

CEZA - KİŞİ İLİŞKİSİ



Tarık TAŞKIRAN
Vergi Denetmeni

2

13 Sayılı V.U.K.'nın 344. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde, 358., 148., 257'nci maddelerinde ve 150'nci maddenin 4 numaralı bendinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında aynı kanunun 359., 360. ve 361. maddeleri uyarınca yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Halen uygulama, pratik davranma ihtiyacı ve tarh dosyalarında bilgi noksanlığı nedeniyle bütün kanuni temsilciler ve ortaklar hakkında suç duyurusunda bulunma şeklinde yapılmaktadır.

Bütün kanuni temsilcilerin ve ortakların cezanın muhatabı tutulması uygulamasının ceza-kişî ilişkisi çerçevesinde değerlendirilmesi ve vergi cezalarının genel ceza hukuku ilkelerine uyumlu kılınması gerekliliğinin tartışılması yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

I - CEZA TANIMI

Genel anlamda ceza:

a) Suç işleyen kişilere devletçe uygulanan yaptırım,

b) Yanlış bir davranış ya da kurallara uymama yüzünden uygulanan yaptırım,

c) Yanlış bir davranışın istenmeyen kötü sonucu,

olarak açıklanmaktadır. Cezanın niteliği zaman içinde değişiklik

göstermiştir. En ilkel şekli ile öç alma duygusu olarak ortaya çıkan ceza günümüzde dört temel özelliğe kavuşmuştur. Bu dört özellik şunlardır:

- a) Ceza suçluya acı veren bir nitelik taşır.
- b) Ceza yasa tarafından saptanan bir yaptırımdır. Hiç kimseye yasalarda olmayan bir ceza verilemez.
- c) Ceza suçun ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesiyle orantılı olmalıdır.

Özellikle, "Suçlunun Sorumluluk Derecesi" kavramı vergi cezası hükümleri yönünden de tartışılması gereken bir husustur. Bu kavram çerçevesinde "Cezanın Kişiselliği" ilkesinin Vergi Usul Kanunu'ndaki yeri ve karşılığı genel ceza hukuku ilkeleri ile uyumlu davranma düşüncesine paralel olarak aranmalıdır.

II - CEZANIN KİŞİSELLİĞİ PRENSİBİ VE MÜTESELSİL SUÇLULUK:

Cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olması genel ceza hukukunun ilkelerinden biridir. Diğer taraftan cezada şahsılık prensibinin gereği olarak ceza, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmelidir. Bu nedenle ceza, bu ilke gereğince suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilere değil, suçun ayrıntılarını bilen ve meydana gelmesinde rolü olan temsilcilere verilmelidir.

Yazı konusu ceza muhataplığı uygulaması "müteselsil suçluluk" kavramı ile açıklanmaktadır. Ancak ceza hukukunda müteselsil suç; tek bir suç işleme kastıyla yasanın aynı maddesinde yazılı bir suçun bir kaç kez işlenmesi olarak açıklanmaktadır. Bu çerçevede kanuni temsilcilerden veya ortaklardan biri tarafından işlenen suçun diğer temsilciler ve ortaklar tarafından da "müteselsilen" işlendiğinin ileri sürülmesi hukuki olmayacaktır.

Diğer taraftan, hukukta müteselsil sorumluluk; bir zararın tümünden birden çok kişinin ayrı ayrı sorumlu olmaları durumu olarak tanımlanmaktadır. Parasal cezalarda ve tazmin durumunda müteselsil sorumluluk kabul edilebilir iken hapis cezasını gerektiren bir fiilde iştirak yardım ve teşviki tespit edilmeyen kanuni temsilci ve ortakların müteselsilen suçlulukları ileri sürülemez.

Böylesi durumlarda, müteselsilen değil müştereken suçluluk kavramı ile yardım ve teşvik iddia konusu yapılmalıdır.

· III - CEZADA KİŞİSELLİK VE VERGİ HUKUKU

V.U.K.'nın 333'ncü maddesinin sonuna 2365 sayılı Kanunun 59. maddesiyle eklenen fıkra aşağıya çıkarılmıştır.

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

Bu hükümle ilgili olarak yayımlanan 143 sıra no.'lu V.U.K. Genel Tebliğinin X-A/1. bölümünde "Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin; suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu düzenleme, tüzel kişiliğe haiz mükellefler yönünden, genel ceza hukukunun suçun kişiselliği ilkesine uyumu sağlamıştır. Ancak adi ortaklıklar ve miras ortaklıklarına ilişkin herhangi bir düzenleme tespit edilememiştir. Bahis konusu ortaklıklarda da aynı anlayışla uygulama yapılabilmesi için sorumluluk-temsil ilişkisinin ortaya konulması gerekir. Bunlarla ilgili düzenlemeler Borçlar Kanunu ve Türk Medeni Kanunu'nda yapılmıştır.

Borçlar Kanunu'nun 525. maddesinde adi ortaklıkta şirket muamelelerinin idaresi, "Akid veya karar ile münhasıran bir ortağa veya birden fazla ortağa yahut üçüncü bir şahsa kesin surette tevdi edilmemiş ise bütün ortaklara aittir" hükmü yer almaktadır. Buna göre adi ortaklıklarda akid veya karar ile şirket muamelelerinin idaresi bir veya birden fazla temsilciye verilebilmektedir.

Yine Türk Medeni Kanunu'nun 328. maddesinde aile veya miras ortaklıklarında içlerinden birinin şirkete müdür tayin edilebileceği, müdürün şirkete müteallik bütün tasarruflarda onu temsil ve işletme varlığını idare edeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 334. madde de ortakların aralarında yapacakları mukavele ile şirketin işletilmesini ve temsilini diğer ortaklardan herbirine safi hasılatı yıllık belirli bir hisse vermek üzere, içlerinden yalnız birine tevdi edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemeler adi ortaklıklarda ve mal (miras) ortaklıklarında karar, akid veya mukavele ile müdür veya temsilci seçilebileceğini göstermektedir.

Bu itibarla, tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklarda V.U.K.'nın 359., 360. ve 361. maddelerinde öngörülen cezalara bütün ortakların değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan ortak veya temsilcilerin cezaya muhatap tutulmaları "Cezanın Kişiselliği" ilkesinin gereğidir. Yine temsilci atanmamış ortaklıklarda da suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı aranması aynı ilke gereğidir.

Ancak halen mevcut bilgi akış sistemi gerek tüzel kişiliklerde, gerekse tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklarda, temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırların araştırılmasına ve tespitine imkan vermemektedir. Buna rağmen, düzenlenecek raporlarda cezanın kişiselliğinin vurgulanması ve kovuşturma safhalarında dikkate alınmasının gerekliliğinin ifade edilmesi vergi hukuku ile genel ceza hukuku arasındaki uyumu sağlamaya yönelik bir aşama olacaktır.

IV - SONUÇ:

V.U.K.'nın 359, 360 ve 361. maddelerinde öngörülen hapis cezalarında cezanın muhatabının; gerek tüzel kişiliğe haiz mükelleflerde gerekse tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklarda, suç ve suçlu arasındaki nedensellik bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayin edilmesi "Cezanın Kişiselliği" ilkesi çerçevesinde vergi hukuku ile genel ceza hukukunun uyumunu sağlayacaktır.

Ancak suç ve suçlu arasındaki bağı tespit edilememesi durumunda düzenlenecek raporlarda cezanın kişiselliğinin vurgulanması ve kovuşturma safhalarında dikkate alınmasının gerekliliğinin ifade edilmesi aynı amaca yönelik bir aşama olacaktır.