay ve Yargıtay vermiş olduğu kararlarında, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan kişinin, bunu kasten kullanıp kullanmadığının tespiti açısından bazı kriterler getirmiştir. Dş 9.D. 27.01.2010 tarih ve E.2009/2070, K.2010/269; Dş. 9.D. 23.05.2012 tarih ve E. 2008/7281, K.2012/2865; Dş. 9.D.18.12.2009 tarih ve E.2008/1565, K. 2009/4934, <https://legalbank.net/kavramara.aspx?a=DANI%C5%9ETAY%209.%20DA%C4%B0RE%20KARA RI&s=1>, (5/11/2023). Bu kararların getirdiği sonuç RENÇBER’e göre, ticari yaşamda mal alan ve satan mükellefin karşı tarafın bütün durumunun bilinmesinin beklenilmediği ve eğer mükellefin arada eğer gerçek bir mal veya hizmet alım satımı olduğunu isbatlaması halinde belgenin bunu satan kişiye ait olup

Vergi suçları kasten işlenebilen suçlardır. Failin eylemlerinin sonuçlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi gerekir. Suçlar özelinde değerlendirme yapacak olursak, vergi kaçakçılığı ve vergi mahremiyetini ihlal suçları genel kast ile işlenebilen suçlardır. Özel olarak ve ayrıca özel kast veya saik aranmaz. Örneğin vergi mahremiyetini ihlal suçun failin bir sırrı ifşa ettiğini veya kendisi ya da üçüncü kişilere yarar sağladığını bilmesi ve istemesi yeterlidir, ayrıca sır sahibine zarar verme yönünde bir kasıt aranmaz⁴⁹⁴.

V. VERGİ SUÇLARI BAKIMINDAN CEZA SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. Genel Açıklama

Suç teşkil eden bir fiilin icrasının tamamlanmaması veya tamamlanmakla birlikte neticesinin gerçekleşmemesi, kanunî tanımı itibarıyla bir kişi tarafından işlenebilecek bir suça birden fazla kimsenin farklı şekillerde katılması veya bir ya da birden fazla fiil ile aynı suç tipinin veya farklı suç tiplerinin ihlâl edilmesi veya belli bir suçun tekrar tekrar işlenmesi halleri sırasıyla teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrür olarak adlandırılmaktadır⁴⁹⁵. Teşebbüs, iştirak, içtima ve tekerrür failin ceza sorumluluğu üzerinde etki ettiğinden, Tezin kapsamı dışına çıkılmadan, sorumluluk bakımından suçların özel görünüm şekillerine bu başlık altında yer verilmektedir.

B. Vergi Suçlarına Teşebbüs Halinde Sorumluluk

Bir suç işleme kastı ile icra hareketlerinde başlandıktan sonra elde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması durumu teşebbüs olarak ifade edilmektedir⁴⁹⁶.

olmadığını araştırması ve bilmesi olanağı bulunmamaktaysa bu durumda artık mükellefin kastının bulunmadığıdır: Rençber, s. 381.

⁴⁹⁴ Taştan, s. 404; Şenyüz, s. 480.

⁴⁹⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 113, 114.

⁴⁹⁶ Özgenç, Üzülmöz, s. 122; Demirbaş, s. 496; Koca, Üzülmöz, s. 416; Özbek, Doğan, Bacaksız, s.290.

Teşebbüs halinde faile, suçun tamamlanmış haline göre daha az ceza verilir (TCK.m.35/2).

Vergi suçları bakımından öğretide bazı yazarlar tarafından suçun konusunu oluşturan hareketlerinin bölünebilir olup olmamalarına veya fiillerin teşebbüse elverişli olup olmadığına göre bir ayrıma gidilmesi gerektiği ifade etmektedir⁴⁹⁷. Bazı yazarlara göre ise suçlar ile kabahatler bakımından ortak anlama gelecek şekilde, Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüse ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, Türk Ceza Kanununda da vergi suçlarına teşebbüsün cezalandırılacağına yönelik bir düzenleme bulunmadığı ifade edilmekte, bir suçun teşebbüse elverişli olmasının cezalandırılabilirlik bakımından yeterli olmadığı çünkü bir suça teşebbüsün cezalandırılabilmesi için mutlaka açık kanun hükmüne ihtiyaç bulunduğu belirtilmektedir⁴⁹⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin bir kısmı teşebbüs elverişli iken bir kısmı teşebbüse elverişli değildir⁴⁹⁹. Teşebbüse elverişli eylemler bakımından fiilin teşebbüs aşamasında kalması halinde fail teşebbüsten sorumlu tutulacak; teşebbüse elverişli olmayan eylemler bakımından fail teşebbüs aşamasında kalan fiilinden sorumlu olmayacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesi harekete bitişik suçlardan olduğu için bu suça teşebbüs genelde mümkün değildir. Ancak istisnai olarak icrai hareketlerin aşamalara bölünmesi halinde suça teşebbüs söz konusu olabilecektir⁵⁰⁰. Başka bir ifade ile vergi mahremiyeti suçuna teşebbüs teorik olarak mümkündür. Koşullarının gerçekleşmesi halinde fail teşebbüsünden sorumlu tutulur⁵⁰¹.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, neticesi harekete bitişik bir suç tipi olduğundan, bu suç açısından hareketin gerçekleştirilmesi ile birlikte netice de gerçekleşmiş olur. Literatürde kural olarak neticesi harekete bitişik suçlar teşebbüse elverişli değildir. Buna karşın, icra hareketlerinin aşamalara (parçalara) bölünebildiği durumlarda teşebbüs söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle hareket aşamalara bölünebiliyorsa mükelleflerin özel işlerini yapma suçu teşebbüse elverişli olacaktır.

⁴⁹⁷ Şenyüz, s. 510, 511; Donay, s. 152-154.

⁴⁹⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.116.

⁴⁹⁹ Çavuş, s. 228-233.

⁵⁰⁰ Erman, s. 102.

⁵⁰¹ Burcu Kuzucu Yapar, "Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali", **Maliye Çalışmaları Dergisi - Journal of Public Finance Studies**, 2021, 65, ss. 71-89, s. 85.

C. Vergi Suçlarına İştirak Halinde Sorumluluk

Ceza hukuku doktrini bakımından iştirak, bir kimse tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kişi tarafından işbirliği ile işlenmesidir⁵⁰². Suça iştirak hali Türk Ceza Kanunu'nun 37-41'inci maddeleri arasında düzenlenmektedir.

İştirak kurallarının uygulanabilmesi için ceza hukukunda yer alan iştirak şartlarının sağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda, (i) birden çok fail tarafından yapılan birden çok hareket olmalı, (ii) yapılan hareketler illi bir değer taşımali, (iii) şerikler arasında iştirak iradesi bulunmalı ve (iv) suçun icrasına başlanmış olması ve bunun bütün şerikler için aynı olması gereklidir⁵⁰³.

Şerikler tarafından yapılan hareketler icrâi olabileceği gibi ihmâli de olabilir ve şerikler tarafından yapılan hareketlerin tamamının aynı önem derecesine sahip olması aranmaz⁵⁰⁴. Türk Ceza Kanunu'ndaki iştirak sistemi uyarınca, her şerikin hareketleri bir bütünün parçalarını oluşturmaktadır ve farklı fiiller tek bir suçu oluşturmaktadır⁵⁰⁵.

Şeriklerin cezalandırılabilmesi için hareketlerinin suçun işlenmesinde etkili olması gereklidir. Yani, suçun işlenmesine etkili olmayan bir hareketi yapan kişiyi, suça iştirak etmiş saymak ve cezalandırmak mümkün değildir⁵⁰⁶. Ayrıca, şerikler arasında iştirak iradesi de bulunmalıdır. İştirak kurallarının uygulanması konusunda şeriklerden hangisi ya da hangileri, böyle bir iştirak iradesi ile hareket etmişse, iştirak kuralları onun hakkında uygulanacaktır⁵⁰⁷.

Önemle belirtmek gerekir ki, asıl fail tarafından işlenen fiil hazırlık hareketi derecesinde kaldığı, genel affa veya zamanaşımına uğradığı hallerde iştirak hali de oluşmayacaktır. Suçun teşebbüs aşamasında kalması halinde ise tüm şerikler teşebbüsten cezalandırılacaktır, şeriklerin suçun teşebbüs aşamasında kaldığından haberdar olmamasının bir önemi bulunmamaktadır⁵⁰⁸.

İştirakçilerin bilme ve isteme iradesiyle kasten suça iştirak etmeleri ceza sorumluluğu bakımından önemlidir. Zira bir suça, tesadüfen ve bilmeden iştirak

⁵⁰² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 116.

⁵⁰³ Çavuş, s. 191, 192.

⁵⁰⁴ Dönmezer, Erman, s. 502, 504, 506.

⁵⁰⁵ Doğan Soyaslan; **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 472, 474.

⁵⁰⁶ Çavuş, s. 192.

⁵⁰⁷ Dönmezer, Erman, s. 520.

⁵⁰⁸ Çavuş, s. 192.

edenler hakkında yanılma hükümleri uygulanacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki, iş sahibinin veya işletme sahibinin talimatı ile hareket eden kimse hukuka uygunluk nedeninden koşulları oluşmadığından yararlanamayacak kendisi hakkında iştirak hükümleri uygulanabilecektir⁵⁰⁹.

Türk Ceza Kanununda sorumluluk statüsü olarak öngörülen iştirak şekilleri faillik, azmettirme ve yardım etme olarak sınıflandırılmaktadır. Müşterek faillikte, failler birlikte suç işleme kararı ile birlikte gerçekleştirilen eylem üzerinde ortak hâkimiyet kurmaktadır, suç ortaklarının her biri faildir. Bunun tespiti için her bir suç ortağının suç işlenmesindeki rolü incelenir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunda her bir sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi ortağına vermesi ve bunların vergisel işlemlerde kullanılması halinde veya başka bir örnek olarak Maliye Bakanlığı ile anlaşması olanların basma yetkisi olduğu belgeleri yetkisiz olduğu halde basmak üzere tasarlayan, basan ve pozlamaları gerçekleştirenler bakımından müşterek faillik gündeme gelecektir⁵¹⁰. Dolaylı faillikte ise, başkasının üzerinde hakimiyet kurarak suç işleme kastı bulunmayan bir şahsın araç olarak kullanılması söz konusudur. Örneğin tüzel kişilerde, temsil ile alakası olmayan bir şahsın şirketi temsile yetkili gibi gösterilmesi durumlarında, fail olarak sorumlu olan kişi fiili gerçekten işleyen olacaktır⁵¹¹.

Vergi suçlarına iştiraki ve faillik statüsüne örnek olarak; Yargıtay bir kararında, sanıkların organize olarak sahte fatura düzenlemek amacıyla şirket kurarak fatura düzenledikleri, yakın akrabaların hissedar olarak gösterildiği, organizasyonun ortaya çıkması üzerinde ise defter ve belgeleri yakarak yok ettiklerinden cihetle fikir ve eylem birliği içerisinde sahte fatura düzenlediklerini kabul ederek birlikte faillikten sorumluluğa giderek silsiledeki her kişiyi fail olarak sorumlu tutmuştur.⁵¹² Dolaylı faillik bakımından örnek vermek gerekirse, çocuğun defter ve belgelerin yakılmasında araç olarak kullanıldığı bir durumda, çocuğu suça iten kişi çocuğu suçun işlenmesinde

⁵⁰⁹ Şenyüz, s. 502.

⁵¹⁰ Çavuş, s. 195; Kızılot, Kızılot, s. 596.

⁵¹¹ Çavuş, s. 198; Yarg. 11.CD. 12/9/2014 tarih ve E. 2012/27847, K. 2014/14771; Yarg. 11.CD. 1/10/2014 tarih ve E.2012/29428, K. 2014/16111; <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (6/11/2023).

⁵¹² Yarg. 11.CD., 23.09.2004 tarih ve E.2004/2535, K.2004/6761, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (6/11/2023).

araç olarak kullandığı için asıl fail gibi sorumlu olacaktır. Zira dolaylı fail çoğunlukla kusur yeteneği olmayan kişilerin suçta araç olarak kullanılmasında söz konusu olur⁵¹³.

Azmettirme ise Türk Ceza Kanunu'nun 38'inci maddesinde "belli bir suç işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Azmettirenin eyleminden sorumlu olabilmesi için, azmettirme eylemi ile failin vergi suçu işlemesi arasında illiyet bağı olmalıdır. Örneğin bir kişi, başkasını defter ve kayıtlarda hile yapması konusunda azmettirdiğinde bu suçun cezasından sorumlu olacaktır ya da mali müşavirin yanıltıcı belge kullanmak suretiyle mevcut olan bir sorunun kolayca çözüleceği yönündeki telkini sonucunda bu yola başvuran mükellef için mali müşaviri azmettirmeden sorumlu tutulacaktır⁵¹⁴. Önemle belirtmek gerekir ki, azmettirmenin varlığı için azmettirenin suçu kendi iradesi ile işlemesi gerekmektedir⁵¹⁵.

Yardım etme bakımından ise, su işleme iradesi var olan bir faile çeşitli şekillerde yardım faaliyetleri söz konusudur. Yardım etme halleri Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Örnek olarak; sahte fatura basılması için baskı makinesi temin etmek, tahrifat için kimyasallar temin etmek veya sahte fatura düzenleyen kimseler ile tanıştırmak, sahte belgeleri saklayacak yer temin etmek, vergi incelemesine girme ihtimalinin düşük olduğunu ifade ederek cesaretlendirmek gibi eylemler yardım etmek olarak değerlendirilebilir; böyle bir durumda Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre yardım edenlere de yarı oranında ceza uygulanır. İşlenen suç kaçakçılık suçu ise, yardım edenin menfaatinin bulunmaması halinde ceza ayrıca yarı oranında indirilir⁵¹⁶.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili ve iştirakçilerinin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları mutlaka aranan bir koşul değildir. Türk Ceza Kanunu'na göre fiilin işlenmesine katılan herkes iştirakten sorumlu olur. Bu bakımdan, özgü suç mahiyetindeki vergi suçlarına (*vergi mahremiyetini ihlâl, mükelleflerin özel işlerini yapmak*) iştirakte, iştirakçinin de özgü olmasına gerek yoktur⁵¹⁷. Örneğin ŞENYÜZ,

⁵¹³ Şenyüz, s. 505.

⁵¹⁴ Onat, s. 325.

⁵¹⁵ Hakeri, s. 538.

⁵¹⁶ Şenyüz, s. 508; Onat, s. 328, 329.

⁵¹⁷ Emre Burak Onat. "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 137, 2018, ss.311-335, s. 323; Şenyüz, s. 263, 501; "Ayrıca Vergi Kanunlarında vergi ziyama sebebiyet verme suçunda iştirakın gerçekleşmesi bakımından özgü suç olmadığından failin veya bu suça iştirak edecek şeriğin mutlaka vergi sorumlusu/mükellefi olması gerekmediği gibi, şirket yetkilisi

defter ve belgenin yok edilmesinde, tahrif edilmesinde, iştirakçinin mükellef olmasının şart olmadığını, bu iradedeki mükellefe yakma yeri, gizleme yeri veya tahrifat yapmak isteyen kimyasal madde temininin iştirak kabilinden hareketler olduğunu ifade etmektedir⁵¹⁸. CANDAN ise, aksi görüşle, özgü suç ve kabahatler bakımından faillik sıfatının sadece vergi mükellefi ve sorumluları için geçerli olabileceğini, üçüncü kişilerin ancak azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabileceğini savunmaktadır⁵¹⁹.

Suçta iştirak bakımından kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin bulunması yeterlidir; iştirakçiler bakımından cezalandırmayı önleyen objektif nedenlerin her biri iştirakçi özelinde geçerli olup; diğerlerini etkilemez. Sorumluluk statüsünün belirlenirken, suçun işlenişine sağlanan katkının, gerçekleştirilen suçun icrası üzerindeki etkisi dikkate alınır⁵²⁰.

Bu aşamada unutmamak gerekir ki meslek mensupları da diğer iştirakçiler gibi ancak kasten gerçekleştirilen bir suçta kasten katılmaları suretiyle iştirak nedeniyle sorumlu olabilirler⁵²¹. Bu aşamada belirtmek gerekir ki, meslek mensupları bakımından görev ve yetkileri dahilindeki işlerin yürütülmesi iştiraktan sorumlu tutulmaları için yeterli değildir, iştirakin ne şekilde gerçekleştiğinin ortaya konması şarttır⁵²².

veya ortağı olması zorunluluğu bulunduğu dair Vergi Usul Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Önemli olan vergi ziyaına sebebiyet verilmesinde kusurlu eylemin bulunup bulunmadığıdır. Dolayısıyla iştiraktan bahsedebilmek için suçun kasıtlı işlenmiş olması koşulu bulunmakla birlikte cezalandırılabilirlik değerlendirilirken asıl fail ile iştirak edenlerin ayrı ayrı ele alınması gereklidir”: Dş. 4.D. 18.06.2019, E. 2016/5830, K.2019/4597.

⁵¹⁸ Şenyüz, s. 264.

⁵¹⁹ Candan, **Vergisel**, s. 306, 307.

⁵²⁰ Şenyüz, s. 502; Yarg. 11. CD. 9/9/2014 tarih ve E.2014/28525, K. 2014/14432; Yarg. 11.CD. 16/10/2014 tarih ve E.2014/29609, K. 2014/16657; Yarg. 9. CD. 11/10/1990 tarih ve 2353/3216; Yarg. 11.CD. 30/10/2014 tarih ve E.2013/107, K. 2014/17745; Yarg. 11.CD. 2/10/2014 tarih ve E. 2012/29940, K. 2014/16144; Yarg. 11.CD. 23/9/2013 tarih ve E. 2012/26355, K. 2013/13407; Yarg. 11.CD. 9/9/2013 tarih ve E. 2012/7426, K. 2013/12471; Yarg. 11.CD. 26/9/2014 tarih ve E. 2014/16309, K. 2014/15824; Yarg. 11.CD. 9/4/2014 tarih ve E. 2014/5321, K. 2014/6866; Yarg. 11. CD. 26/9/2014 tarih ve E.2014/16309, K. 2014/15824; Yarg. 11.CD. 31/10/2014 tarih ve E.2012/24489, K. 2014/17960; Yarg. 11.CD. 3/7/2014 tarih ve E. 2012/27628, K. 2014/13335; Yarg. 11. CD. 1/10/2014 tarih ve E. 2012/29871, K. 2014/16070; Yarg. 11.CD. 22/10/2014 tarih ve E. 2012/23922, K. 2014/ 17220; Yarg. 11.CD. 15/10/2014 tarih ve E. 2012/29599, K. 2014/16621, Yarg. 11.CD. 5/5/2014 tarih ve E.2012/22944, K. 2014/8529; Yarg. 11.CD. 22/9/2014 tarih ve E.2014/14919, K. 2014/15439; Yarg. 19.CD.23/12/2015 tarih ve E. 2015/21786, K. 2015/9160; Yarg. 11.CD. 16/9/2014 tarih ve E. 2012/28642, K. 2014/14975, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (8/11/2023).

⁵²¹ Rençber, s. 454.

⁵²² Yarg. 19.CD. 11/11/2015 tarih ve E. 2015/2905, K. 2015/6994; Yarg. 19.CD. 14/10/2015 tarih ve E.2015/16441, K.2015/5559, www.kazanci.com/, (22/11/2023).

Vergi Usul Kanunu, iştiraki 360'ıncı maddesinde 'Cezadan İndirim' başlığı altında kaçakçılık suçu bakımından düzenlenir. Bu madde hükmüne göre "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesi yalnızca kaçakçılık suçları bakımından menfaat elde edip etmeme bakımından bir ayrıma göre cezadan indirim uygulamasına gitmektedir. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunda düzenlenen diğer suçlara iştirak bakımından Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır⁵²³. Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinde yer verilen indirim düzenlemesinin hapis cezalarında indirime ilişkin olup, 344'üncü madde uyarınca iştirak nedeniyle kesine vergi ziyai cezasını kapsamaz⁵²⁴.

Vergi Usul Kanunundaki düzenleme uyarınca vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin iştirak halinde uygulanacak ceza hususunda Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 37'inci ilâ 41'inci maddeleri arasında düzenlenen iştirak hükümlerine göre vergi suçunun iştirak halinde işlenip işlenmediği ve fiili gerçekleştirenlerin faillik ve şeriklik durumları tespit edilecektir⁵²⁵. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiiller iştirak halinde hâkim öncelikle iştirak statüsü çerçevesinde kişilerin cezasını belirleyecek; daha sonra iştirakçilerin menfaatlerinin⁵²⁶ bulunup bulunmadığını tespit edecek ve bulunmadığının tespiti halinde iştirak eden suç ortaklarının cezasında yarı oranda indirime gidecektir. İştirakçilerin menfaatlerinin bulunması halinde ise cezalarında indirime gidilmeyerek Türk Ceza Kanunu'nun genel düzenlemeleri (TCK.m.37-41)⁵²⁷ uygulanacaktır⁵²⁸.

⁵²³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.117; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 450; Şenyüz, s. 501.

⁵²⁴ Ömer Gören. "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", **Ankara Barosu Dergisi**, S:2, Yıl: 2023, ss. 359-368, s. 366.

⁵²⁵ Onat, s. 333.

⁵²⁶ Menfaat maddi olabileceği gibi manevî de olabilir. Menfaatin gerçekleşmesi şart olmayıp; bu hususta bir beklenti yaratılması dahi yeterlidir. Ayrıca, menfaatin ne zaman gerçekleştiği/gerçekleşeceğinin de bir önemi bulunmamaktadır... Suça iştirak ederek yarar sağlama ile suça katılmadığı halde (adi ortaklık veya tüzel kişi ortaklığı veya yöneticisi olarak) işlenen suçtan yarar sağlamak (örneğin sahte fatura düzenlenmesi/kullanılması halinde daha az vergi ödemek) farklıdır: Şenyüz, s. 503.

⁵²⁷ Detaylı bilgi için bkz: Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 319-336; Özgenç, s. 592-633; Koca-Üzülmez, s. 448-511.

⁵²⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 116; Karakoç, **Genel Vergi**, s.450.

Ç. Vergi Suçlarında Birleşme (İçtima) Halinde Sorumluluk

1. Genel Olarak

Vergi suçlarında hukukunda birleşme durumunda ceza sorumluluğu tespit edilirken hem Türk Ceza Kanunu hem de Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir⁵²⁹.

Vergi Usul Kanunu'nda hapis cezası gerektiren vergi suçlarının birleşmesine ilişkin bir hüküm yoktur⁵³⁰. Bu kapsamda, söz konusu suçlar ceza hukuku anlamında suç olduklarından bunlara Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, aynı suçun birden fazla kere işlenmesi halinde fail tek cezadan sorumlu tutulur ancak sorumlu tutulan ceza miktarı sonraki suçlarda belli oranlarda arttırılır (TCK.m.42-44).

Bir fiil ile Türk Ceza Kanunu'nun farklı hükümlerini ihlâl ederek birden fazla suça sebebiyet veren fail ise, ihlâl ettiği hükümlerden en ağır cezayı düzenleyen madde hükmüne göre cezalandırılır (TCK.m.44).

Failin tek fiili ile hem vergi suçu hem de vergi kabahati işlemesi halinde sorumluluğuna yukarıda ikinci bölümde yer verildiği için bu başlık altında tek fiil ile birden fazla ihlâl gerçekleştirilmesi halinde (fikri içtima) ve aynı suçun birden fazla defa işlenmesi (zincirleme-müteselsil suç) halinde failin sorumluluğuna yer verilmektedir.

⁵²⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 124; Bu aşamada aynı hususu düzenleyen kanunlardan, önceki kanun özel ve sonraki kanun genel nitelikte ise hangi ilkenin uygulanması gerektiği hususunda ortak bir yaklaşım bulunmamaktadır. Doktrinde önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılmayağı, yani, genel hükmün, önceki özel hüküm ile düzenlenen hususları sona erdirmeyeceğini savunan görüşler bulunmakla birlikte aksi yönde kanun koyucunun son iradesinin ya da sonraki kanun hükmünün uygulama önceliği olduğu yönündeki görüşlerin de mevcut olduğunu ifade etmek gerekir. Bu bakımdan ŞENYÜZ tarafından, birleşme konusunda, Vergi Usul Kanunu'nun Kabahatler Kanunu'na göre özel bir kanun olması nedeniyle, öncelikle Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği; Vergi Usul Kanunu'na aykırı olmayan hükümler itibarıyla Kabahatler Kanunu'nun birleşmeye yönelik hükümlerinin geçeliğini koruduğu ifade edilmektedir: Şenyüz, s. 242, 243.

⁵³⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 335, 336 ve 337. maddelerinde yer alan içtimaya ilişkin düzenlemeler sadece vergi ziyaı ve usulsüzlük hallerine ilişkin olarak uygulanmaktadır.

2. Tek Fiil ile Birden Fazla İhlâl Gerçekleştirmesi Halinde Failin Sorumluluğu

Failin tek fiil ile aynı suçları işlemesi halinde aynı neviden fikri içtima, farklı suçları işlemesi halinde ise farklı neviden fikri içtima söz konusu olacaktır. Aynı neviden fikri içtima Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, farklı neviden fikri içtima ise 44'üncü maddesinde düzenlenmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” (TCK.m.44). Böylece, Non Bis İn İdem ilkesine uygun olarak bir kişinin aynı fiilinden dolayı birden fazla defa cezalandırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır⁵³¹.

Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı suçu bakımından, failin tek fiili ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin farklı fıkralarını ihlal ettiğini düşünelim. Bu halde fail, bu fıkralardan, örneğin failin a, b ve c fıkralarını aynı anda ihlâl etmesi halinde, fail daha ağır yaptırımı düzenleyen b fıkrasındaki cezadan sorumlu tutulacaktır. Başka bir ifade ile, ceza belirlenirken Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suç ve cezalarını düzenleyen 359'uncu maddesinin ihlâl edilen düzenlemelerinden hangisi için daha ağır bir ceza öngörülmüşse o uygulanır. Yani, failin tek bir suç işleme kararı ile bentleri ayrı ayrı ihlâl etmesi halinde faile ağır olan ceza verilir ve ceza Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi uyarınca arttırılır⁵³². Yani başka bir ifade ile, tek fiil ile birden fazla kaçakçılık suçu işlenmesi halinde, fikri içtima hükümleri uygulanarak ceza muhatabına tek ceza verilmesi gerekir⁵³³.

Türk Ceza Kanunu'nda tanımlanan suçların bir kısmı vergi suçları ile benzerlik göstermektedir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçu ile özel evrakta sahtecilik (TCK.m.207) ve resmî evrakta sahtecilik (TCK.m.204) suçları ile vergi mahremiyetini ihlâl suçu ile verileri hukuka aykırı olarak verme veya ele geçirme suçu (TCK.m.136) arasında bağlantı gündeme gelebilir.

Vergi kaçakçılığı suçunun unsurları aynı zamanda Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinde yer alan özel evrakta sahtecilik suçunun ve 204'üncü maddesinde

⁵³¹ Çavuş, s. 213.

⁵³² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 136; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, 257; Şenyüz, s. 496.

⁵³³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 135; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 565.

yer alan resmî belgede sahtecilik suçunun unsurları ile örtüştüğünde, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler özel düzenleme olduğundan fail, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılacak; eğer fiilin vergi kaçakçılığı suçunu teşkil etmediği anlaşılsa bu defa Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci veya 204'üncü maddesine göre cezalandırma gündeme gelecektir⁵³⁴. Fiilin, özel belgede sahtecilik mi yoksa vergi kaçakçılığı suçunu mu oluşturduğunun tespitinin, suça konu belgenin vergisel işlemler için hazırlanmış veya kullanılmış olup olmadığına göre yapılacağı ifade edilmektedir⁵³⁵.

Ayrıca, kaçakçılık suçları ile Sermaye Piyasası Kanunu'nda⁵³⁶ düzenlenen suçların tek fiil ile ihlâl edilmesi mümkündür (SPK.m.112/1-a,b, 2/b, c). Bu durumda fail hem Vergi Usul Kanunu hem de Sermaye Piyasası Kanunu'na göre suç işlemiş olmakla birlikte, verilecek ceza bakımından içtima hükümleri uygulanır ve fail kanunda öngörülen en ağır cezadan sorumlu tutulur⁵³⁷.

Vergi mahremiyetini ihlâl suçu ile başka suçların aynı fiil ile aynı anda işlenmesi halinde (örneğin bilgilerin maddi bir menfaat karşılığında verilmesi sebebiyle ayrıca meydana gelen rüşvet suçu) en ağır cezayı gerektiren suçtan sorumluluk söz konusu olacak; failin bir suçu işlemek için başka bir suç daha işlemesi durumunda ise (bilgileri edinmek için bilişim sistemlerine girmesi nedeniyle meydana gelen bilişim sistemine girme suçu) tüm suçlardan sorumlu tutulacaktır⁵³⁸. Vergi mahremiyetini ihlâl suçunun, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre cezalandırılması kuralını, Türk Ceza Kanunu'nun verileri hukuka aykırı olarak verme eyleminin ihlali ile birlikte değerlendirecek olursak, failin tek fiili ile farklı kanun normlarını ihlâl etmesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 136'ncı maddesi ile 239'uncu maddesi arasında Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre fikri içtima kuralı uygulanacak olduğunda, faili daha ağır ceza gerektiren 136'ncı maddeden sorumlu tutmak gündeme gelecektir. Bu durumda 'vermek' ve 'yaymak' eylemleri vergi mahremiyetini ihlâl etmek olarak değerlendirildiğinde ve verilen ve/ya da yayılan bilgi

⁵³⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 136, 137; Taştan, s. 442; Çavuş, s. 56; Yarg. CGK. 12/11/1990 tarih ve E. 1990/6-17, K. 190/268; Yarg. 9. CD. 15/09/1993 tarih ve E. 1993/2288, K. 1993/3407, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (8/11/2023).

⁵³⁵ Çavuş, s.58.

⁵³⁶ 6362 sayılı ve 6/12/2012 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu, (RG. 30/12/2012 – 28513).

⁵³⁷ Şenyüz, s. 496.

⁵³⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 138, 346; Saban, s.413; Şenyüz, s. 496.

‘kişisel’ veri mahiyetinde olduğunda, bu aşamada kişisel verilerin sadece gerçek kişilerin verileri olabileceğini, tüzel kişilerin verilerinin, gerçek kişiler ile ilişkilendirilmedikçe bu kapsamda değerlendirilmediğini belirtmek gerekir, fail Türk Ceza Kanunu’nun 44’üncü maddesindeki içtima kuralı uyarınca Türk Ceza Kanunu’nun 136’ncı maddesinde sorumlu tutulacaktır.

Tek fiil ile hem kaçakçılık suçu işlenmesi hem de vergi zıyana neden olunması ile tek fiil ile birden çok kaçakçılık suçunun işlenmesi hallerinde Vergi Usul Kanunu’nun 340’ıncı ile 359’uncu maddeleri önem arz etmektedir. Bu kapsamda, tek bir fiilden dolayı hem kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmiş hem de verginin zıyaa uğratılmış olması halinde hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idarî para cezası uygulanabilecektir. Söz konusu cezalar farklı türde olduklarından ve farklı yargı mercilerini ilgilendirdiklerinden birleşmeleri düşünülemez⁵³⁹. Bu konuya dair açıklamalara ikinci bölümde ‘Tek Fiilin Farklı Türden Cezaları İlgilendirmesi’ başlığı altında yer verilmiştir.

3. Ayrı Fiiller ile Birden Çok İhlâl Gerçekleştirilmesi Halinde Failin Sorumluluğu

Bir kimsenin ayrı ayrı fiiller ile birden çok suç işlemesi halinde işlediği her suç bakımından ayrıca cezalandırılacaktır. Hal böyle olmakla birlikte bu durum vergi kaçakçılığı suçları bakımından özellik arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından, ayrı fiiller ile birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi halinde doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Literatürdeki bir görüşe göre kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli bir suç olması nedeniyle ihlâl edilen bentler veya fiiller kadar değil tek bir ceza uygulanması ancak ceza miktarı belirlenirken asgari sınırın üzerine çıkılması gerektiği ifade edilmektedir. Örneğin, hem defter ve belgeleri yok eden hem de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen faile iki farklı vergi kaçakçılığı suçundan değil, tek suç nedeniyle cezai yaptırım uygulanacaktır. Bunun zincirleme suç ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Diğer görüşe

⁵³⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 135; Candan, **Vergisel**, s.161.

göre ise Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesi⁵⁴⁰ uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanarak cezanın daha sonraki fiiller nedeniyle arttırılarak verilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁵⁴¹. Yani ikinci görüşe göre, failin birden fazla hareketi Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde tanımlanan birden fazla seçimlik hareketlere ilişkin ise, zincirleme suç hükümlerinden hareketle arttırılmış ceza uygulanacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında, ayrı fiiller ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinde sayılan eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde birinci görüşe göre, kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suç olarak sayılacak ve faile tek bir ceza uygulanacak; ikinci görüşe göre ise faile verilecek ilk ceza daha sonraki eylemler nedeniyle arttırılacaktır⁵⁴².

Ayrı fiiller ile gerçekleştirilen ihlâlde, failin tek suç işleme iradesi ile hareket edip etmediğinin araştırılarak buna göre cezalandırma yapılması daha adaletli olacaktır. Bu kapsamda, aynı suç işleme kastı olmaksızın farklı zamanlarda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ihlâl edilmesi halinde tek suçun değil, ayrı suçların oluştuğunun kabul edilmesi yerinde bir yaklaşım olacaktır⁵⁴³.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki, özel belgede sahtecilik suçu ile resmî belgede sahtecilik suçları Türk Ceza Kanunu'nda seçimlik hareketli bir suç olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, her bir hareketi yapılması halinde birden fazla suçun işlendiği gibi bir sonuca ulaşılmayacak, birden fazla hareket bir arada yapılırsa da suç tek sayılacak ve ceza yukarı sınırdan tayin edilebilecektir⁵⁴⁴. Yargıtay kararlarında ise, sahte sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu kabul ederek, bu durumda faillerin iki defa cezalandırılması gerektiğine hükmetmektedir. Yargıtay'ın, her iki suçun da oluştuğunun kabul edilmesine rağmen, hangi suç bakımından neye karar verildiği gösterilmeden, Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesinden bir kez verilen cezaya Türk Ceza Kanunu'nun

⁵⁴⁰ Zincirleme suç başlıklı bu madde “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.” düzenlemesine sahiptir.

⁵⁴¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, 134, Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 257; Bayraklı, **Vergi Ceza**, s. 140.

⁵⁴² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 134; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 565; Bayraklı, s. 40; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 257.

⁵⁴³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 134; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 565.

⁵⁴⁴ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 151.

43'üncü maddesinin uygulanmasının usul ve yasaya uygun olmadığına yönelik içtihatları mevcuttur⁵⁴⁵.

Diğer yandan Yargıtay, farklı takvim yıllarında işlenen aynı kaçakçılık fiillerinin birbirinden bağımsız ayrı suçlar oluşturacağını, dolayısıyla failin her bir suç bakımından ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini kabul etmektedir. Aynı takvim yılı içerisinde değişik tarihlerde birden fazla işlenen aynı kaçakçılık fiillerinin ise her takvim yılı yönünden ayrı ayrı zincirleme suç şeklinde işlendiğini kabul etmektedir. Bu durumda, faile tek bir ceza verilecek ancak cezası artırılacaktır⁵⁴⁶. Takvim yılı esaslı uygulama, suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olabileceği ve adaletsiz sonuçlara neden olabileceği gerekçesi ile literatürde eleştirilmektedir.

4. Zincirleme (Müteselsil) Suç Halinde Failin Sorumluluğu

Zincirleme suç başlığını taşıyan, Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre tek fiil ile aynı suçun işlenmesi halinde ve aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiil ile işlenmesi hallerinde suç tek kabul edilecek ancak faile verilecek ceza arttırılacaktır. Başka bir ifade ile tek suç işleme iradesi kapsamında aynı suçun aynı mağdura karşı birden fazla defa işlenmesi veya birden fazla kişiye karşı tek fiil ile işlenmesi halinde *müteselsil suç* oluşacaktır (TCK.m.43). Bu durumda fail, belli oranda artırılmış tek bir cezadan sorumlu tutulacaktır.

Örneğin, vergi mahremiyetini ihlal suçu bakımından, vergi dairesi çalışanının birden fazla mükellefe ait vergi bilgilerini aynı dosya ile basına sızdırması veya bir mükellefin işleri ile ilgili olarak düzenli bir şekilde rakip firmaya bilgi verilmesi bu durumlara örnektir⁵⁴⁷. Başka bir örnek olarak, mükellefin hata düzeltme dilekçesini yazan memurun daha sonra da dava dilekçesini yazması halinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu zincirleme olarak işlenmiş olacaktır⁵⁴⁸. Aynı takvim yılı içerisinde

⁵⁴⁵ Yarg. 11. CD. 10.12.2013 tarih ve E. 2012/16141, K. 2013/18805; Yarg. 11. CD. 15/12/2014 tarih ve E. 2014/3276, K. 2014/21649; Yarg. 11.CD. 1/12/2014 tarih ve E. 2014/2659, K. 2014/20506; Yarg. 11.CD. 1/12/2014 tarih ve E. 2014/2664, K. 2014/20509; <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (6/11/2023).

⁵⁴⁶ Çavuş, s. 220; Yarg. 11.CD. 3/9/2013 tarih ve E.2012/6781, K. 2013/11951; Yarg. 11. CD. 6/10/2014 tarih ve E. 6/4/2014 tarih ve E.2012/29531, K. 2014/16698; Yarg. 11. CD. 12/9/014 tarih ve E. 2012/27847, K. 2014/14771; Yarg.11.CD. 9/9/2014 tarih ve E. 2012/24579, K. 2014/14441; Yarg. 11.CD. 22/10/2014 tarih ve E.2012/23922, KÇ 2014/17220, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (7/11/2023).

⁵⁴⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.136.

⁵⁴⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 137.

birden fazla sahte fatura düzenleyen fail de yine zincirleme suç hükümlerine göre cezalandırılacaktır⁵⁴⁹. Vergi Usul Kanunu'nun açık hükmün uyarınca, mükellefin özel işlerini yaparken aynı zamanda vergi zıyına yol açılması halinde fail ayrıca vergi cezasından sorumlu tutulur.

D. Vergi Suçlarında Tekerrür Halinde Ceza Sorumluluğu

Tekerrür daha önce kabahat/suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin belirli bir süre içerisinde yeniden kabahat/suç işlemesi halinde infazının ağırlaştırılması sonucunu doğuran bir nedendir. Bu anlamda tekerrür, kabahat/suç işlemekte ısrar eden bir kimsenin cezasının mükerrirlere özgü infaz rejimi ile çektilmesi anlayışına dayanır.

Vergi Usul Kanunu, tekerrürü sadece vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri bakımından düzenlemektedir. Bu kapsamda, vergi suçları bakımından, genel kanun olan Türk Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır⁵⁵⁰. Zira Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca, "bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır" (TCK.m.5).

Tekerrür, Türk Ceza Kanunu'nun 58'inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, vergi suçlarında tekerrürden bahsedebilmek için, fail hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyetin bulunması ve kesinleşen bu ceza mahkûmiyetinin sonradan ortadan kalmamış olması gerekir. Cezanın ertelenmiş olması, özel af ve koşullu salıverilme hallerinde, ceza zamanaşımı halinde, cezanın kesinleşmesinden sonra şikâyetten vazgeçme durumunda tekerrür varlığını koruyacaktır. Genel af, ön ödeme, fiilin suç olmaktan çıkarılması, hüküm kesinleşmeden şikâyetten vazgeçme ise tekerrüre esas alınmayacaktır. Başka bir ifade ile, kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün

⁵⁴⁹ Yarg. 11. CD. 2/12/2014 tarih ve E. 2014/9251, K. 2014/20671; Yarg. 11.CD. 28/11/2014 tarih ve E. 2014/30012, K. 2014/20466; Yarg. 11.CD. 25/6/2014 tarih ve E. 2014/23716, K. 2014/12540; Yarg. 11. CD. 1/10/2014 tarih ve E. 2012/29847, K. 2014/16061, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (6/11/2023).

⁵⁵⁰ Candan, "Vergi Suçu Algılaması", s.162; Yarg. 9. CD 13.6.1994 tarih ve E.1994/2402, K.1994, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (7/11/2023).

sonuçları ile ortadan kaldırmayan sebepler, kesinleşmiş mahkûmiyetin tekerrüre esas alınmasına engel teşkil etmez⁵⁵¹.

Fail hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanması için aranan diğer bir şart ise tekerrür süreleri içerisinde yeni bir suçun işlenmesidir. Suçun, aynı türden olması fark etmez⁵⁵². Ayrıca, diğer bir şart olarak, faile yeni suçtan dolayı hapis cezası mahkûmiyeti verilmiş olmalıdır.

Sonuç olarak, fail tekerrür durumunda, sorumlu tutulduğu cezasını mükerrirlere özgü infaz rejimi ile çekecek ve hakkında daha uzun bir koşullu salıverilme süresi uygulanacaktır.

⁵⁵¹ Ahmet Bozdağ. Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 109-115.

⁵⁵² Bozdağ, s. 116-118.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CEZALARINDAN SORUMLULUĞU KISMEN VEYA TAMAMEN KALDIRAN HALLER

I. KUSURLULUĞU KALDIRAN HALLER

A. Genel Açıklama

Ceza hukuku bakımından fail tarafından işlenen bir hareketin cezalandırılabilmesi için failin kusur yeteneği bulunmalı yani fail kusurlu⁵⁵³ olmalıdır. Kabahatler hukuku bakımından da kusur değerlendirmesi fail hakkında yapılan bir değerlendirme olup, fail kusurlu değilse hakkı da idarî yaptırım uygulanamaması sonucunu doğurur. Bu nedenle ceza hukukunda geçerli olan kusursuz ceza olmaz ilkesi, kabahatler hukukunda kusursuz idarî para cezası olmaz şeklinde ifade edilebilir⁵⁵⁴.

Kusurluluk, hem kabahatler hem de suçlar bakımından cezalandırma için gerekli bir unsurdur. Ancak bazı durumlarda faile ait bir özellik onu kusurlu hareket etme yeteneğinden yoksun bırakır⁵⁵⁵. Belirmek gerekir ki, kusuru kaldıran hallerin varlığı halinde idarî yaptırım uygulanmayacaksa da bu durum idarî tedbirlerin uygulanmasına engel değildir⁵⁵⁶.

Ayrıca, mazeret nedenlerinden de failin kusuru etkilenmekte, haksızlık ve kusurunun içeriği azalmakta ve fakat tamamen ortadan kalkmamaktadır⁵⁵⁷. Mazeret nedenlerinin mevcudiyeti halinde fail cezaya layık olma sınırına ulaşmadığından faile

⁵⁵³ Ceza hukuku bakımından kusurluluk “fail tarafından gerçekleştirilen haksızlığın kendisine bir değer yargısı olarak subjektif anlamda isnadıyla” anlamına gelir.: Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 223; Başka bir tanımla kusurluluk, failin hukuka uygun davranma imkânı varken, hukuka karşı gelmesi, haksızlığı seçmesi, nedeniyle hakkında yapılan kınama yargısıdır.: Koca, Üzülmüş, s. 314; Kusur yeteneği, yanlış ile doğruyu haklı ile haksızı ayırtabilme ve buna göre hareket edebilme yeteneğidir: Demirbaş, s. 369.; Fail, kastılı veya taksirli davranabilmek için böyle davranma yeteneğine sahip olmalı ve bu bakımdan anlama ve isteme iradesi bulunmalıdır: Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 223, 224; Demirbaş, s.369.

⁵⁵⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 215.

⁵⁵⁵ Kangal, **Kabahatler**, s. 426.

⁵⁵⁶ Ali Pehlivan, **Kabahatler Hukukunun Genel Esasları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s. 276.

⁵⁵⁷ Selman Dursun, “Türk Ceza Hukuku’nda Emrin İfâsının Hukukî Niteliğinin Alman ve İtalyan Ceza Hukuku’yla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVIII, Y. 2014, S. 2, 2014, ss.203-252, s. 205.

ceza verilemez⁵⁵⁸. Kabahatler Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca mazeret nedenlerinin kabahatler hukuku bakımından uygulaması gündeme gelebilir. Zira Kabahatler Kanunu'nun 12'nci maddesinde kusurluluğu ortadan kaldıran hallerden bahsetmekte ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁵⁵⁹ 223/3'üncü maddesinde kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gereken haller arasında mazeret nedenleri sayılmaktadır. Dolayısıyla, mazeret nedenleri Kabahatler Kanunu'nun 12'nci maddesi gereği kabahatler hakkında da uygulanmalıdır⁵⁶⁰.

Hareketin suç veya kabahat teşkil ederek faile ceza verilmesi için gerekli olan diğer bir husus hukuka aykırılıktır⁵⁶¹. Hukuka aykırılık "belli bir normda belirtilen emir veya yasağa aykırı hareket edilmesi kuralına aykırılık" olarak tanımlanmaktadır. Bir hareket tipe uygun olmakla, hukuka da aykırı kabul edilmektedir⁵⁶². Tipe uygun fiil ancak hukuka aykırı olduğu takdirde ve haksızlık teşkil eder ve cezalandırılabilir hale gelir⁵⁶³.

Kabahatler Kanunu'nu 12'nci maddesine göre, Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri, aksine hüküm bulunmadıkça kabahatler bakımından da geçerlidir. Yani, aksine hüküm bulunması halinde, örneğin kabahati düzenleyen kanun ilgili hukuka uygunluk nedeninin uygulanmayacağını belirtmişse veya farklı bir hukuka uygunluk nedeninin uygulanacağı belirtilmişse özel düzenleme uygulama alanı bulur⁵⁶⁴.

Bu başlık altında yer verilecek haller, aslında ceza hukuku doktrininde kusur yeteneği (*kusura etki eden haller*) ve mazeret nedenleri ile hukuka uygunluk nedenleri şeklinde sınıflandırılmaktadır. Ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan bu hallerden bazılarının kusura etki eden haller mi yoksa hukuka uygunluk nedenleri

⁵⁵⁸ Adem Sözüer, "Yeni Türk Ceza Kanununun Uygulanmasında Sorular ve Cevaplar", **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 6, 2006, ss.227-237, s. 231; Başaran Yavaşlar, "Değişim", s. 79.

⁵⁵⁹ 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, (RG. 17.12.2004 – 25673).

⁵⁶⁰ Rençber, s. 414.

⁵⁶¹ Koca, Üzülmüş, s. 302; Kangal, **Kabahatler**, s. 192; Rençber, s. 391; Özgenç, s.265; Özbek, Doğan, Bacaksız, s.193.

⁵⁶² Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 193.

⁵⁶³ Kangal, **Kabahatler**, s.192.

⁵⁶⁴ Rençber, s. 393; Kangal, **Kabahatler**, s. 194; Türk Ceza Kanununda, *Yaş Küçüklüğü* (TCK.m.31) ve *Akıl Hastalığına* (TCK.m.32) ek olarak *Sağır-Silsizlik* (TCK.m.33) ve *Geçici Nedenler- Alkol Veya Uyuşturucu Madde Etkisi Altında Olma* (TCK.m.34) kusura etki eden haller olarak düzenlenmiştir. Kabahatler Kanununda, yaş küçüklüğüne ve akıl hastalığına ilişkin hükümler ayrıca 11'inci maddede düzenlendiğinden bu konulara ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulama alanı bulmayacaktır.

olarak mı değerlendirilmesi gerektiği hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Ceza sorumluluğuna etki eden bu hallerin ceza hukuku doktrininde hangi sınıflandırmaya dahil edildiği hususunda temel açıklamalara ilgili başlık altında yer verilmekle birlikte Tezin konusu ve kapsamını aşmamak maksadıyla, cezalandırılabilirliğe etki eden söz konusu halleri kusur yeteneğini (*kusurluluğu*) kaldıran haller başlığı altında izah etmekle yetinilmiştir.

Vergi Usul Kanununda failin fiili işlemesine rağmen kendisine kusur atfedilemeyeceği haller, *Zorunluluk*, *Yanılma* hali (VUK.m.369, 413) ve *Mücbir Sebep* halleri (VUK.m.13) olacak ve bu durumlarda faile ceza kesilmeyecektir⁵⁶⁵.

B. Zorunluluk Hali

Zorunluluk, ceza hukukunda bir görüşe göre hukuka uygunluk nedeni⁵⁶⁶, diğerine göre kusurluluğu⁵⁶⁷ etkileyen bir hal olarak değerlendirilmektedir⁵⁶⁸.

⁵⁶⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 209, 351; Şenyüz, s. 276, 298.

⁵⁶⁶ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku**, 19. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 473; Yener Ünver, “YTCK’da Kusurluluk”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl:1, 2006/1, ss.37-73, s. 59; Soyaslan, s. 356; Centel, Zafer, Çakmut, s. 312; Demirbaş, s. 320; “Korunan hukuksal yarar, ihlâl edilen hukuksal yarardan önemli derecede üstünse hukuka uygunluk nedeni olarak zorunluluk hali, her iki yarar eşit ya da aralarında önemli derecede bir farklılık yok ise, mazeret nedeni olarak zorunluluk hali söz konusudur”: Kangal, **Kabahatler**, s. 197

⁵⁶⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 243; Artuk, Gökçen, Yenidünya, s. 372; Özgenç, s. 489; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 25. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 379, 380; Koca, Üzülmüş, s. 347; “Bir olayda mazeret sebebinin varlığı halinde; işlenen fiil haksızlık teşkil etme niteliğini korumaktadır. Buna karşılık söz konusu haksızlığı gerçekleştiren şahıs, zaruret halinin varlığı dolayısıyla, kusurlu addedilmemektedir”: Özgenç: s. 490; “Mazeret sebepleri kusuru kaldıran veya azaltan sebeplerden farklıdır. Mazeret sebepleri, kusuru kaldıran sebeplerin bir değişik hali kabul edilebilirse de ikisi arasında önemli bir fark vardır: Mazeret sebeplerinde kusurun azalması, haksızlığın azalması sebebiyle gözden uzak tutulamayacak ölçüde faili harekete geçiren sebebin etkisiyle bağlantılıdır. Diğer bir deyişle mazeret sebeplerinde kusurun azalmasına yol açan şey, faili harekete geçiren dürtü, saiktir. Bu, onun aynı zamanda haksızlık içeriğini de azaltır. Kusurun azaldığının kabul edilmesi için kusurun ortadan kalkmasına gerek bulunmaz. Şayet kusur bu ölçüde azalmışsa, artık hareketin kusurlu olmasına rağmen cezalandırılmasına gerek bulunmaz”: Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 239; “TCK’nın 25’inci maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenen zorunluluk halinin hukukî niteliğinin, ‘kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olduğu’ maddenin gerekçesinde açıkça belirtilmiştir. Ayrıca CMK’nın 223’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının b bendinde, bir olayda zorunluluk halinin bulunması durumunda mahkemenin kusurun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verileceği ifade edilmiştir”: Koca, Üzülmüş, s. 348; “...Yeni sistemde başlıca dört hukuka uygunluk nedeninden bahsedilmektedir. Bunlar; meşru savunma, hakkın kullanılması, kanun emrini ifa ve ilgilinin rızasıdır... Yine 765 sayılı Yasadaki durumdan farklı olarak, 5237 sayılı Yasada hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmemiş olan zorunluluk hali için de bu maddenin (TCK.m.27) uygulanma şansı bulunmamaktadır”: Yarg. CGK. 26.02.2008 tarih ve E.2007/1-282, K.2008/37.

⁵⁶⁸ Zorunluluk halinin hukukî niteliği hakkındaki görüşler için bkz. Zeynel T. Kangal, **Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, (Zorunluluk Durumu), s.31 vd., s.165 vd., 434 vd.

Zorunluluk halinin vergi ceza hukuku bakımından uygulanabilirliği oldukça kısıtlı olmakla beraber, kişinin iflasının örneğin sosyal ve siyasal sebepler ile kendisinden bağımsız olarak meydana gelmiş olması ve vergisini tam beyan edip ödemesi hâlinde, iflas edeceğini düşünerek kazancını hiç beyan etmemiş veya eksik beyan etmiş olması halinde kişinin böyle bir zorunluluktan yararlanabileceği tartışılabilir⁵⁶⁹ dahi, kişinin vergi suçu işlemiş olması halinde ortaya çıkacak olumsuz durumunun iflas etmesi durumunda ortaya çıkacak olumsuzluktan daha az olduğunu söylemek güçtür⁵⁷⁰. Kaldı ki, bulunduğu zor duruma kendi kusurlu davranışı veya hukuka aykırı eylemi ile düşmemiş mükellefin iflas etmemek için vergi suç veya kabahati işlemekten başka bir kurtulma yolu bulunmadığının savunulması, basiretli bir tacirin iflasında kendi kusurunun bulunmadığını ispat etmesinin ekonomik kriz zamanlarında dahi oldukça zor olduğu göz önünde bulundurulduğunda, iflasa tabi olmayan mükellefler bakımından eşitsizliğe sebep olabilecek, hukuka aykırı davranmayı teşvik edebilecek ve adaletsiz bir uygulamaya sebep olabilecek mahiyettedir⁵⁷¹.

Karşılaştırmalı hukukta yukarıda belirtilen zorunluluk halinin karşılığı bulunmaktadır. Örneğin, Alman Hukukunda kişi fatura üzerinde gösterilen vergiyi ödeme güçlüğünde bulunması nedeniyle ödemeyecek halde ise hakkında yaptırım uygulanmayacaktır⁵⁷². Benzer şekilde Finlandiya Hukukunda da aciz halinde olunması halinde vergi ödememek istisna kapsamındadır⁵⁷³.

C. Hata (Yanılma) Halleri

Kabahatler Kanunu'nun Türk Ceza Kanununun hata hallerine ilişkin hükümlerinin, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanır şeklindeki

⁵⁶⁹ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1988, ("Vergi Suçları"), s.25.

⁵⁷⁰ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethem Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.199.

⁵⁷¹ Rençber, s. 418, 419; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 325, 326; Erman, **Vergi Suçları**, No:76, Oktar, s. 376.

⁵⁷² Roman Seer, "Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri", **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss.221-233, s. 227.

⁵⁷³ Finlandiya Ceza Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası: https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1889/en18890039_19951010.pdf, (11.04.2023).

10'uncu maddesinin atfıyla Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca "İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz". Dolayısıyla, kabahatin ve suçun maddî unsurlarına dahil olan hareket, netice, nedensellik bağı ve objektif isnadiyet, failin ve mağdurun özellikleri, kabahatin konusu hakkında somut olaydaki bilgisizliğin, eksik veya yanlış tasavvurun kastı ortadan kaldıracak sonucuna ulaşılmaktadır⁵⁷⁴. Bu düzenlemenin ayrıca, Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde düzenlenen kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı ilkesinin yumuşatılması olduğunu söylemek mümkündür⁵⁷⁵.

Vergi mevzuatının, konunun ilgililerinin dahi anlamakta zorlanabileceği ölçüde karmaşık yapısı göz önünde bulundurularak, Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde; yetkili mercilerin mükellefe yazılı olarak yanlış izahatta⁵⁷⁶ bulunmaları veya bir içtihat değişikliğine gidilmiş olması durumunda failin vergi cezasından sorumlu tutulmayacağı ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmektedir. Çünkü bu durumda fail, idarenin yanlış bilgilendirmesi sonucunda kaçınılmaz hataya düşmekte ve kusuru ortadan kalkmaktadır⁵⁷⁷. Bu kapsamda, yetkili idarî makamların genel

⁵⁷⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 190,191.

⁵⁷⁵ Rençber, s. 422; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.210, 352.

⁵⁷⁶ Belirtmek gerekir ki bu hata halinin gerçekleşmiş sayılması için mükellefe izahatın yazılı olarak yapılmış olması gerekir. Ancak, yetkili idare tarafından gösterilen müsamahanın (veya göz yummanın) da her ne kadar idarî bir izni ifade etmese de, çok başvurulan bir idarî pratik halini alması halinde, güvenin korunmasından faydalanacağı ifade edilmektedir: Kleszczewsk, **Ordnungswidrigkeitenrecht**, No.373'ten aktaran Kangal, **Kabahatler**, s. 227,228.

⁵⁷⁷ Taşdelen, s.88-90; "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları halinde vergi cezası kesilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Uyuşmazlık konusu olayda, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne davalı idareye gönderilen faiz geliri elde edenlere ilişkin listede, davacının da 2001 yılında 26.7.2001 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizi nedeniyle 35.235.953.880 TL menkul sermaye irad elde ettiğinin belirtilmesi üzerine davacıya beyana çağrı mektubu gönderildiği, davacının bu yazı nedeniyle ihtirazi kayıt koymaksızın gelir vergisi beyannamesini verdiği ve tahakkuk işlemi yapılarak ayrıca vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır. Mahkemece verilen ara karar üzerine Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Sivas Şubesi tarafından gönderilen 27.4.2005 günlü ve 4308 sayılı yazı ve ekinde davacının 2001 yılında elde ettiği faiz gelirinin 26.7.2001-31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilmiş olan Hazine bonosuna ilişkin olduğu görüldüğünden, davacının elde ettiği menkul sermaye iradının Gelir Vergisi Kanununun anılan geçici 59'uncu maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu açıktır. Bu durumda, davacının beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubuyla davalı idarece beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanunu'nun anılan 369'uncu maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yanıtlanması hali gerçekleşmiş olduğundan davacı adına vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, davacı adına kesilen vergi ziya cezasının kaldırılması gerekirken, aksi yönde verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir.": Dş. 4D. 22. 12.2005 tarih ve E.2005/1195, K.2005/2537, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023); Karakoç bu durumda, mükellefin kanun emrini ifa şeklindeki hukuka uygunluk nedeni içerisinde bulunduğunu ifade etmektedir: Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 345; Bu durumda suçun manevî unsurunun oluşmadığından bahisle hareketi ve hareketi neticeyi meydana getiren kişiye ceza kesilmeyecektir: Candan, **Vergi Suçu**, s.65.

yazılı açıklamaları ve düzenlemeleri ve/ya da özeldir verdikleri cevaplara göre işlem yapan mükellefin, idarenin görüşüne uygun davranmış olması, başka bir ifadeyle idarece yanıtılması halinde, kusurluluğundan bahsedilemeyeceği için kendisine yaptırım uygulanmaması gerekir⁵⁷⁸. YALTI bu konunun, çelişkili davranma yasağı ve haklı beklenti ilkesi çerçevesinde düşünülmesi gerektiğini ifade etmektedir⁵⁷⁹.

Hal böyle olmakla birlikte Danıştay bir kararında Maliye Bakanlığında yayımlanan genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve özelgelerle yapılan değişikliklerin yanılma halini kapsamayıp sadece tereddütlerin giderilmesine ilişkin bulunduğunu belirterek, Vergi Mahkemesi'nin, özelve dayanarak gerçekleştirmiş bulunduğuy eylemi nedeniyle mükellefe uygulanan vergi ziyayı cezasının hukuka aykırı olduğu yönündeki kararı hukuka uygun bulmamıştır⁵⁸⁰.

Mahkeme kararlarına duyulan güven ile yapılan iş ve işlemler de tıpkı idarî makamlar tarafından verilen bilgilere duyulan güvenle yapılan iş ve işlemler gibi korunurlar⁵⁸¹. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin 2'nci fıkrası, bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin yargı içtihatlarının değişmesi sonucunda, failin işlediği vergi kabahati bakımından kaçınılmaz hatası nedeniyle sorumluluğu bulunmadığını ifade eder. Danıştay da içtihatlarında devamlılık aramakta, sadece bir içtihadı dayanılması halinde yanılmadan faydalanılamayacağını ancak, istikrar kazanmış uygulamaların sonradan değişmesi durumunda yanılma halinde faydalanılabileceğini kabul etmiştir. Ancak bu durumda yanılmaya konu eylemin, içtihat değişikliğinden önce gerçekleşmiş olması gerekmektedir⁵⁸². Anayasa Mahkemesi de, üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi işlemine karşı açılan iptal davasının içtihat farklılıkları nedeniyle reddedilmiş olmasını adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir⁵⁸³.

⁵⁷⁸ Şenyüz, s. 431.

⁵⁷⁹ Billur Yaltı, "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Özelinde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış", **Prof. Dr. Sadık Kırbaşı'a Armağan**, Es Yayınları, İstanbul, 2011, ss.316-336, s.335.

⁵⁸⁰ Dş. 3.D., 20.02.2007 tarih ve E. 2006/1519, K.2007/448, <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-2006-1519-k-2007-448-t-20-02-2007-danistay-3-daire-karari/616312/>, (19/10/2023).

⁵⁸¹ Kleszczewski, **Ordnungswidrigkeitenrecht**, No.373'ten aktaran Kangal, Kabahatler, s. 228.

⁵⁸² Dş. 11.D., 03.11.1998 gün ve E.1998/881, K.1998/3608, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, (19/10/2023).

⁵⁸³ "3065 sayılı Kanun 1984 tarihinden beri yürürlüktedir. Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir

Dolayısıyla, vergi ceza hukukunda, hata (yanılma) hali, failin fiili işlemesine rağmen kendisine kusur atfedilmeyeceği bir haldir. Hatasının kabul edilebilir bir durum olması için fail, gerçekleştirdiği fiilin hukuk düzenini ihlâl ettiğini ve bu nedenle de hukuken yasak olduğunu bilmemelidir⁵⁸⁴. Fail, hareketini haksızlığı konusunda şüphe duymuş, böylece hareketin yasaklanmış olmasını olası saymış ve bunu kabullenerek eylemi gerçekleştirmiş ise bu durumda artık yasak hatasından faydalanamaz⁵⁸⁵. Hata kaçınılmaz ise failin sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla failin hakkında idarî yaptırım veya ceza uygulanmayacaktır. Ancak, hata kaçınılabilir olduğu takdirde, fail hakkında işlemiş olduğu fiilden dolayı yaptırım kararı verilebilecek veya cezaya hükmolunabilecektir. Bununla birlikte bu durum, kusurun içeriğinde azalma meydana getirdiğinden alt ve üst sınırları kanunda gösterilmiş olan cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulmalıdır (KabK.m.17/2, TCK.m.61)⁵⁸⁶.

Vergi suçları ve kabahatleri bakımından, yanıltılmış kişinin kasıtlı bir davranışından söz edilemeyeceğinden, kendisine kusur atfedilemeyen bir kimsenin bundan sorumlu tutulması da mümkün olmayacaktır⁵⁸⁷. Hal böyle iken, özellikle ticaret yaşamının spesifik alanlarında operasyonlarını yürüten kimselerin kendileri ile ilgili kuralları incelemeleri yükümlülüklerinin bulunduğu kabulü karşısında, bu kimseler özel koşullara bağlı olarak kendilerini ilgilendiren düzenlemelerin değişen hüküm ve şartlarına ilişkin olarak da kendilerini güncel tutmakla yükümlüdürler. Bu yükümlülüklerini yerine getirmeyerek hatalarından faydalanmalarının kabul edilemeyeceği ihtimali de her zaman göz önünde bulundurulmalıdır⁵⁸⁸.

Hatadan faydalanma hususunda mükellef, vergi sorumlusu ile vergi ödevlileri arasında özel bir değerlendirme yapmak gerekirse; mükellef veya vergi sorumlusu olmayan vergi ödevlilerinin bu hatalarından yararlanmaları daha olası görünmektedir. Yine mükellefler ile vergi sorumluları arasında özel bir değerlendirme yapıldığında

süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır. 54. Açıklanan gerekçelerle başvurunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar verilmesi gerekir.”: AnyM. 09.06.2020, 2015/4225, (RG.15.09.2020-31245).

⁵⁸⁴ Kangal, **Kabahatler**, s. 226.

⁵⁸⁵ Akbulut, s. 388.

⁵⁸⁶ Kangal, **Kabahatler**, s.226.

⁵⁸⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 352.

⁵⁸⁸ Kangal, **Kabahatler**, s. 227.

ise, mali müşavirlerden hizmet alan büyük ölçekli tüzel kişilerin bu hatalarından faydalanmaları, özellikle özelge⁵⁸⁹ kurumunun varlığı karşısında pek mümkün gözükmemektedir. Ancak, daha küçük ölçekli mükellefler bakımından mükellef özelinde bilgi, tecrübe değerlendirmesi de yapılarak hatadan faydanılıp faydalanılamayacağını değerlendirilmesi daha adaletli olacaktır⁵⁹⁰.

Danıştay'ın eskiden vermiş olduğu kararlarında, kusur cezası⁵⁹¹ döneminde mükellefin iyi niyetli olmakla birlikte vergi kanunlarını yeterine iyi bilmemesinin veya yoruma açık hallerde vergi kaçırma kastının bulunmaması halinde daha az ceza gerektiren bir hal olduğuna işaret ettiği içtihatları mevcuttur⁵⁹².

Ç. Mücbir Sebep

Vergi Usul Kanunu'nun 373'üncü maddesi uyarınca kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin meydana geldiği malum ise veya tevsik ve isbat olunursa vergi cezası kesilmez. Bu bakımdan mücbir sebebin sadece idarî-malî nitelikteki cezalardan olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kaldıracağı ifade edilmektedir ancak mücbir sebebin hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından da aynı etkiye sahip olması gerektiği kabul edilmelidir⁵⁹³.

Doktrinde, mücbir sebeplerin gerçekleşmesi nedeniyle işlenen kabahatlerde kişinin kusuru bulunmadığı için, failin kusurluluğunu kaldırdığı düşüncesinden hareketle kabahat oluşmasına engel olma yani kabahatin işlenmiş sayılmasını engelleyici etkisi olduğundan yaptırım uygulanamayacağı yönünde görüşler⁵⁹⁴

⁵⁸⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesine göre “*Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.*”

⁵⁹⁰ Rençber, s. 424.

⁵⁹¹ 4369 sayılı Kanunla, 01.01.1999 tarihi itibarıyla vergi kaybına bağlı olarak kesilen kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları kaldırılmıştır. Kaldırılan bu cezaların yerine, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kriterine dayalı "Vergi Ziyayı Cezası" getirilmiştir.

⁵⁹² Dş. 25.11.1987 tarih ve E. 1986/3020, K.1987/2661; Dş. 3.D., 06.12.1993 tarih ve E.1993/1929, K. 1993/3538, <https://www.lexpera.com.tr>, (19/10/2023).

⁵⁹³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 355; Defter, belge ve kayıtları gizleme fiili ile sübut bulan kaçakçılık suçu bakımından mücbir sebebin uygulanabileceği ifade edilmektedir. Bu durumda faile ceza verilmez.: Karakoç, **Vergi Ceza**, s.311; aksi yönde: Oktar, s. 371

⁵⁹⁴ Donay, s. 103; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 218; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 322; Karakoç, **Genel Vergi**, s.459; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 214.

bulunmakla beraber; kabahatin hareket unsurunun oluşmadığının kabul edilmesi gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur⁵⁹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebeplere yer verilmektedir. Buna göre;

Mücbir sebepler; vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ile sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Doktrinde, mücbir sebeplerin Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilenlerden ibaret olduğu, bunlar dışında kalan hallerin kabahatler açısından mücbir sebep sayılmasının mümkün olmadığı yönünde görüşler⁵⁹⁶ bulunmakla birlikte; maddenin sonunda yer alan '*gibi hallerdir*' ifadesi nedeniyle mücbir sebeplerin sınırlandırılmış olduğu, vergi ödevlerini yerine getirmeyi engelleyici benzer nitelikteki ve vergi ödevlisinin neden olmadığı nedenlerin de mücbir sebep sayılabileceği söylenebilir⁵⁹⁷.

Buna göre mücbir sebep olabilmesi için ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk ile yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetlerin, vergi ödevlerine uyulmasına engel olacak derecede meydana gelmesi gerekir. Diğer haller arasına sayılan gaybubet ve elden çıkma durumlarının ise failin kontrolü dışında gerçekleşmesi gerekir. Ağır kaza, ağır hastalık veya tutukluluk hallerinde failin kusurlu olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır⁵⁹⁸.

II. VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARINDA SORUMLULUĞU SONA ERDİREN ORTAK HALLER

A. Genel Olarak

Vergi kabahatlerinin karşılığı olan idarî nitelikteki para cezaları muhatabının ölümü veya cezayı tamamen ödemesi hallerinde cezalar tamamen sona ermektedir⁵⁹⁹.

⁵⁹⁵ Rençber, s.360.

⁵⁹⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.212.

⁵⁹⁷ Donay, s. 104.

⁵⁹⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.213; Erman, **Vergi Suçları**, s. 28.

⁵⁹⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 215.

Vergi suçları bakımından ise, ceza mahkemelerince Türk Ceza Kanunu ile Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun⁶⁰⁰ uygulanmakla birlikte, vergi suçları özelinde bunların ne gibi etkilerinin olduğu incelenmelidir. Vergi suçları bakımından, suç işlenmiş sayılmakla birlikte cezaları tamamen sona erdiren haller, ölüm, ödeme, infaz ve aftır.

Bu başlık altında vergi kabahat veya suçlarına ilişkin olarak öngörülen cezalardan sorumluluğu ortadan kaldıran ortak haller incelenmektedir.

B. Ölüm

Türk ceza hukukunda cezaların şahsiliği ilkesi benimsenmiştir. Nitekim Anayasa'mızın 38/3'üncü maddesinde bu ilke açıkça belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 20/1'nci maddesinde de ceza sorumluluğunun şahsiliği düzenlenmiştir. Buna paralel şekilde, Türk Ceza Kanunu'nun 64'üncü maddesinde sanığın veya hükümlünün ölümü halinde, davanın ve cezanın düşürüleceği belirtilmektedir.

Cezalarda şahsilik ilkesinin bir yansıması olarak Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesi uyarınca ölüm halinde vergi cezası düşmektedir⁶⁰¹.

Cezaların ölümle sona ermesi bakımından belirleyici olan unsur, cezanın kesilmiş veya kesilmemiş olması değil; tahsil edilmemiş olmasıdır. Başka bir ifadeyle, kesinleşmiş veya kesinleşmemiş olması fark etmeksizin, vergi cezaları tahsil edilmedikçe, ölümle birlikte düşer⁶⁰². Sanığın ölümü, soruşturma aşamasında gerçekleşmişse kamu davası açılmayacak, açılmış bulunan kamu davalarının düşmesine karar verilecektir⁶⁰³.

⁶⁰⁰ 13.12.2004 tarih ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, (RG. 29.12.2004 – 25685).

⁶⁰¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 215; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 235; Akdoğan, s. 161; Taşkan, s. 378; Şenyüz, s. 516; Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2019, s. 284; Ersan Öz, Ersin YAVUZ ve Fatih AKÇAY, “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 31, 2017, ss.27-45, s. 33.

⁶⁰² İHAM 29/08/1997 tarih ve A.P., M.P. ve T.P. / İsviçre Kararı, B. No.: 19958/92, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?library=ECHR&id=001-2318&filename=A.P.%2C%20M.P.%20AND%20T.P.%20v.%20SWITZERLAND.pdf&logEvent=False>, (8/11/2023); Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 215; Hal böyle olmakla birlikte gecikme zammı bakımından, bu bir ceza olmadığı için ölümle düşmez ve mirasçılara geçer: Saban, s.458.

⁶⁰³ Yarg. 11. CD. 15/05/2014 tarih ve E.2012/22775, K. 2014/18900, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (8/11/2023).

Belirmek gerekir ki, Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanununda sadece ölümden bahsedilmekteyse de ölüm karinesi ile gaiplik durumunda da davanın düşmesine veya cezanın infazının sonlandırılmasına karar verilmelidir⁶⁰⁴.

C. Ödeme / İnfaz

Ödeme, vergi cezalarını sona erdiren bir haldir. Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesinde vergi cezalarının ödenme zamanı belirtilmektedir. Bu madde uyarınca vergi cezasının dava konusu edilmesi halinde, yürütme kendiliğinden durur⁶⁰⁵. Yargılamanın sonucunda vergi mahkemesi kararının sonucuna göre, vergi ceza ihbarnamesi vergi idaresi tarafından yeniden düzenlenerek ceza muhatabına tebliğ edilir ve tebliğ edildiği tarihten başlatarak bir ay içerisinde ödenir. Vergi mahkemesi kararlarına karşı istinaf; istinaf mercii kararına karşı ise temyiz yoluna başvurulmaması halinde; yani ilk derece mahkemesi kararının kesinleşerek vergi ihbarnamesinin muhatabına tebliğ edilmesi durumunda ödeme sürelerinde herhangi bir değişiklik olmamaktadır⁶⁰⁶.

Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'da kanun yoluna başvurulması halinde ise, cezanın ödenme süresi yürütmeyi durdurma kararı alınıp alınmamasına göre değişmektedir. Kanun yolu merci tarafından yürütmeyi durdurma kararı verilmesi halinde, vergi cezasının kanun yolu incelemesi sürecince ödenmesine gerek bulunmayacak, inceleme sonucunda verilecek kararının kesinleşmesi üzerine idarenin düzenlediği vergi/ ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekecektir. Yürütmeyi durdurma kararı verilmemesi halinde ise dava hakkında kanun yoluna başvurulmuş olması ödemeyi durdurmamaktadır⁶⁰⁷.

⁶⁰⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 357.

⁶⁰⁵ Burçin Bozdoğanoglu, **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları ve Ceza- Dava –Yargılama**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022, s. 60; Akdoğan, s. 184; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 209; Şenyüz, s. 363; Saban, s. 519; Taşkan, s. 417, 418.

⁶⁰⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 216; Karakoç, **Genel Vergi**, s.461.

⁶⁰⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 217; Bozdoğanoglu, s. 244; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 211, 213; Şenyüz, s. 369.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarının ödeme zamanını düzenleyen 368'inci maddesi genel bir hükümdür; bazı durumlarda farklı ödeme süreleri de bulunmaktadır⁶⁰⁸.

Vergi cezasının süresi içerisinde ödenmemesi halinde vergi idaresince Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca zora tahsil yoluna gidebilir.

Ödeme aslında vergi kabahatlerine ilişkin olarak kesilen vergi cezalarını sona erdirmekle birlikte, ceza hukuku bakımından infaz anlamına gelmektedir ve vergi suçları bakımında hükmolunun adli para cezası ile hapis cezasının paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan para cezaları bakımından da cezayı sona erdirir. Ceza hukuku bakımından infaz, para cezasının ödenmesi veya hapis cezasının çektirilmesi anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, failin vergi suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı hapis cezasına mahkûm edilmesi halinde bu cezasının infaz edilmesi halinde hukuka aykırı eyleminin yaptırımını çekmiş olacak, sorumluluğu sona erecektir.

Ayrıca, vergi cezasının ödenmesi, failin kaçakçılık suçları bakımından sorumluluğuna yani başka bir ifadeyle ceza kovuşturmasına ve varsa hürriyeti bağlayıcı cezanın infazına sorumluluğuna engel değildir⁶⁰⁹.

D. Af

Vergi cezaları, kanun ile gerçekleştirilmek suretiyle ve af yoluyla kısmen veya tamamen sona erdirilebilir.

Sık aralıklarla ve siyasi saikler ile af çıkarılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltabileceğinden ve ayrıca cezası aftan faydalanabilen ile faydalanamayanlar bakımından eşitlik ilkesini zedeleyebileceğinden, bu yola ancak çok zorunlu durumlarda başvurulmalıdır⁶¹⁰.

⁶⁰⁸ Örneğin, Vergi Usul Kanunu' nun 376'ncı maddesi uyarınca cezalarda indirim talep edildiğinde, vergi aslı ile birlikte indirimden arta kalan ceza tutarının, dava açma süresinin sona ermesinden itibaren bir ay içerisinde; teminat gösterilmesi halinde ise vadenin sona ermesinde itibaren üç ay içerisinde ödenmesi mümkündür. Aynı şekilde, uzlaşmaya başvurulması halinde de ödeme sürelerinde değişiklikler olabilmektedir.

⁶⁰⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 217, 357; Bahçeci, s.162; Taştan, s. 483; Saban, s. 447.

⁶¹⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.267; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 472; Akdoğan, s. 106; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 237; Taştan, s.300; Nami Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 1,1972, ss. 111-122, s.121,122.

Devlet, yürürlüğe koyduğu af kanunlarıyla şarta, süreye, cezanın niteliğine, verginin ve tarhiyatın türüne ve yükümlülüğe bağlı olarak, işlenmiş vergi suçlarını, kesinleşmiş olsun veya olmasın cezalarını ve/yada fer'ilerini kısmen veya tamamen ortadan kaldırılabilmektedir. Bu yol ile devlet ile fail arasındaki ceza hukuku ilişkisi sonra ortadan kalkar. Bu bakımından failin ceza sorumluluğu af ile kısmen veya tamamen sona ermiş olur⁶¹¹.

Vergi Usul Kanununda af hakkında herhangi bir düzenleme yer almamakla beraber birlikte, Türk Ceza Kanunu açısından aflar genel af ve özel af olarak iki ayrı sınıflandırma altında incelenebilir⁶¹².

Genel af halinde ceza davası düşmekte ve hükmolunan cezalar tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkmaktadır. Özel af durumunda ise suçluluk niteliği değişmemekte, sadece faile hükmedilmiş ceza ortadan kaldırılmaktadır. Özel af halinde ayrıca, cezanın infaz kurumunda çektirilmesine son verilmekte veya süresi kısaltılmaktadır ya da hapis cezası adlî para cezasına çevrilmektedir. Ayrıca genel af tekerrür hükümlerine de engel olurken; özel af olmamaktadır⁶¹³.

Bir vergi cezasının affı, mükellefin söz konusu ceza bakımından affedildiği sonucunu doğuruyorsa da vergi suçunun diğer yaptırımları bakımından aynı etkiyi otomatik olarak doğurup doğurmayacağını peşinen söylemek mümkün gözükmemektedir. İdari nitelikteki cezaların affedilmesinin, adlî cezalar bakımından da aynı etkiye sahip olabilmesi için, af kanununda bu konuda açık düzenleme bulunması yol gösterici olacaktır.

III. VERGİ KABAHAHLERİNDE CEZA SORUMLULUĞUNU SONA ERDİREN ÖZEL HALLER

A. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatlerine yönelik uygulanan idarî para cezaları için özel olarak sorumluluğu ortadan kaldıran haller bulunmaktadır. Bunlar,

⁶¹¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 359.

⁶¹² Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 358; Taştan, s. 458.

⁶¹³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 358, 359; Taştan, s. 458; Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 388 , 434, 435; Koca, Üzülmöz, s. 747.

vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri bakımından öngörülen yaptırımlar hakkında özel olarak uygulanabilen, ceza hukuku bakımından suç teşkil eden kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları bakımından geçerli olmayan, vergi mükellefi ve/ya da sorumlusu ile vergi idaresi arasında işletilebilecek olan özel kurumlardır.

B. Cezalarda İndirim

Kabahatler Kanununda da kabahatler bakımından ceza indirimi⁶¹⁴ öngörülmekle birlikte vergi kabahatleri nedeniyle kesilen cezalar için özel olarak Vergi Usul Kanununda düzenleme yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun '*Vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme*' başlıklı 376'ncı maddesi uyarınca, vergi ödevlisi adına tarh edilen cezaların, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurulması ve dava açılmaması kaydıyla vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeneceğinin bildirmesi halinde vergi cezalarında belli oranlarda indirim yapılır.

Vergi Usul Kanunu kapsamına dahil vergiler hakkında işlenen tüm vergi kabahatleri nedeniyle kesilen vergi cezalarında karşı cezalarda indirim yoluna başvurulabilir⁶¹⁵. Cezalarda indirim müessesesi, vergi asıllarına değil cezalarına uygulanan bir kurumdur⁶¹⁶. Bu uygulama, cezaya etkili olarak düzenlenmiş olup; düzenlenme amacı devletin alacağının bir an evvel elde edilmesi ve yargının iş yükünün azaltılmasıdır⁶¹⁷.

Cezaların türü bakımında cezalarda indirimin yalnızca vergi kabahatleri bakımından uygulanacağı belirtilmişse de, hakkında hem idarî para cezası (vergi cezası) hem de hürriyeti bağlayıcı ceza olarak iki farklı tür ceza uygulanmasını gerektiren kaçakçılık suçuna ilişkin olarak para ile ifade edilen cezaların da cezalarda

⁶¹⁴ Kabahatler Kanunu'nun 17/6. maddesine göre, Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirir. Kanunlarında ödeme süresi düzenlenmemiş olan idarî para cezaları, tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasının ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, cezadan %25 oranında indirim yapılır. Ödeme yapılması, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.

⁶¹⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 219; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 463; Akdoğan, s. 178, 179.

⁶¹⁶ Şenyüz, s. 288; Saban, s. 461.

⁶¹⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 218; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 463; Şenyüz, s. 288.

indirim kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü kaçakçılık suçuna ilişkin cezanın para ile ifade edilen kısmı Vergi Usul Kanunu'nun kaçakçılık suç ve cezalarını düzenleyen 359'uncu maddesinde değil; vergi ziyayı cezasını düzenleyen 344'üncü maddesinde düzenlen mali bir cezadır⁶¹⁸.

C. Hata Düzeltme

Hesaplama veya cezalandırmada vergi idaresince hata yapılması ve bu hata nedeniyle eksik veya haksız yere fazla veya eksik vergi cezası uygulanması mümkündür. Bu kapsamda cezalandırma hataları, şahısta hata, konuda hata, dönemde hata ve mükellefiyette hata gibi sıralanabilir⁶¹⁹. Vergi cezalarında yapılan hatalar, re'sen veya başvuru üzerine, vergi idaresi tarafından, Vergi Usul Kanununda vergi hataları için belirtilen usul ve şartlara göre düzeltilebilir ve ceza kısmen veya tamamen sona erdirilebilir yani kısmen veya tamamen terkin edilebilir⁶²⁰.

Vergi cezasına ilişkin hesap hataları, cezanın matrahında hata, ceza miktarında hata, cezanın mükerrer olması; cezalandırmada hata ise ceza muhatabının şahsında hata, failin nitelendirilmesinde hata, ceza muhatabının yükümlülüğünde hata, kabahatin işlendiği tarihte veya dönemde hata olarak belirtilebilir⁶²¹.

Cezalandırmada hata yapıldığı ve hatalı kesilen ceza hatalı haliyle kesinleştiği takdirde, ceza kesme zamanaşımı süresine göre hesaplanacak olan düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunulabilir. Kabahat türlerine göre zamanaşımı süreleri farklılık arz ettiğinden, buradan hareketle düzeltme zamanaşımı süreleri de farklı olur⁶²². Bu kapsamda düzeltme zamanaşımı süresi Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinde belirtilen beş ve iki yıllık sürelerdir⁶²³.

⁶¹⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.220.

⁶¹⁹ Şenyüz, s. 279.

⁶²⁰ Saban, s. 461; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.231, 233; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 466,367; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 236; Şenyüz, s.280;

⁶²¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.232; Saban, s. 469.

⁶²² Şenyüz, s. 282; Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 233; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 467.

⁶²³ Şenyüz, s. 283.

Ç. Cezalarda Uzlaşma

Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin ikmalen, re'sen veya idarece kesilen vergi cezaları hakkında yapacakları görüşmeler ile konuyu yargı mercilerine intiaak ettirmeden anlaşmazlık aşamasında iken kısmen veya tamamen çözmeleridir. Böylelikle, yargı organlarının yükü artmamakta, vergi/kamu alacağının tahsili hızlandırılmakta, taraflar yargılama sürecinin zahmet külfetine katlanmaktan kurtulmaktadırlar⁶²⁴.

Uzlaşmanın kapsamında vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek cezalar ile ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen her türlü vergi kapsamında kesilen vergi ziyaı cezaları uzlaşma kapsamındadır⁶²⁵. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyama sebep olunması ihtimalinde, kesilecek cezalar hakkında uzlaşma yoluna gidilmesi ve bunlar hakkında uzlaşılması mümkün değildir⁶²⁶. Bu kapsamda, uzlaşma konusu yapılmayan cezalar ile ilgili olarak, bunlar dışında yapılmış uzlaşmalar gerekçe gösterilerek ceza mahkemesinde yargılanacak olan sanıkların cezai sorumluluktan kurtarılması hukuka aykırıdır⁶²⁷.

Uzlaşma, uzlaşan kişilerin daha az vergi cezası ödemelerinin sağlanması nedeniyle kişiler arasındaki eşitliğe aykırı olduğu ve bu durumun Anayasa'da yer alan vergilendirmede eşitlik ilkesini ihlal edebileceği, tarafların anlaşmasının cezaların kanunîliği ilkesinin uygulanmasını önleyebileceği ve vergi cezalarının sözleşme benzeri bir mutabakat ile kaldırılmasının bunları sıradanlaştırdığı gibi nedenler eleştirilmektedir⁶²⁸.

Uzlaşma, tarhiyat öncesinde veya sonrasında yapılabilir ancak; tarhiyat öncesinde uzlaşmanın sağlanmaması, vergi ödevlisinin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmasına engel olur (VUK.Ek.m.11, TÖUY.m.18). Vergi ödevlilerinin haklarını olumsuz yönde etkileyebileceğinden ve ayrıca uzlaşma başvurusunun reddi, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması kararları uygulaması

⁶²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 236; Şenyüz, s. 330, 331; Akdoğan, s. 174; Mehmet Güneş, **Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 81,82; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.234.

⁶²⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.234; Şenyüz, s.332,338; Akdoğan, s. 170.

⁶²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 236; Akdoğan, s. 170; Şenyüz, s. 333,338; Güneş, s.79, 80, 84, 106, 122.

⁶²⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 246.

⁶²⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.236; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 468; Şenyüz, s. 330.

kesin ve zorunlu (icraî) kararlar olarak değerlendirilebileceğinden; bunlar hakkında dava yoluna başvurunun mümkün olduğu ifade edilmektedir. Yine bu durumda, cezanın kendisine karşı da dava açmak ve/ya da cezalarda indirimden yararlanmak için başvuruda bulunulması da mümkündür⁶²⁹.

Uzlaşılan cezalar hakkında cezalarda indirim; indirim yapılan cezalar hakkında uzlaşma yapılamaz. Ancak, uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçilmesi ve cezalarda indirim yoluna başvurulması mümkündür (VUK.Ek.m.9). Uzlaşmanın sağlanmaması durumunda vergi ödevlisi, dava açma süresi içerisinde cezalarda indirime başvurabilir⁶³⁰.

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma ile sonuçlanmış kararları ise kesindir ve derhal uygulanır (VUK.Ek.m.6).

D. Terkin

Terkin, vergi idaresinin bir vergi cezasının tahsilinden vazgeçmesi ve bunu sonuçları ile birlikte ortadan kaldırılmasıdır⁶³¹. Terkin, ceza kesilmesine engel olmakla beraber, kesilmiş cezaları da sona erdirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinde kısmen veya tamamen terkin edilecek cezalar ve koşulları belirtilmiştir.

Bir vergi cezasının terkini, mükellefin bu ceza yönünden aslında affedilmesidir. Ancak, vergi suçlarına ilişkin diğer cezalar bakımından aynı sonuç ortaya çıkmaz. Aksi halde sadece kanun ile gerçekleştirilebilecek olan af çıkarma yetkisi idarî makamlara devredilmiş olur. Bu kapsamda kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyaına neden olunması halinde vergi ziyaı cezası terkin edilse dahi bu durum failin ceza hukuku kapsamındaki sorumluluğuna etki etmeyecektir⁶³².

⁶²⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.241, 246, 255; Dş. 3.D. 21.5.1986, E.1986/1079, K.1986/1383; Dş. 3.D. 31.10.1990, E.1988/2707, K.1990/3002; Dş. 4.D. 17.06.1985, E.1985/1738, K. 1985/1795; Dş. 9.D. 3.3.1993, E.1992/3110, K.1993/919.

⁶³⁰ Dş. 4.D. 14.12.1976, E.1976/2275, K.1976/3159; Karakoç, s. **Genel Vergi**, s. 470; Karakoç, **Vergi Ceza**, s.264; Şenyüz, s. 348; Saban, s. 467;

⁶³¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 265; Karakoç, **Genel Vergi**, s.470; Akdoğan, s.103; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 236; Şenyüz, s. 294; Taşkan, s. 380.

⁶³² Karakoç, **Vergi Ceza**, s.266; Çavuş, s. 240.

E. Cezadan Vazgeçme

Cezadan vazgeçme, ceza kesmekten ve cezanın tahsilinden vazgeçme şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 115'inci maddesi ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 106'ncı maddesi idarenin tek taraflı olarak cezadan vazgeçebilmesini, 343'üncü maddesi ise idarenin ceza kesemeyeceğini düzenlemektedir⁶³³.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin cezaların toplam bedelinin belli bir miktarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin ceza miktarından daha fazla olacağının tespit edilmesi halinde ceza kesilmeyerek mükellef veya vergi sorumlusu cezai sorumluluktan kurtulabilir (VUK.Mük.m.115, AATUHK.m.106).

Vergi Usul Kanunu'nun 'en az ceza haddi' ni düzenleyen 343'üncü maddesine göre damga vergisi ve diğer vergilerde ceza bakımından alt sınır getirilmiştir.

IV. VERGİ KABAHAT VE SUÇLARINDA CEZA KESİLMESİNE ve/ya da YARGILAMAYA, CEZAYA HÜKMOLUNMASINA ENGEL OLAN ORTAK HALLER

A. Genel Olarak

Vergi kabahati ve/ya da suçu işlenmesine rağmen bazı haller ceza kesilmesine engel teşkil etmektedir. Bunlar, pişmanlık ve ıslah, izaha davet, zamanaşımı ve cezadan vazgeçme halleridir.

B. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmektedir ve şartlarını sağlayan mükellef veya vergi sorumlusuna, hukuka

⁶³³ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.283; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 485; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker'e ve Taşkan'a göre cezalardan vazgeçme aslen bir terkin gibidir: Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 164, 165; Taşkan, s. 289, 290;

aykırı davranışlarını maddede belirtilen şekilde telafi etmesi halinde vergi ziyai cezası kesilmesini ya da kaçakçılık suçuna ilişkin soruşturma yapılmasını ve ceza verilmesini engelleyen bir müessesedir⁶³⁴. Pişmanlık ve ıslah, esas olarak oluşumu vergi kaybına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önler⁶³⁵. Bu müessese, ceza hukuku bakımında geçerli olan gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme müesseseleri ile kısmen benzer olsa da vergi ceza hukukuna özgü bir müessesesi olarak bunlardan farklıdır.

Kaçakçılık suçunda, pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabilirliği bakımından vergi ziyayına sebep olmuş olup olmamasının aranması bakımından Vergi Usul Kanununda açıklık bulunmamaktadır. Hal böyle iken, vergi ziyayına sebep olmayan kaçakçılık suçları bakımından bu müessesinin uygulanmaması hükmün getiriliş amacına uygun düşmeyeceğinden, vergi ziyayına sebep olması aranmaksızın tüm kaçakçılık suçları bakımından uygulanmasının daha adaletli olacağı ifade edilmektedir⁶³⁶.

Vergi suçlarından sadece kaçakçılık suçu bakımından uygulama alanı bulan pişmanlık ve ıslahın usulsüzlük cezalarını kapsayıp kapsamadığı tartışmalıdır. Danıştay'ın bu yönde farklı kararları mevcuttur⁶³⁷. Doktrinde genellikle usulsüzlük kabahatlerinde pişmanlık ve ıslahtan yararlanılamayacağı görüşü⁶³⁸ hakim olmakla birlikte, Kanunda böyle bir düzenlememin yer almamasının nedeninin, pişman olmanın vergi ziyayına bağlanmış olması olabileceği de ifade edilmektedir. Ancak, vergi ziyayına neden olup olmaması fark etmeksizin kaçakçılık suçları pişmanlık ve ıslah kapsamına alınırken, Kanun'un usulü ve şekli hükümlerinin ihlali anlamına gelen usulsüzlük fiillerinin kapsama alınmamasının izahının güç olduğu ifade edilmektedir⁶³⁹.

⁶³⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 268; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 472, 473; Akdoğan, s. 377; Saban, s. 456; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, s. 237; Şenyüz, s. 310.

⁶³⁵ Yusuf Karakoç, **Pişmanlık ve Islah**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76, İzmir, 1997, s. 27.

⁶³⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.365; Karakoç, **Pişmanlık ve Islah**, s. 27; Şenyüz, s.532.

⁶³⁷ Dş.12.12.1973 tarih ve E. 1971/7016 ve K. 1973/512; Dş. VDDGK. 06.05.1988 tarih ve E. 1988/2 , K. 1988/58; Dş. 7.D. 25.11.1970 tarih ve E. 1969/116, K. 1970/2023; Dş. 18.04.1967 tarih ve E. 1964/4817, K. 1967/1974; Dş. 05.02.1970 tarih ve E. 1969/1654, K. 1970/521; Dş. 4.D. 23.01.1961 tarih ve E. 1958/ 1736, K. 1961/125.

⁶³⁸ Şenyüz, s. 313; Akdoğan, s. 178; Taşkan, s. 376.

⁶³⁹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 270; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 474; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, s. 317.

Mükellefe ve vergi ziyayı kabahatinin işlenmesine iştirak edenlere pişmanlık ve ıslahın belirtilen şartlara uymaları halinde aleyhlerinde vergi ziyayı cezası uygulanmaz. Ayrıca kaçakçılık suçu işlenmesine rağmen pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde hareket edenlere Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi uygulanmaz. Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alındığında kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin ise pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı, bu hususta açık ve net bir düzenlemenin Kanun'da yer almaması nedeniyle tartışmalıdır.

Pişmanlık ve ıslahın uygulanmasının şartlarından olan ödeme şartının yerine getirilmemesi halinde, pişmanlık ve ıslah kurumundan kişinin faydalandırılmaması yerine, ödeme ilişkin cebri icra süreci işletilmesi ancak bu durumun pişmanlık ve ıslahın uygulanmasına engel olmaması gerektiği de doktrinde KARAKOÇ tarafından ifade edilmektedir⁶⁴⁰.

Sonuç olarak, pişmanlık ve ıslah kurumu ile vergi ziyayı cezası kesilmemesinin yanında, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren kaçakçılık suçu bakımından da soruşturma ve kovuşturmayla engel olmaktadır⁶⁴¹.

C. İzaha Davet

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde düzenlenen izaha davet müessesesi uyarınca, haklarında vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaya uğradığına dair emareler bulunduğu tespit edilen mükellefler hakkında daha evvelden herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla, idarenin izaha davet prosedürü uygulamasına yönelik takdir yetkisi mevcuttur. İzaha davet edilen mükellefler pişmanlık ve ıslahtan faydalanamazlar.

İzaha davet edilen mükellefin, izahının kabul edilmesi halinde mükellef hakkında vergi incelemesi gerçekleştirilmez ve mükellef takdir komisyonuna sevk edilmez. İzah tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış beyanların düzeltilmesi, ödeme süresi

⁶⁴⁰ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 367.

⁶⁴¹ Karakoç, **Vergi Ceza**, s.274, 275; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 476; Yasemin Taşkın, "Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler", **Yaklaşım Dergisi**, S: 250, 2013, s. 123.

geçmiş vergilerin gecikme zammı ile beraber ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan verginin %20 si oranında kesilir.

İzaha davet, pişmanlık ve ıslah müessesine benzese de, pişmanlık ve ıslahın uygulanması halinde vergi cezası kesilmeyecek; ancak izaha davetin işletilmesi halinde hiç ceza kesilmemesi mümkün olduğu gibi indirimli ceza yoluna gidilmesi de mümkündür⁶⁴².

Yetkili merciler tarafından yapılan ön tespitlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olabileceğine ilişkin olması halinde izaha davet prosedürü işletilmeyecektir; ancak bu kural kesin ve mutlak bir kural değildir. Zira, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 320.000 Türk Lirasını⁶⁴³ geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Belirtmek gerekir ki bu istisna yalnızca sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin kullanımı fiili ile sınırlıdır; bu belgelerin düzenlenmesi fiili bakımından düzenleyenler bu kurumdan faydalanamayacaklardır⁶⁴⁴.

Ç. Zamanaşımı

Ceza kesme ve tahsil sürelerinin zamanaşımına uğraması halinde vergi cezaları kesilmemekte veya tahsil edilmemektedir. Zamanaşımını kesen ve durduran sürelerle Vergi Usul Kanunu'nun 374 ve 114'üncü maddelerinde yer verilmiştir.

Vergi cezalarının, vadesinde ve eksiksiz olarak ödenmemesi halinde alacaklı kamu idaresinin cebren tahsile başvurması gereklidir. Alacaklı kamu idaresinin belli sürede kamu alacağı olan vergi cezalarını tahsil etmemesi halinde tahsil yetkisi zaman yönünden sona erer. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 102'nci maddesine göre vergi cezaları, vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.

⁶⁴² Karakoç, **Vergi Ceza**, s.370.

⁶⁴³ Bu tutar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.

⁶⁴⁴ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 372.

Kesilen cezanın zamanaşımına uğraması, muhatabın ödeme yapması halinde ödemenin kabulüne engel olmayıp; daha sonra geri verilmesi mümkün değildir. Zamanaşımının kesildiği ve durduğu haller Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 103 ve 104'üncü maddesinde sayılmıştır.

Belirtmek gerekir ki Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'da belirtilen zamanaşımı süreleri mali nitelikli cezalar bakımından söz konusu olup, ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar bakımından Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır⁶⁴⁵.

Ceza hukukunda ise zamanaşımı, kanunda belirtilen spesifik zaman diliminin geçmesi neticesinde eylemin cezalandırılabilirliğinin ortadan kalmasını ifade eden bir durumdur. Zamanaşımı, kamu davası açılmamış ise açılmasını; yargılamanın sürdürülmesini; mahkûmiyet kararı verilmiş ise, cezanın yerine getirilmesini engellemektedir. Vergi Usul Kanununda, vergi suçları bakımından özel bir düzenleme yer almadığından, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri vergi suçları bakımından uygulama alanı bulur⁶⁴⁶.

Zamanaşımı nedeniyle dava açılmamış veya davanın düşmesine karar verilmiş olması halinde, ceza veya güvenlik tedbirlerine yer verilemeyeceği gibi fail hakkında daha sonradan tekerrür hükümleri de uygulanamayacaktır⁶⁴⁷.

Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının e bendi uyarınca vergi suçları bakımından dava zamanaşımının beş yıl olduğu anlaşılmaktadır.

Yargılama tamamlanıp hüküm verildikten sonra ise artık infaz (ceza) zamanaşımı hükümleri devreye girecektir. Herhangi bir suçlu hakkında verilen mahkûmiyet kararlarının kesinleşmesinden itibaren belli bir süre içerisinde uygulanmaması halinde, devletin cezalandırma yetkisi kullanılamaz hale gelmektedir. İnfaz zamanaşımı, kararın kesinleşmesi, kanun yolu denetimine başvurulmaması veya başvuru kanun yolu denetiminin tamamlanmaması halinde ortaya çıkmaktadır⁶⁴⁸. Ceza (infaz) zamanaşımına uğrayan bir hükümden olayı fail sorumlu tutulmayacaktır.

Vergi Usul Kanununda ceza zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme yer almamakla birlikte, Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (c)

⁶⁴⁵ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 281.

⁶⁴⁶ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 372; Taştan, s. 459; Şenyüz, s. 518; Saban, s. 460;

⁶⁴⁷ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 373.

⁶⁴⁸ Karakoç, **Vergi Ceza**, s. 378; Taştan, s. 462.

bendinde beş yıla kadar hapis ve adlî para cezaları için on yıllık zamanaşımı öngörüldüğünden vergi suçları bakımından on yıllık ceza zamanaşımı süresi geçerli olmaktadır.

V. VERGİ SUÇLARI İÇİN YENİ BİR UYGULAMA: ETKİN PİŞMANLIK

7394 sayılı Kanun⁶⁴⁹ ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici Madde 34 ile vergi kaçakçılığı suçları bakımından etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir. Bu maddeye göre:

“Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

Bu düzenleme, pişmanlık ve ıslah kurumunun dışında yeni bir haldir. Buna göre, etkin pişmanlıktan yararlanılabilmesi için kaçakçılık suçuna neden olan fiiller ile neden olunan vergi ziyai, tarh olunan vergi ve gecikme zammının belli bir süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca dava açılmaması veya dava açılmış ise davadan feragat edilmesi de şarttır.

Türk Ceza Kanunu uyarınca etkin pişmanlık, suç sonrası ortaya çıkan ve failin cezasından indirim yapılmasını veya fail hakkındaki cezanın kaldırılmasını gerektiren şahsi bir sebep olarak düzenlenmektedir⁶⁵⁰. Şahsi bir sebep olarak düzenlendiğinden, failin şahsında meydana gelen bu pişmanlık halinden şerikler veya iştirakçiler faydalanamaz. Şahsi bir cezasızlık sebebi olduğundan, yalnızca Kanun'da gösterilen davranışları gerçekleştiren kişi(ler) bu düzenlemeden faydalanabilir⁶⁵¹.

Mükellefin kaçakçılık suçundan beraat etmesi halinde, zorunlu olarak ödemiş olduğu ve yargı denetiminin dışında bırakılan bir vergi tarhı ve cezalandırma işlemi söz konusu olacaktır. Başka bir deyişle, hürriyeti bağlayıcı ceza tehditi ile fail, hukuka

⁶⁴⁹ RG. 15/04/2022 – 31810.

⁶⁵⁰ Özbek, Doğan, Bacaksız, s. 545; Özgenç, s. 576.

⁶⁵¹ Şişman.

uygun olup olmadığı bilinmeyen bir vergi, cezası ve gecikme zammını ödemek durumunda bırakılmaktadır. Nitekim bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından, geçici maddede yer alan “Bu fıkra da belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır” düzenlemesi Anayasa’nın 13’üncü maddesinde yer alan ölçülülük ilkesine, 35’inci maddesinde yer alan mülkiyet hakkına ve 40’inci maddesinde yer alan hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkesin yetkili makamlara başvurma hakkına aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir⁶⁵².

Vergi ceza hukukunda yer almayan bir müessesesinin vergi ve cezalarının tahsil kabiliyetini arttırmak amacıyla getirildiği muhakkaktır ancak her ne kadar kamu yararı nihai amaç olsa da bu amaca yönelik uygulamaların kanunun özüne, ruhuna ve hukuk devletinin temel ilkelerine uygun bir şekilde getirilmesi önemlidir. Geçici bir süre ile yürürlüğe konması bakımından zaten eşitsizliklere neden olacağı görünen ve vergi ceza hukukuna yabancı bir kurumun getirilmesi yerine, bu düzenlemelerin pişmanlık ve ıslah kurumu çatısı altında uyumlu bir şekilde düzenlenmesi, vergi ceza hukuku sistematığına daha uygun olurdu.

⁶⁵² AnyM. 28/09/2022 tarih ve E. 2022/59, K. 2022/111, (RG. 23/03/2023-32141).

SONUÇ

Vergi ceza hukukunda uygulanması gereken temel kaynaklar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'dur.

Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu'na göre eski tarihli bir özel kanundur. Böyle bir durumda, bir konunun hem özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda hem de genel kanun olan Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiş olması ve bu düzenlemelerin birbiri ile tam bir uyum içerisinde olmaması, çatışma barındırması halinde soruna uygulanacak kuralın tespit edilmesi gerekir. Literatürde tam olarak görüş birliği sağlanmasa da baskın görüş özel kanunun, eski tarihli de olsa uygulama önceliği bulacağı yönündedir. Ancak, kanun koyucu tarafından sıklıkla kanun değişikliği gerçekleştirildiği göz önünde bulundurulduğunda, bu değişikliklerin kanunun özüne ve ruhuna uygun gerçekleştirilmesi gerektiği, hukuk sistemimizin bir bütün olduğu, üzerinde değişiklik yapılan düzenlemelerin bir bütünün parçası olduğu ve diğer parçalar ile arasındaki ahengin bozulmaması gerektiği, kanun koyucunun düzenleme yaparken ilgili diğer normları gözetmesi gerektiği unutulmamalıdır. Aksi takdirde, kendi içinde tutarsız ve birbirleri ile çelişen kanun hükümleri karşısında, farklı yorumlar ile uygulamada birlik sağlamakta zorlanan yüksek mahkeme içtihatları ile farklı doktrin görüşleri içerisinde, belirsizliğe tahammülü olmayan vergi ceza hukuku, hukuk devletine yakışır bir şekilde işletilmekte zorlanmalar yaşayacaktır.

Ayrıca, vergi suçlarının cezalandırma politikası bakımından doğrudan doğruya Türk Ceza Kanunu'na yapılan atıfların mevcudiyeti, zaman içerisinde kanunlarda gerçekleştirilen değişiklikler nedeniyle önceden yapılan atfın karşılıksız kalması ve suçun ve cezasının aynı kanun sistematigi içerisinde ele alınmamasına bağlı olarak bir uyum ve ciddiyetsizlik sorununa neden olabilecektir.

Konumuzun vergi cezalarından sorumluluk ile sınırlı olması nedeniyle, vergi ve vergiye bağlı diğer alacaklardan sorumluluk konusuna gerekmedikçe temas edilmemiştir. Ancak, gecikme zammı ile faizinin, cezai boyutu da değerlendirilmeli, vergi alacağının geç tahsil edilmesinden kaynaklı değer kaybını koruma amacını aşan oranlarda ve miktarlarda tahakkuk ettirilen bu kamu alacaklarının Tüketici Fiyat Endeksi oranları ile kanunî faiz oranlarının çok üzerinde hesaplanması halinde tek

amacının devlet hazinesini enflasyona karşı korumak olmayabileceği ve cezai boyuta uzanabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu kapsamda faiz ve zam oranları belirlenirken hukukîlik, belirlilik ve ölçülülük ilkelerine uyulmalıdır, aksi halde asıl amacı cezalandırmak olmadığı ifade edilen bu faiz ve zam oranlarında amacın veya sınırın aşılmasına yönelik tartışmaların gündeme gelmesi doğaldır.

Hukuk devleti ilkesi gereği, devletin tüm organlarının (yasama organı da dahil), hukuk kuralları ile öncelikle kendisini bağlı sayan bir devlettir. Bu bağlamda yasa koyucunun yasal düzenlemeler yaparkenki takdiri sınırsız ve keyfi olmayıp, hukuk devleti ilkeleriyle sınırlıdır. Bu ilkeler, konulacak olan kuralların ve kurallara göre gerçekleştirilecek olan uygulamaların daha adil ve eşitlikçi olmasını sağlar. Bu bakımından ilgililerin hürriyetleri ve mülkiyetleri ile doğrudan temas halinde olan vergi ceza hukukunda, kanunîlik ilkesine, cezaların şahsîliği ve ölçülülük ilkesine, Non Bis İn İdem ilkesine uyulmalı; kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi gözetilmelidir. Bu bakımdan, vergi cezalarına neden olacak eylemleri ve cezalarını düzenleme yetkisi yasama organında kalmalı, kamu yararını gerektiren çok istisnai haller haricinde, sınırları açık ve belirli olmadıkça idareye bu konuda yetki tanınmamalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesi ile idareye tanınan kabahat belirleme yetkisi, 414'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında Cumhurbaşkanına verilen ceza belirleme yetkisi, vergi kabahatlerinden sorumluluğu kısmen veya tamamen ortadan kaldıran uzlaşma kurumunda idareye tanınan takdir yetkisi kanunîlik yetkisine ihlâl oluşturabilecek, en azından ihlâllerin kapısını aralamaya müsait düzenlemelerdir. Oluşturan istisnaların, başka istisnalar oluşturmaya öncü olabileceği ve hukukun genel ilkelerinden verilen her bir tavizin sonuçlarına aslında tüm toplumun katlanacağı, bu ilkelerin insanlığın ve ülkemizin kümülatif bilgi, tecrübe ve fedakârlıklarının bir ürünü olduğu unutulmamalı, kanun koyucu tarafından düzenlenen her normda, uygulayıcılar tarafından yorumlanan ve hayata geçirilen her kuralda genel ilkelerden taviz verilmemelidir.

Cezaların şahsîliği ilkesi uyarınca herkes kendi işlediği fiilden sorumludur. Modern ceza hukuku kuralları, bir kimsenin kabahatinden veya suçundan dolayı başkasının sorumluluğunu öngörmemektedir. Hal böyle iken, vergi ceza hukukunda vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek ve en nihayetinde kamu yararı amacıyla bu ilkedan sapmalar görünmektedir. Örneğin limited şirket ortaklarının vergi

cezalarından sorumluluğunda, ortaklık ilişkisinden ayrılan, cezadan ve cezaya neden olan fiilden haberi dahi olmayan ortak vergi cezasından sorumlu tutulabilmektedir. Ya da dur ihtarına uymayan aracın sürücüsü yerine, ruhsat sahibi cezaya muhatap alınmaktadır. Bu gibi örnekler çoğaltılabilmektedir. Ancak cezaların şahsiliği, ölçülülük ve kusur sorumluluğu ilkeleri ile çelişebilecek bu uygulamalara soru işaretleri ile yaklaşılmalı, modern ceza hukuku bakımından dikkate alınması zorunlu ilkeler olduğu akıldan çıkarılmamalı, bu ilkeler hilafına yapılan düzenlemeler üzerinde titizlik ile çalışılmalı, en nihayetinde amme alacağının tahsili ile kamu yararına hizmet etse de kişi hak ve özgürlüklerine müdahale edecek uygulamalarda gereklilik, oranlılık, son çare gibi kriterler göz önünde bulundurulmalı, kişiler üzerinde haksızlık ve adaletsizliğe neden olabilecek, genel kamu vicdanını rahatsız edecek uygulamalardan kaçınılmalıdır.

Kabahat ve suçlar, eylem ve netice unsurlarından meydana gelmektedir. Unsurlarına göre kabahat ve suçlar, icraî-ihmalî hareketli, serbest hareketli-bağlı hareketli, tek hareketli-birden fazla hareketli, seçimlik hareketli, anî -mütemadi, sırf hareketli-neticeli ve zarar-tehlike suç veya kabahatleri şeklinde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma, failin cezalandırılabilirliği bakımından önemlidir. Örneğin, bağlı hareketli bir suçun veya kabahatin sadece kanunda belirtilen hareketin tam ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi halinde cezalandırılabilirliği gündeme gelecekken, serbest hareketli bir kabahat veya suç tipinde kanunda öngörülen hareketlerden bir veya birkaçının gerçekleştirilmesi yeterlidir. Ya da neticeli suç veya kabahatlerde, hareket fail tarafından gerçekleştirilse bile netice gerçekleşmedikçe fail eyleminden sorumlu tutulmayacaktır. Bu bakımdan, cezalandırılabilirliğin tam ve eksiksiz olarak tespit edilebilmesi için kabahat ve suçların hareket ve netice unsurları incelenmelidir.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk konusunu incelerken üzerinde fazlaca durduğumuz konulardan bir tanesi failin tespiti konusudur. Zira, vergi kanunlarına aykırı fiillerden suç ve kabahat niteliği taşıyanlardan kural olarak işleyen sorumlu olmasına rağmen, işleyeni tespit etmek özellikle kalabalık bir organizasyon yapısına sahip şirketlerde işleyeni tespit etmek her zaman kolay olmamaktadır. Tüzel kişilerde birden fazla kanunî temsilci bulunabilir ve bu kanunî temsilciler arasında iş bölümü yapılmış, görev ve sorumluluklar paylaştırılmış olabilir. Ceza sorumlusunun doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için şirketin iç yapılanması, imza sirkülerleri, organizasyon

yapısı ve eylemi gerçekleştiren kişinin görev ve sorumluluk tanımı özenle incelenmelidir.

Vergi kabahat ve suçları bakımından, fiil ehliyetine sahip gerçek kişi mükellef veya vergi ödevlileri, cezalardan şahsen sorumlu olacaktır. Küçük ve kısıtlılar ise kanunî ödevlerini temsilcileri vasıtasıyla yerine getirdiklerinden ve dolayısıyla kanuna aykırı eylemi gerçekleştiren kanunî temsilci olduğundan, cezalardan sorumlu olacak kişi de küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileridir.

Tüzel kişilerde kanunî temsilcinin sorumluluğu, kabahat ve suçlar bakımından ayrı ayrı incelenmelidir. Zira, suçlarda cezaların şahsiliği ilkesine daha sıkı bir bağlılık söz konusu iken, vergi kabahatlerinde cezadan sorumlu tutulan kişiler farklılaşmaktadır. Şöyle ki, tüzel kişilerde fiili işleyen kişi organ veya kanunî temsilci olmasına rağmen, kabahatin cezası tüzel kişilik adına kesilmekte, ceza tüzel kişi adına kesilmesine rağmen, kanunî temsilcilerin veya tasfiye memurlarının görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle tüzel kişinin malvarlığından alınamayan vergi cezaları kanunî temsilcilerin veya tasfiye memurlarının malvarlığından alınacaktır. Burada, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi benzer konuları düzenlediğinden hangi kanun hükmünün uygulanacağı sorunu geçmişten beri tartışılmış ancak Anayasa Mahkemesi'nin konu ile vermiş olduğu bir karar ile vergi ve buna bağlı alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun uygulama önceliği bulunduğu, diğer amme alacakları için ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanacağı belirtilerek sorun çözüme kavuşturulmuştur. Tartışmalı dönemde hangi kanunun uygulanacağı önem taşımaktaydı çünkü her iki kanunda da kanunî temsilciye gidebilme şartlarında farklılıklar görülmekte ve sorumluluğun niteliği farklılaşabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre kanunî temsilcilerin sorumluluğunun hukukî niteliği konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Bu bakımdan doktrindeki baskın görüş ve yargı kararları kanunî temsilcinin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğu noktasında toplanmaktadır. Kanunî temsilcilerin sorumluluğu müteselsil olduğundan kendi aralarında ve şirkete karşı rücu imkânı da ayrıca değerlendirilmelidir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda açık bir düzenleme olmaması doktrin tartışmalarını da beraberinde getirmektedir. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da rücu imkânı açıkça hükme bağlandığından ve Vergi Usul

Kanunu'nda rücu'yu yasaklayan bir düzenleme yer almadığından rücunun mümkün olduğu değerlendirilebilir; ancak kusuru bulunan kanunî temsilcinin şirkete rücu edememesi gerekir. Yine fazla ödedikleri kısım için kanunî temsilcilerin birbirlerine rücu edebileceklerinin kabulü gerekirken, 'fazla ödenen kısım' tespitinin teselsül ilişkisi içerisinde nasıl hesaplanabileceği merak konusudur. Rücu konusunda kanun koyucunun açık ve belirli düzenlemeler yapması faydalı olurdu.

Tüzel kişilerin kanunî temsillerin sorumluluğuna gidilebilmesi için vergi cezasının tüzel kişilikten tahsil imkânsızlığının ortaya konmuş olması gerekir. Bunun için tüzel kişi asıl mükellefe yapılan icra takibinin sonuçsuz kalması gerekmektedir. Koşullar sağlanmadan doğrudan veya tahsil imkânsızlığı ortaya konmadan kanunî temsilciye başvurulması hukuka aykırı olacaktır.

Limited şirket ortaklarının pay oranında şirketten sonra kanunî temsilciler ile birlikte ve sınırsız olarak sorumlu olması ve hatta devir halinde devreden ortağın sorumluluğunun devam etmesi ve devralan ortağın devirden önceki borçlardan da sorumlu olması halleri, limited şirket ortaklarının vergi cezalarından ölçüsüz bir şekilde sorumlu tutulduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir. Limited şirket tipinin, ülkemizde en çok tercih edilen şirket tiplerinden olması nedeniyle kanun koyucunun böyle bir düzenleme yaptığı tahmin edilmektedir. Ancak tüzel kişiliği bulunan bir sermaye şirketinin ortaklarının sorumluluğuna bu şekilde gidilebilirken diğer sermaye şirketlerinin ortakları bakımından böyle bir sorumluluğun benimsenmemiş olması keyfi bir düzenlemeye işaret etmektedir. Devletin, vergi kaybını ve kaçagını en aza indirerek tahsilde kolaylığı ve yüksek oranları hedeflemesi anlaşılır; ancak bunu yaparken abesle iştigal edecek yöntemlere başvurulmaması ve ölçülü düzenlemeler yapılmasına dikkat edilmelidir.

Vergi suçları bakımından ise, cezaların şahsiliği ve kusur sorumluluğu ilkeleri uyarınca fiili işleyen sorumlu olacaktır. Tüzel kişilerde sorumlu tespit edilirken temsil organlarının temsil yetkisindeki görev ve sorumluluk paylaşımları, yetkinin dağılımındaki ağırlık ve sınırlar gibi kriterlere dikkat edilerek eylemi gerçekleştiren, gerçekleşmesine yardım eden veya azmettiren kişilerin sorumluluğuna gidilecektir.

Vergi kabahatlerinin ve suçlarının özel görünüm şekillerinde sorumluluk bakımından da doktrinde tartışmalı hususlar bulunmaktadır. Örneğin, vergi kabahatlerinin tamamında mı yoksa sadece vergi ziyayı kabahati bakımından mı iştirak

kurumunun kabul edildiği hususunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bunun sebebi Vergi Usul Kanunu'nun 344/2'nci maddesinin lafzıdır. Kanun metnlerinin herkes tarafından anlaşılabilir yalınlıkta, dil ve anlam bilgisi kurallarına uygun olarak yazılması, yorum farklılıklarının en aza indirgenmesi bakımından önemlidir.

Meslek mensuplarının sorumluluğu bakımından ise kabahati oluşturan eylemlere katılım şekli ve manevi unsuru meslek mensubunun iştirakten veya müteselsil sorumluluğu kapsamındaki sorumluluğunun belirlenmesinde önemli rol oynadığından, bunların ayrımı titizlikle gerçekleştirilmelidir. Meslek mensuplarının sorumluluğundan bahsetmişken, meslek mensuplarının müteselsil sorumluluğunda aslında uzmanlık gerektiren işi yapanın meslek mensubu olduğu ve özel bir eğitim, bilgi ve tecrübe gerektiren bu alanda özel hizmet alan veya vekâlet ilişkisi ile işlerini gördüren asıl mükellefin, meslek mensubunun kabahat teşkil eden eyleminden sorumlu tutulmasının hakkaniyetli olmadığı ifade edilebilir. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 4 Sıra No.'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliği ile, meslek mensuplarına Vergi Usul Kanunu ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ek olarak bunların ötesinde ve daha fazla bir sorumluluk yüklenmesinin kanunîlik ilkesine aykırı olduğu da tartışılabilecektir.

Vergi suçları bakımından ise faillik statüsünün (doğrudan-dolaylı fail, yardım eden, azmettiren) titizlikle tespit edilmesi gerekir. Her bir suç ortağının suç işlemedeki rolü dikkatlice analiz edilmelidir. Doktrinde kaçakçılık suçuna fail olmak için mutlaka mükellef veya vergi sorumlusu olunması gerektiği, diğer kişilerin ancak azmettirne ve yardım eden olabileceği yönünde görüşler bulunsa da kanunda bu suça özgü bir nitelik veren özel bir düzenleme yer almadığından bu çıkarımı yapmak güçtür. Nitekim kanun koyucu özgü suç olarak belirlemek istediği vergi mahremiyetini ihlâl ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları bakımından zaten özel faillik statüsüne açıkça yer vermiştir.

Vergi ceza hukukunda içtima kuralları eleştirilen uygulamalara neden olmaktadır. Failin tek fiilin farklı vergileri zıyaa uğratması halinde birleşme söz konusu olmamakta, fail zıyaa uğrattığı her verginin vergi ziyayı cezasından ayrı ayrı sorumlu tutulmaktadır. Bu durumda mükellefler üzerinde cezaların yığılmasına ve ödenemeyecek miktarlarda vergi cezası tahakkuk etmesine neden olmaktadır. Cezalara

bir üst limit getirilmesi veya zıyaa uğratılan diğer vergiler bakımından düşük oranlarda ceza kesilmesi uygulaması daha gerçekçi ve hakkaniyetli olacaktır.

Tek fiilin farklı türden cezalara neden olması durumunda, yani failin tek fiili ile hem vergi kabahati hem de vergi suçu işlemiş olması halinde uygulanacak olan cezalandırma politikasının Non Bis İn İdem ilkesine uygunluğu tartışma konusu olmaktadır. Anayasa Mahkemesi, adlî ve idarî yaptırımların konu, hukuki yarar ve maddi unsur bakımından farklı olmaları ve bunlara ilişkin yargı süreçlerinin farklı disiplinlere ait olduğu düşüncesi ile hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte idarî para cezası uygulanmasının Non Bis İn Dem ilkesine ihlal oluşturmadığına hükmetmiştir. Konu sıklıkla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında da konu olmaktadır. İHAM, birbirinden “haberdar” ve birbiriyle “etkileşimde olan”, birbirinin verdiği yaptırımları “gözetken” otoritelerce “öngörülebilir ve tamamlayıcı” mahiyetteki farklı otoritelerce gerçekleştirilen yargılama veya cezalandırmanın Non Bis İn İdem İlkesini ihlal etmeyeceğine karar vermiştir. Bu kapsamda, Non Bis İn İdem ilkesine aykırı uygulamaların söz konusu olmaması için, fail hakkında gerçekleştirilen yargılama faaliyetlerinin birbirini gözetmesi, yargılamaların birbirinden haberdar olması, verilen önceki kesin hüküm ile tutarsız veya çelişkili olacak şekilde hüküm kurulmaması böylece örneğin, ceza kovuşturmasından beraat eden failin kaçakçılık suçu teşkil eden eylemlerle vergi zıyana neden olduğundan bahisle hakkında 3 kat olarak uygulanan vergi cezasının idare mahkemesince hukuka uygun bulunması gibi abesle iştilgal sonuçların oluşmaması için yargılamaların özenli bir şekilde yürütülmesi ve Ulusal Yargı Ağı Projesi gibi teknolojik avantajlardan da faydalanılarak tahkikat aşamalarındaki delillerden ve gelişmelerden haberdar ve bunları mükerrer olmayacak şekilde gözeterek süreçleri sürdürmeleri önemlidir.

Vergi suçlarında uygulanan içtima kuralları hususunda da literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Ayrı fiiller ile birden çok ihlâl gerçekleştirilmesi durumunda bir görüşe göre, kaçakçılık suçu bakımından suç seçimlik hareketli bir suç olarak kabul edilip, farklı bentlerin ihlali halinde failin tek suç işlediği kabul edilerek tek bir cezadan sorumlu tutulması gerekirken, diğer görüş bu durumda zincirleme suç hükümlerinin uygulanarak failin artırılmış cezadan sorumlu tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durumda, adaletli olan aslında otomatik bir cezalandırma formülü bulmak yerine failin tek suç işleme iradesi ile hareket edip etmediğine bakılmasıdır.

Aynı suç işleme kastı olmaksızın farklı zamanlarda farklı ihlâller gerçekleştiren failin ayrı suçlardan sorumlu tutulması yerinde olacaktır.

Yargıtay'ın, içtima kurallarını uygularken takvim yılını esas alması da adaletsizliklere yol açabilen başka bir uygulamadır. Örneğin bir fail aynı takvim yılında senenin başında, ortasında ve sonunda çok defa ihlâl gerçekleştirse dahi zincirleme suçtan sorumlu tutulurken sadece senenin sonunda ve diğer senenin başında ihlâl gerçekleştirmiş olan bir faili iki ayrı suç olduğundan bahisle, eylemlerin bütünselliğini tartışmadan iki ayrı suçtan sorumlu tutmak, hukuk biliminin mantığına uymamaktadır. Zira, hukukta her somut olaya uygulanarak doğru ve direkt bir formül bulunmamaktadır. Kurallar somut olay özelinde hukuk devletinin temel ilkeleri, kanun koyucunun amacı, yüksek mahkeme içtihatları gibi farklı kriterler ile ayrı ayrı değerlendirilerek uygulandığında herkes için daha adil sonuçlar çıkacaktır. Yine, ayrı ayrı gerçekleştirilen ihlâllerde uygulanacak cezalandırma politikası bakımından, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde yer alan ve birinci derece usulsüzlük kabahatine sebep olan hallerde, her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içerisinde tespit edilen usulsüzlüklerin tek kabahat sayılacağı belirtildiğinden, Kabahatler Kanunu'nun 15'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 2'nci cümlesinden hareketle, tespit yapıncaya kadar eylemin tek eylem sayılması ve buna bağlı olarak ceza kesilmesinde fayda olup, bu kurumun Vergi Usul Kanunu'na taşınması uygun olacaktır.

Tekerrür bakımından da, önceki kabahat tipi ile sonraki kabahat tipinin aynı olup olmaması gerektiği hususunda görüş birliği bulunmamakla birlikte miktarına bakılmaksızın yüksek oranda yapılan artırımlar nedeniyle failer bakımından ölçüsüz olduğu ve ödenemez cezaların yığılmasına neden olduğu gerekçesi ile eleştirilere maruz kaldığı göz önünde bulundurulduğunda, daha da ölçüsüz uygulamalara neden olunmaması için önceki kabahat ile sonraki kabahat tipinin aynı olmasının aranması yönündeki görüşün daha faydalı olduğu değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda açıkça belirtilmese de vergi suçları kasten işlenebilen suçlardır. Kanunda kast unsurunun, suçların unsurları bakımından açıkça sayılmaması, literatürde tartışmalara neden olmuştur. Kanunda 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin madde hükmünde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ile ilgili olan "bilerek" ifadesinin

hükümden çıkarılması bu tartışmaları daha da alevlendirmiştir. Konu hakkında yayınlanan 306 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sahte belge kullanma fiilleri bakımından kast unsurunun aranması; düzenleme bakımından ise eylemin kastın göstergesi olduğu belirtilmiştir. Ancak, Tebliğ’de kaçakçılık suçunun oluşmasına sebebiyet veren diğer eylemler hakkında herhangi bir açıklamaya yer vermediğinden, 306 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği de tartışmalara son verememiştir. Yine de, genel ceza hukuku literatüründe bir suçun kasten işlenebileceğinin ortaya konması için “bilerek” ifadesinin bulunmasına zaten olmadığı gibi, bilakis failin taksirinden dolayı sorumlu tutulabilmesi için açık bir kanunî düzenleme bulunmalıdır.

Hukuk, aynı zamanda uygulayıcıların ellerinde şekillenen bir kavram olduğundan vergi ceza hukukunun uygulayıcılarının kendilerini alanlarında yetiştirmesi ve güncel tutması ve yargı mercilerinin birbirleri ile tutarlı yaklaşımlara sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde, uygulamaya olan güven sarsılacağı gibi, uzmanlık gerektiren böyle bir alanda idareye veya adlî mercilerin kararlarına güvenerek işlem yaptıklarını iddia eden mükellef ve vergi sorumluları vergi kaybına neden olduklarında hata kavramından faydalanabilecek, bu durumun sıklıkla yaşanması kavramda ve uygulamada sulandırılmalara sebep olabilecektir.

Vergi cezalarından sorumluluğu sona erdiren bir hal olarak af konusuna ayrıca değinmek gerekir. Ülkemizde çeşitli yıllarda çıkarılan vergi ve ceza afları ile adeta devlet ve mükellef veya vergi sorumlusu ihtilaflı konular hakkında barış sağlamaktadır. Bu uygulama bir tarafı idare bir tarafı ile özel hukuk kişileri olan vergilendirme ilişkisinde taraflar arasındaki iletişime olumlu etki yapabilse de, af kurumuna başvurmaksızın vergi ödevlerini tam ve eksiksiz olarak zamanında yerine getirmiş olan mükellefler ve vergi sorumluları bakımından eşitsizliğe neden olmakta ve vatandaşların vergilendirmeye olan güvenlerini sarsabilmektedir. Kaldı ki uygulama kendi içerisinde dahi sorunları barındırmaktadır. Affa uğrayan bir vergi veya cezasının idarî veya adlî boyutlardaki yansımalarının nasıl olacağı hakkında kanunlarda boşluk bulunması halinde kanunîlik ilkesi de ihlâl edilmiş olacaktır.

Son olarak, geçtiğimiz yıl (2022) belirli bir süre için Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici madde ile getirilen etkin pişmanlık uygulaması da soru işaretleri ile birlikte gelmiştir. Geçici bir süre için getirilen bu uygulamadaki hükümlerden bir kısmı

Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. Uygulama yine mükellefler arasında eşitsizlik ve adaletsizliğe neden olabilecek mahiyette olduğundan, bu uygulama ile ulaşılacak istenen amaca, vergi hukukunda var olan pişmanlık ve ıslah kurumunun içerisinde yapılacak düzenlemeler ile ulaşılmanın hedeflenmesi daha yerinde olurdu.

Sonuç olarak, vergi ceza hukukunda sorumluluk bakımından göz önünde bulundurulması gereken temel kavramlar ve ilkelere, sorumluluk bakımından ihlâl teşkil eden eylemlerin hareket ve netice unsurlarının ceza sorumluluğuna etkisine, ceza sorumlularının tespit edilmesine, kast ve taksir unsurlarının ceza sorumluluğu üzerindeki etkisine, vergi kabahati ve vergi suçlarının özel görünüm şekillerinin ceza sorumluluğuna etkisine, failin yerine mükellef veya vergi sorumlusunun sorumlu tutulması hallerine, müteselsil sorumluluk durumlarına ve vergi cezalarından sorumluluğu kısmen veya tamamen kaldıran hallere vergi kabahatleri ve vergi suçları bakımından gerektiğinde ortak bölümlerde ortak başlıklar altında gerektiğinde farklı bölümlerde yer verilerek, vergi ceza hukuku doktrini ve yüksek mahkeme içtihatları bakımından tartışmalı olan ve/veya olabilecek hususlara işaret etmek ve çözüm önerilerine katkı sağlamak amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

Akbulut, Berrin. **Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2014.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akel, Yeliz Neslihan. Vergi Hukukunda Yorum, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** 62. Seri / Yıl 2017-(2), ss.80-148.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Aktaş, Sururi. “Pozitif Hukukta Boşluk Kavramı”, **EÜHFD**, Cilt:XIV, Sayı:1-2, 2010, ss.1-28.

Altaş, Soner. **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Anayurt, Ömer. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Güncellenmiş 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Apak, Sedat. Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, **İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008.

Arslaner, Hakan. **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Artuk, Mehmet Emin, Ahmet Gökçen, Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Artun, Emine Sevcin. Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Kamu Hukuku Programı**, Doktora Tezi, İzmir, 2021.

Ayaz, Eslem. **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015.

Aydın, Erkan. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2019.

Avcı, Sinan Can. “Kanuni Temsilciler Hakkında 6183 Sayılı Kanun Uyarınca İhtiyati Haciz Uygulanmasının Mülkiyet Hakkına Müdahale Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (NEÜHFD)**, 6(2), ss. 467-490.

Bahar, Cevdet Okan. “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 281, ss.131-134.

Bahçeci, Barış. “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihiadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 136, 2018, ss. 141-166.

Bakmaz, Zübeyir, “Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu” , **Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD)**, C:2, S:1, 2022, ss. 12-33,

Barlass, İrfan. **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

Basa, Emre Can. **Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 233, Özel Sayı, Şubat 2008, ss. 72-94, (“Değişim”).

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S.6, 2008, ss. 2839-2859.

Batı, Murat ve Uğur Hakan Gafar. “Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis İn İdem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış”, **Maliye Çalışmaları Dergisi- Journal of Public Finance Studies**, 2020, 64, ss. 15-29.

Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayınları, Ankara 2021.

Batun, Mehmet. “Vergi Yargılamasına Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, 2010, ss.258-264.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, 4. Baskı, Afyonkarahisar, 2018.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:7, Sayı:30, 2017, ss.1-18, (“Birleşme”).

Bilici Nurettin ve Funda Başaran Yavaşlar. ““Non Bis İn İdem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, **Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayını**, Ankara, 2014.

Bozdağ Ahmet, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Bozdoğanoglu, Burçin. **Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları ve Ceza- Dava –Yargılama**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Bası, Mali Akademi Yayınları, Ankara, (“Amme Alacakları”).

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, (“Vergi Suçları”).

Candan, Turgut. **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (“Vergisel”).

Candan, Turgut. “Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat-2008, Yıl 233, ss.52-71, (“Vergi Suçu Algılaması”).

Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, (Kanuni Temsilci).

Canyaş, Oytun. **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.

Centel, Nur, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2020.

Coşkun, Mahmut. **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara 2016.

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayıncılık, Ankara, 2006.

Çavuş, Adnan. **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, Ankara, 2018, (“Takip ve Tahsil”).

Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2000, s. 121-126.

Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.7, S.7., ss.89-93.

Çiftçioğlu, Cengiz Topel. “Türk Ceza Kanunu’nda Taksir”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 2013, Sayı: 3, ss.317-338.

Çilingir, Ali İhsan Özgür. **Vergi Hukukunda Yorum**, Adalet Yayınları, Ankara, 2012.

Çitil, Bünyamin. “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S:106, 2013, ss.345, 356

Çomaklı, Şafak, Ahmet AK, Zülküf AYRANGÖL. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınları, Ankara, 2014.

Doğan, Koray. “Tüzel Kişilerin İdari Para Cezası Sorumluluğunda İsnadiyet Sorunu”, **D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1, İzmir, 2015, ss.1-77, (İsnadiyet Sorunu).

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Güncellenmiş 17. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Demirbaş Aksüt, Burcu. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir, 2012.

Demirci Azmi, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 257, Yıl: 2003, ss.47-48.

Deniz, Muzaffer. **Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları**, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Donay, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Dursun, Selman. “Türk Ceza Hukuku’nda Emrin İfasının Hukuki Niteliğinin Alman ve İtalyan Ceza Hukuku’yla Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVIII, Y. 2014, S. 2, 2014, ss.203-252.

Dönmezer, Sulhi ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.II, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1994.

Erdem, Tahir. “Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyai Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 36, Sayı:302, ss.57-61.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Erman, Sahir. **Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1988, (“Vergi Suçları”).

Eroğlu, Hüseyin. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2016.

Eroğlu, Onur. “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, 8(3), ss. 157- 179.

Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Geçer, Ahmet Emrah. “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk V. Kusursuz Sorumluluk”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:30, Sayı:129, 2017, ss.107-132.

Geçer, Ahmet Emrah. “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı Ve 7394 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, **İMHPD**, C. 7, S. 13, 2022, ss. 273-324, (“Güncel Gelişmeler”)

Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl 2005, Cilt: 54 Sayı: 3, ss. 157 – 193.

Gören, Ömer. “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”, **Ankara Barosu Dergisi**, S:2,Yıl: 2023, ss. 359-368.

Gözübüyük, A. Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 40. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010.

Gürboğa Erkan, Figen Akgül, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 16, S: 110, 1997, ss.59-51, s. 50.

Gündel, Ahmet. **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Adil Yayınevi, Ankara, 1996.

Güneş, Mehmet. **Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 25. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Hayrulloğlu, Betül. “Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, İzmir, 2016.

Hızlı, Yılmaz. **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Yayınları, Ankara, 1984.

Horozgil, Denizhan. AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis In Idem” İlkesi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 34, Sayı: 157, 2021, ss.255-294.

İçel, Kayıhan, Füsun Sokullu Akıncı, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih Selami Mahmutoglu, Yener Ünver. **Suç Teorisi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2000.

İçel, Kayıhan, Süheyl Donay. **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku**, Genel Kısım, 1. Kitap, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2005.

İstanbul Kültür Üniversitesi Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi. **Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı**, (Ed. Bahri ÖZTÜRK, Funda BAŞARAN YAVAŞLAR), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

KANETİ, Selim, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.

Kangal, Zeynel T. **Kabahatler Hukuku**, 3. Baskı, Oniki Levha Yayınları, Ankara, 2022. (“Kabahatler”).

Kangal, Zeynel T. **Ceza Hukukunda Zorunluluk Durumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010. (“Zorunluluk Durumu”).

Kaplan, Recep. Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa, 2005.

Karahanlı Kaya, Melike. **Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Karakoç, Yusuf. **Pişmanlık ve Islah**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 76, İzmir, 1997, (“Pişmanlık ve Islah”).

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel S., 2010. (“Değerlendirme”).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, (“Genel Vergi”).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, (“Vergi Ceza”).

Karakoç, Yusuf, Doğan Şenyüz ve Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, (Ed. Yusuf Karakoç ve Mustafa Erkan Üyümez), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No:2065, Eskişehir, 2015.

Kaşıkcı, Mahmut. **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethem Yayıncılık, İstanbul, 2007.

Kayar, İsmail, İlhan Üzülmmez. **Hukukun Temel Kavramları**, Güncellenmiş 11. Baskı, Seçin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Kayıhan, Şaban. **Hukukun Temel Kavramları**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Kırbaş, Sadık, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.

Kılıç, Ayhan. “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 18, 2014, ss. 299-348.

Kırca, Çiğdem. “Örtülü (Gizli) Boşluk ve Bu Boşluğun Doldurulması Yöntemi Olarak Amaca Uygun Sınırlama (Teleologische Reduktion)”, **AÜHFD**, Cilt:50, Sayı:1, 2001.

Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Kluszczewsk, Diethelm. **Ordnungswidrigkeitenrecht**, München, 2010.

Koca, Mahmut, İlhan Üzülmmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

Koç, Muammer. Vergi Kabahat ve Suçlarında İştirak ve İçtima, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Trabzon, 2016.

Korkut, Levent, Cengiz Otacı. **Türk Kabahatler Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4 Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Köstü, Ozan Muzaffer, “Türk Vergi Ceza Hukuku Sistemi ve Sorunları”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 88, 2013,ss. 53-56.

Kuzucu Yapar, Burcu. “Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali”, **Maliye Çalışmaları Dergisi - Journal of Public Finance Studies**, 2021, 65, ss. 71-89.

Mahmutoğlu, Fatih Selami. “Suç Kabahat Ayrımı- İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, **İdari Ceza Hukuk Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık , Ankara, 2009, ss.27-42.

Mutluer, M. Kâmil, Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Narter, Recep ve Ercan Sarıcaoğlu. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima”, **EÜHFD**, XVII (1–2), 2013, ss.73-99.

Nomer, Haluk N. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Oğuz, Sefer. “Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM’nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi” **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 16, S. 2, 2017, ss. 371-394

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.

Oktar, S. Ateş, “Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, 2002, ss. 116-130, (“Sorumluluk”).

Onat, Emre Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Yıl: 31, Sayı: 137, 2018, ss.311-335.

Öncel, Mualla. Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, **Prof. Dr. Fadıl Sur Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayın No: 552, Ankara, 1983.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER. **Vergi Hukuku**, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Seckin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Öz, Ersan, Ersin Yavuz ve Fatih Akçay, “Ölüm Vakalarının Türkiye’de Vergisel Açıdan Doğurduğu Hukuki Sonuçlar”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 31, 2017, ss.27-45.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.

Özbek, Veli Özer, Koray DOĞAN ve Pınar BACAKSIZ, **Ceza Genel Hukuku Temel Bilgiler**, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Özel, Salih. **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Özen, Mustafa. **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 22. Bası , Seckin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Öztan, Bilge. **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 40. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Öztürk, Bahri, Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku**, 19. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Özyer, Mehmet Ali. “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 8. Baskı, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları**, İstanbul, 2018.

Parlar, Ali. **Kabahatler Kanunu**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012.

Pehlivan, Ali. **Kabahatler Hukukunun Genel Esasları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku Genel İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010.

Pınar, Burak. “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2021, ss. 295-313.

Poroy, Reha, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 14. Bası, Vedat Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Reisoğlu, Safa. **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 24. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Seer, Roman¹⁷¹. “Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss.221-233.

Silahşör, Mert. Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, **Gazi Üniversitesi**, Vergi Hukuku Ana Bilim Dalı, 2014 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Soyaslan, Doğan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 10. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Sözüer, Adem. “Yeni Türk Ceza Kanununun Uygulanmasında Sorular ve Cevaplar”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, S. 6, 2006, ss.227-237.

Şener, Oruç Hami. **Ortaklıklar Hukuku**, Göden Geçirilmiş 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.

Şimşek, Mehmet. **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Yayıncılık, Ankara, 2010.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

Taşkın, Yasemin. “Pişmanlık ve Islah Üzerine Bazı Değerlendirmeler”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 250, 2013.

Taştan, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

Taylar, Yıldırım. “Ölçölülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasaya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:10, Sayı:28, 2015, ss.187-221.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, Murat Önok. **Uluslararası Ceza Hukuku**, Güncellenmiş 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Tosun, Ayşe Nil. “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe HFD**, 7(2), 2017, ss. 95–104.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2019.

Tunç, Zinnur. **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

Ulusoy, Ali D. **İdari Yaptırımlar**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, (“Yaptırımlar”).

Ulusoy, Ali. “Erker Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü, 140. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, No.77, 12.05.2008, ss.121-136.

Uslu, T. Azmi. **Yeni Hukuk Lugati ve Hukuk Terimleri Sözlüğü**, Site Yayınları, İstanbul, 1964.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009.

Ünver, Yener. “YTCK’da Kusurluluk”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl:1, 2006/1, ss.37-73.

Ürel, Gürol. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Yaltı, Billur. “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Özelinde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, **Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan**, Es Yayınları, İstanbul, 2011, ss.316-336.

Yaltı Soydan, Billur. “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, S. 227, 2000, ss.103-114.

Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Czası ve Hapis Czası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine” **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2015, 317, ss. 85-97.

Yaralı, Levent. **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

Yılmaz, Güneş. “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, 2003, ss.194-206.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Anayasa Mahkemesi’nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi 80**, No:3, 2022, ss. 255-328.

Yurtlu, Vakkas ve Burçin Bozdoğanoglu. “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi”, **International Journal of Public Finance**, Vol. 7, No. 1, 2022, ss. 73 – 92.

Yüce, Mehmet. **Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler, Müdürler İle Ortakların Hak ve Sorumlulukları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.