

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2020-803319

Araştırma Makalesi / Research Article

Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis in Idem” İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış

“Ne Bis in Idem” Principle in Tax Criminal Law: A Different Look From Liability Provisions

Murat BATI¹, Uğur Hakan GAFAR²



¹Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Samsun, Türkiye

²Av., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi, Samsun, Türkiye

ORCID: M.B. 0000-0003-3615-6851;
U.H.G. 0000-0002-8599-5435

Corresponding author:

Murat BATI,
Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Başkanı, Samsun, Türkiye
E-mail: murat.bati@omu.edu.tr

Submitted: 01.10.2020

Revision Requested: 03.11.2020

Last Revision Received: 03.12.2020

Accepted: 03.12.2020

Citation: Bati, M., & Gafar, U.H. (2020). Vergi ceza hukukunda “Ne Bis In Idem” ilkesi: Sorumluluk hükümleri açısından farklı bir bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2020; 64: 15-29.
<https://doi.org/10.26650/mcd2020-803319>

ÖZ

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesi sırasında işlenen vergi kabahatlerinden doğan vergi cezaları, söz konusu kabahatleri işleyen gerçek kişiler yerine, tüzel kişiler adına kesilmektedir. Bu şekilde tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortaklarının sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar kapsamında bazı kişilere birden fazla vergi cezası kesilebilmektedir. Bu cezalar gerek idari gerekse adli para cezası olabirirken ayrıca hapis cezası da verilebilmektedir. Bu nedenle, bu makalede söz konusu sorumluluk hükümlerinin “ne bis in idem” ilkesine etkileri tartışılmıştır. “Ne bis in idem ilkesi”, bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla cezalandırılmayacağı veya yargılanamayacağını anlatmaktadır. “Ne bis in idem ilkesi” ceza hukukunda uygulanabilirken vergi kanunlarımızda maalesef çok fazla dikkate alınmamaktadır. Bu makalede; vergi kabahat ve ceza uygulamalarında özellikle “aynı kişi” kavramı üzerinde durulmuştur. Vergi idaresi tarafından verilen vergi cezalarının “Ne bis in idem ilkesi” kapsamında değerlendirilemeyeşini özellikle şahsiyet prensibi kapsamında ele alıp farklı eleştirilerde bulunulmuştur. Yapılan eleştiriler vergi hukukunun lafzına ve ruhuna uygun hale gelmesi için de özellikle diğer disiplinler ile de karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Özellikle konuyla alakalı Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un ilgili maddeleri uyarınca irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi ceza hukuku, ne bis in idem, vergi suçu, vergi kabahati, vergi cezalarından sorumluluk

JEL Sınıflandırması: K34, K14, H20

ABSTRACT

Tax penalties arising from tax misdemeanors committed during the administration and liquidation of legal entities are imposed on legal entities instead of the natural persons who commit these misdemeanors. Legal representatives and limited company partners have responsibilities



from the tax penalties imposed on the legal entity. More than one tax penalty can be imposed on some people within the scope of these responsibilities. While these penalties can be both administrative and judicial fines, imprisonment can also be imposed. Hence, in this article, the effects of such liability provisions on the principle of “ne bis in idem” are discussed. The “ne bis in idem principle” states that a person cannot be punished or tried more than once for the same act. In this article, the concept of “the same person” was particularly analyzed in tax misdemeanor and penalty applications. Some criticisms were made concerning the fact that the tax penalties imposed by the tax administration cannot be examined within the scope of the principle of “ne bis in idem”, particularly within the context of the personality principle. In order for the criticisms voiced made to be accordant with the wording and spirit of tax law, comparative evaluations were made with other disciplines. The criticisms made have been evaluated by comparing them with other disciplines, in order to make the tax law compatible with the letter and spirit. In particular, the relevant articles of the Tax Procedure Law and the Law on Collection Procedure of Public Receivables were examined.

Keywords: Tax criminal law, ne bis in idem, tax crime, tax misdemeanor, liability from tax penalties

JEL Classification: K34, K14, H20

EXTENDED ABSTRACT

In the criminal law, it has been acknowledged that legal persons with no mobility have criminal liability in accordance with the principle of individual criminal responsibility. However, in Article 333 of the Tax Procedure Law, it is regulated that the tax penalty will be imposed on the legal person due to tax misdemeanors during the administration and dissolution of legal persons. This is the first step in moving away from the principle of personality in terms of tax misdemeanors. However, in accordance with the principle of personality, not legal persons, but natural persons representing the legal person who commits the criminal act or misdemeanor should be responsible for these penalties.

Additionally, the second step in moving away from the principle of personality in tax misdemeanors takes place during the collection of these fines, i.e. at the execution stage. According to Article 10 of the Tax Procedure Law, and Articles 35 and repeated 35 of the Law No. 6183 on the Procedure for the Collection of Public Receivables, legal representatives of legal entities and limited company partners may be liable for tax penalties that cannot be collected from the legal person. The common point of these articles is that they allow the execution of the tax penalties imposed on the legal person on natural persons. It is not possible for a punishment given to a person to be executed on another person in accordance with the principle of personality.

Another problem created by leaving the principle of personality, as explained above, reveals itself in the principle of “ne bis in idem”. The principle of “ne bis in idem” basically describes the punishment or trial of a person once for the same act. In order to apply the principle of “ne bis in idem”, there must be a repetitive punishment or trial. Moreover, this repetitive punishment or trial must result from “the same action”. In other words, punishing a person for different actions does not fall within the scope of the ne bis in idem principle. However, in order to apply the principle, the owner of the action subjected to repeated punishment or trial must be “the same person”.

The European Court of Human Rights and the Constitutional Court firstly examine whether the owner of the action is “the same person” in the application of “ne bis in idem” and if the “same person” condition is met, the same action and repetition inspection is initiated. However, if the “same person” requirement is not fulfilled, a refusal decision is made stating that the principle cannot be applied without examining the other elements. Indeed, the Constitutional Court rejected the individual application with the allegation that the legal person was given a tax loss penalty and the legal representative was imprisoned due to the same act and that this was against the principle of “ne bis in idem”, “... ..at the end of the administrative process, it is understood that the alleged violation of the applicant does not fall within the scope of the principle of not being tried or punished twice due to the same act, since the

decision of conviction was given against the applicant at the end of the judicial process, the tax penalty was given against the Company for which the applicant was the authority ... ”, without examining the elements of “same action” and “repetitive punishment”.

The abovementioned problem derived from leaving the principle of personality manifests itself in the aforesaid decision of the Constitutional Court. The reason for this is that, although the tax loss penalties are imposed on the legal person, the legal representatives continue to be liable for these tax loss penalties. Accordingly, if the tax loss penalty imposed on the legal person cannot be collected from that person, this time attempts will be made to collect the penalty from the legal representative. In other words, the tax loss penalty will be executed on the legal representative. In the above-mentioned decision, although the legal representative does not have a tax loss penalty imposed on his/her behalf, it is possible that the legal representative is liable for the penalty imposed on the legal person. To put it differently, after the date of the decision of the Constitutional Court, there is a possibility that the tax penalty incurred cannot be collected from the legal person, but from the legal representative who is the applicant. It is clear, in this case, that the principle of “ne bis in idem” cannot be fully protected.

The solution to the problem is in the source of the problem. Accordingly, the penalties arising from tax misdemeanors should be imposed on natural persons who commit acts in accordance with the principle of personality, rather than on legal persons. Thus, the “same act” and “repetitive punishment” elements can be examined without being stuck in the “same person” element in the application of the “ne bis in idem” principle. On the other hand, in the current situation, courts’ determination of the “same person” element on the basis of responsibility will prevent the principle from becoming dysfunctional. Accordingly, if the legal representative is likely to be liable for the tax penalties imposed on the legal person, it should be decided that the “same person” element is provided and the other elements should be examined. Consequently, the inconsistencies that obstruct the application of the principle would be eliminated to some extent.

Giriş

Vergi hukukuna ilişkin usul ve esasların, mülkiyet hakkını¹ ihlal etmemek adına sıkı şekil şartlarının bulunması, idarelerin keyfi davranmasını önleyecektir. İdarenin keyfi davranmasının önüne geçilmesi ne kadar önemliyse vergi ödevi altında bulunanların da vergisel düzene zarar verecek ve devletin gelirini azaltacak olan davranışlarının önlenmesi o kadar önemlidir. Bu sebeplerden biri olarak da vergisel düzeni korumak amacıyla vergi kabahatleri ve vergi cezaları öngörülmüştür. Esasında vergi hukuku uygulamasına ilişkin kabahat ve cezalar bir tür caydırma gayesiyle düzenlenmiştir.

Bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla kez cezalandırılmamasını veya yargılanmamasını anlatan “ne bis in idem ilkesi” ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olup vergi kabahat ve suçları için gözetilmesi gereken en önemli ilkelerden biridir. Buna göre bir kişiye yalnızca bir eyleminden dolayı bir vergi suç veya kabahatinden dolayı yaptırım uygulanmalıdır. Bir kişinin tek bir eylemi, aynı anda birden fazla suçu veya kabahati oluşturabilir. Türk Ceza Kanunu’nda söz konusu bu durum ne bis in idem ilkesine uygun bir şekilde genel olarak çözülmüş bulunmaktadır. Fakat suç ve ceza hükümleri içeren özel bir kanun niteliğinde olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) bu sorunun ne bis in idem ilkesine uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği tartışmalıdır.

Vergi kanunlarımızda birçok maddede cezalarla alakalı hüküm bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesinde tüzel kişilerin idare ve tasfiyesi sırasında oluşan vergi kabahatlerinden dolayı vergi cezasının tüzel kişi adına kesileceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte suç teşkil eden eylemlerden ise kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Vergi cezasının kabahati işleyen kanuni temsilci yerine tüzel kişinin adına kesilmesi şahsılık ilkesinden uzaklaşıldığını göstermektedir. Bununla birlikte kanuni temsilciler söz konusu vergi cezalarından tamamen kurtulmuş değildir. Zira VUK’un 10’uncu maddesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35 ve mükerrer 35’inci maddeleri uyarınca, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve limited şirket ortakları, tüzel kişiden tahsil edilemeyen vergi cezalarından sorumlu olabilecektir.² Yani adeta başkası adına kesilen vergi cezası tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile limited şirket ortakları üzerinde infaz edilebilecektir. Buna göre, VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında bir vergi kaybı olması durumunda üç kat vergi ziyayı cezası tüzel kişiye kesilecek, kaçakçılık suçunun cezası ise kanuni temsilciye verilecektir. Söz konusu vergi ziyayı cezası tüzel kişiden alınmazsa bu vergi cezaları da kanuni temsilciden tahsil edilecektir. Peki böyle bir durumda aynı eylemden dolayı hem kaçakçılık suçundan adli nitelikli ceza alan hem de tüzel kişi adına kesilen vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulan kanuni temsilci, ne bis in idem ilkesi anlamında “aynı kişi” olarak kabul edilecek midir?

Çalışmamızda öncelikle ne bis in idem ilkesinin pozitif hukuktaki görünümü, unsurları incelenecek ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin (AİHM) inceleme usulü anlatılmaya çalışılacaktır. Ne bis in idem ilkesinin açıklanmasından sonra Vergi Usul Kanunu’ndaki suç ve kabahatlerin ne bis in idem ilkesi karşısındaki durumu, çalışmanın kapsamı aşılmadan genel olarak de-

1 Anayasa’nın 35’inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkı, “Kişi hakları ve ödevleri” başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Anayasa’nın 35’inci maddesi “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” şeklinde hükmetmektedir.

2 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile vergi ve cezaların tahsil edilememesi durumunda amme alacağının takibi açısından şirket ortakları ile kanuni temsilci arasında vergi idaresine bir tercih sunmuştur. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/06/20190620-10.pdf>)

ğerlendirilecektir. Daha sonra ise aynı kişi kavramı ve tüzel kişi kanuni temsilcileri ve limited ortakların vergi cezalarından sorumluluğunun etkileri tartışılacaktır.

1. Ne Bis in İdem İlkesi

Ne bis in idem ilkesi ceza yargılamasının en temel ilkelerinden biridir (Özbek, Doğan ve Bacaksız 2019, s. 74). Bu yeni bir kavram olmayıp temel geçmişi Roma Hukuku dönemine kadar uzanmaktadır (Ataç 2010, s. 4). Ne bis in idem ilkesi, bir kişinin aynı eyleminden dolayı iki defa yargılanamayacağını veya cezalandırılmayacağını anlatır (Erdem, Tezcan ve Önok 2019, s. 104; Özbek ve ark. 2019, s. 74) Çağdaş ceza hukukunda, fail değil, bu kişinin eylemi cezalandırılmakta suçun belirlenmesinde eylem dikkate alınmaktadır. Birey ise yalnızca cezanın bireyselleştirilmesi noktasında dikkate alınmaktadır (Özbek ve ark. 2019, s. 78). Ne bis in idem ilkesi ile de kişinin suç teşkil eden eylemi bir kere cezalandırıldıktan sonra, tekrar tekrar bu eylemin kovuşturulması veya cezalandırılması engellenmektedir. Aksi düşünüldüğünde eyleminden dolayı bir defa cezalandırılmış olan kişi tekrar cezalandırılma endişesini taşımaya devam edecektir (Doğmuş 2020, s. 84). Böyle bir durum ne insan onuruyla ne hukuk devleti ilkesiyle bağdaşır.

Ne bis in idem ilkesi kesin hükmün sonuçlarında kendisini gösterir (Ünver ve Hakeri 2019, s. 1782; Erdem 1963, s. 45). Mahkemeler tarafından verilen hükümler, bu hükümlere karşı öngörülen kanun yollarından geçerek kesin hüküm niteliğini kazanırlar. Kendisine karşı başvurulabilecek bir kanun yolu öngörülmemiş olan hükümler de kesin hüküm niteliğindedir (Ataç 2010, s. 35). Ne bis in idem ilkesi, kesin hüküm niteliği taşıyan hükümlere önleyici bir nitelik katar. Böylece hakkında bir kesin hüküm bulunan eylem, tekrar yargılamaz ve cezalandırılmaz.

1.1. İlkenin Pozitif Hukuktaki Görünümü

Anayasamızda ne bis in idem ilkesi doğrudan düzenlenmiş değildir. Bununla beraber Anayasa tarafından korunan hukuk devleti ilkesi, insan onuru ve adil yargılanma hakkı, içeriğinde ne bis in idem ilkesini barındırmaktadır (Ataç 2010, s. 12-19). Dolayısıyla her ne kadar Anayasa'da doğrudan düzenlenmemişse de ilkenin Anayasal bir güvencesinin olduğu söylenebilir.

Ne bis in idem ilkesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki dayanağı, Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokol'ün 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin ilk fıkrası, "*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılamaz veya mahkum edilemez.*" hükmünü haizdir. Ayrıca Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında, "*Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılamaz ve cezalandırılmaz.*" hükmü yer almaktadır. Söz konusu bu iki madde, esasında bir devletin iki defa cezalandırma ve yargılama yapamayacağından bahsetmekte, aynı fiilin farklı devletler tarafından kovuşturulmasına engel olmamaktadır Buna göre bir ülkede cezalandırılan fiil başka bir ülke tarafından da cezalandırılabilir. Bu durumu engelleyecek herhangi bir uluslararası sözleşme de bulunmamaktadır (Erdem ve ark. 2019, s. 104). Burada yasaklanan şey, aynı fiilin yine aynı devlet tarafından yeniden yargılanması ve cezalandırılmasıdır.

Ceza mevzuatında da bazı kanun maddeleri, ne bis in idem ilkesinin hukuk sistemi tarafından kabul edildiğini bize göstermektedir. Gerçekten de Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında yer alan "*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*" hükmü ve Türk Ceza Kanu-

nu'nun 44'üncü maddesinde yer alan “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” hükmü, bir kişinin aynı fiilinden dolayı birden fazla ceza almasını ve yargılanmasını engellemektedir.

İlkenin Kabahatler Kanunu'ndaki³ yansıması da Kanun'un 15'inci maddesinde yer alır. Söz konusu 15'inci madde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

...
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.”

1.2. İlkenin Uygulanabilmesi İçin Gereken Unsurlar

Yukarıda açıkladığımız üzere ne bis in idem ilkesi bir kişinin aynı eyleminden dolayı, birden fazla kez cezalandırılmasını ve yargılanmasını yasaklar. İlkenin uygulanabilmesi için “aynı kişi” ve “aynı eylem” şartlarının sağlanması gerekmektedir (Ünver ve Hakeri 2019, s. 1784). Bu iki unsurdan birinin yokluğu durumunda ilke uygulanamayacak yani mükerrer yargılama veya cezalandırmaya engel olunamayacaktır. Daha doğrusu bu durumda yapılan yargılama mükerrer nitelikte olmayacaktır. Dolayısıyla ilkenin uygulanarak, önleme etkisini gösterebilmesi için “aynı kişi” ve “aynı eylem” şartlarının birlikte sağlanması gerekmektedir. Ayrıca “aynı kişi” ve “aynı eylem” unsurları sağlanmış olsa bile mükerrer cezalandırma veya yargılama faaliyeti söz konusu değilse burada ilkenin ihlali söz konusu olmayacaktır. Sonuç olarak ilkenin uygulanabilmesi için gerekli unsurlar, “aynı kişi” “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” unsurlardır (Yaltı 2015, s. 89).

2. AİHM'in İnceleme Usulü

AİHM, önüne gelen başvurularda ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğini 4 farklı kriterin değerlendirilmesi sonucunda tespit etmektedir. Söz konusu bu kriterler; somut olaydaki yaptırımların veya yargılamaların cezai nitelik taşıyıp taşımadıkları, söz konusu bu yargılama veya cezaların aynı olaya ilişkin olup olmadığı, kesin hüküm bulunup bulunmadığı ve son olarak mükerrer cezalandırma veya yargılama bulunup bulunmadığıdır (Ataç 2018, s. 817-845).

Vergi kabahatleri karşılığında uygulanan vergi cezaları, vergi ödevlisinin hukuka aykırı davranışını cezalandırma ve caydırıcı olma amaçlarını taşımaktadır. Gecikme faizi uygulamasıyla vergi kabahatleri sonucunda ortaya çıkan zarar zaten giderilmektedir. Dolayısıyla söz konusu vergi cezaları ile zararı karşılamaktan ziyade, zararı aşan tutarda bir bedelle cezalandırma amaç-

3 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu, özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer veren muhtelif kanunlardaki hükümler arasında bir sistem birliği ve ahenk sağlanması amaçlanması nedeniyle ihtiyaç duyulan düzenlemeleri gerçekleştirmek amacıyla yürürlüğe konulmuş bir kanundur. Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hukuka aykırı fiilleri “suç” ve “kabahat” olarak iki şekilde ayırmış ve kabahat olarak adlandırılan ve diğer kanunlarda yer alan idari mali yaptırımların tümünün Kabahatler Kanunu çerçevesinde takip edilmesini sağlamıştır. Vergi suçlarının değerlendirme konusu yapıldığı hemen her tartışmada idari yaptırım gerektiren vergi suçları (veya idare tarafından yaptırıma bağlanan) ve adli yaptırım (veya ceza mahkemeleri tarafından yaptırıma bağlanan) gerektiren vergi suçları ayırımına yer verilmektedir. Pedagojik olarak son derece isabetli kabul edilebilecek bu ayırım, 5237 sayılı TCK ve 5236 sayılı Kabahatler Kanunu'nun eş zamanlı olarak yürürlüğe girmesi ile gözden geçirilmesi gereken bir ayırım halini almıştır. (Batı 2016, s. 23)

lanmaktadır (Şenyüz 2020, s. 59). Buna göre vergi kabahatleri karşılığında uygulanan idari yaptırım niteliğindeki vergi cezalarının, ne bis in idem ilkesi kapsamında cezai nitelik taşıdığını söylemek mümkündür. AİHM, yargılama veya cezalandırmanın aynı olaya ilişkin olup olmadığının tespitinde kullanılan kriterleri Zolotukhin ve Rusya⁴ kararında belirlemiştir. Buna göre mahkemenin vardığı sonuç, aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar sebebiyle mükerrer yargılanma veya cezalandırma yapılamayacağıdır (Ataç 2018, s. 824; Bahçeci 2018, s. 149). Aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylardan anlaşılması gereken ise, aynı kişi ile ilgili zaman ve yer bakımından birbirine sıkı sıkıya bağlı olan olaylardır (Yaltı 2015, s. 89; Ataç 2018, s. 824). Burada söz konusu olayların aynı kişi ile ilgili olması gerektiğinin altını çizmek gerekmektedir. Buna göre zaman ve yer bakımından birbirinden ayrılmayan olaylar farklı kişilerle ilgili olursa “aynı suç” kavramı içerisinde değerlendirilemeyecektir. Mahkeme son olarak söz konusu olaya ilişkin verilmiş bir kesin hüküm bulunup bulunmadığı ve son olarak mükerrer cezalandırma veya yargılama bulunup bulunmadığını incelemektedir.

3. Ne Bis İn İdem İlkesi Bakımından Vergi Usul Kanunu'ndaki Durum

Vergi Ceza Hukuku kapsamında idari nitelikte olan vergi kabahatleri ile adli nitelik taşıyan vergi suçları yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri; vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri iken vergi suçları ise kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma, vergi mahremiyetini ihlal ve vergi kimlik numarası kullanımı ile ilgili düzenlemelere uymayanlar olarak tasnif edilir. Vergi suçları ile kabahatleri arasında nitelik farklı bulunmaktadır. Bununla birlikte aradaki farkın tamamen niceliksel olduğunun söylenmesi de doğru değildir (Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı 2019, s. 339; Şenyüz 2020, s. 4). Zira kaçakçılık suçu neticesinde üç kat olarak uygulanan vergi ziyayı kabahatinin, miktar olarak adli para cezalarının üzerine çıkması muhtemeldir. Bununla birlikte suç ve kabahatleri birbirinden ayıracak niceliksel bir sınır da belirlenmiş değildir. Dolayısıyla kabahat ve suç ayrımı niteliksel ve niceliksel olmayıp, kanun koyucunun suç siyasetiyle ilgilidir (Kaneti ve ark. 2019, s. 331).⁵

Vergi suç ve kabahatleri genel olarak vergisel düzeni korumayı amaçlamaktadır. Söz konusu bu amaç sebebiyle de her biri, birbirleri ile alakasız bulunan düzenlemelerden ziyade bir bütünü oluşturan parçalar olarak görülmelidir. Bu ilişki içerisinde de söz konusu suç ve kabahatler bağlantı içerisinde bulunmaktadır. Bundan dolayı her ne kadar tek eylemden dolayı tek kabahat veya ceza oluşması asıl olsa da zaman zaman tek bir eylem birden fazla kabahat veya suçun oluşmasına sebebiyet verebilmektedir (Şenyüz 2020, s. 245). İçtima yani birleşme adı verilen bu durumda da ne bis in idem ilkesi gündeme gelmektedir.

4 <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%5B%22001-91222%22%7D%7D>; Son Erişim Tarihi: 06.11.2020

5 Ancak, hangi fiillerin suç hangilerinin kabahat olarak nitelendirildiği konusunda net bir ölçüt yoktur. Bu tamamen kanun koyucunun suç/kabahat politikasına veya izlediği suç siyasetine göre şekillenmektedir. Ancak, suç olarak öngörülen eylemlerin kabahat olarak öngörülen eylemlere göre kamu düzenini daha çok bozdukları söylenebilir. Kabahat ile suç ayrımı konusunda öğreti daha çok niceliksel ölçüte işaret etmektedir. Buna göre bir fiilin kabahat mi veya suç mu olduğunu tespit için uygulanacak yaptırıma bakmak gerekmektedir. Bu anlamda bir fiilin kabahat olarak değerlendirilmesinin tek ölçütü, idare tarafından yaptırıma konu edilebiliyor olmasıdır. Bu da tamamen kanun koyucunun suç politikasına yönelik bir yasama tercihi olarak kabul edilmektedir. Suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası uygulanırken kabahatler için ise idari para cezası ile bazen çeşitli kanunlarda yer alan idari tedbirler uygulanmaktadır. Kabahatler kişinin adli sicil kaydına geçirilmez iken suçlara ilişkin verilen cezalar kişinin adli sicil kaydına geçirilir. Suçlarda teşebbüs olabilir iken kabahatlerde teşebbüs edene çoğu zaman ceza verilmez. Bir diğer husus kabahatlerde zamanaşımı süresi suçlara ilişkin zamanaşımı sürelerinden daha kısadır. Suçların cezası yargı tarafından cezalandırılırken kabahatlerin cezalandırılması ise vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. (Batı 2016, s. 23)

Türk Ceza Kanunu’nun 5’inci maddesi uyarınca, bu kanunun genel hükümleri ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacaktır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suçlarının yargılama usulünde Ceza Muhakemesi Kanunu uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu’nun İctima başlıklı 44’üncü maddesi, işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veren kişinin, birden fazla cezalandırılmasını engellemektedir. Böylece, suçlar açısından “ne bis in idem” ilkesine uygun bir çözüm bulunmuştur. Aksi düşünüldüğünde, tek bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebep olan kişi, tek bir fiili olmasına karşın birden fazla cezalandırma ile karşı karşıya kalmış olacaktı. Bu durumda “ne bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edecekti.

İlke açısından problem, aynı fiil ile hem vergi suçu hem de vergi kabahati oluştuğunda veya birden fazla vergi kabahati oluştuğundaki durumlardır. Vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu sonraki tarihli genel kanun, Vergi Usul Kanunu ise önceki tarihli özel kanun niteliğindedir. Kabahatler Kanunu’nun 3’üncü maddesi, Kabahatler Kanunu’nun kanun yoluna ilişkin hükümler dışındaki genel hükümlerinin, idari para cezası gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağını düzenlemiştir. Söz konusu bu düzenleme vergi kabahatleri açısından, kanunların çatışması halinde çözümün nasıl olacağı, hangi kanunun uygulanacağı yönünden yaratılan bu belirsizlik kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Kaneti ve ark. 2019, s. 343). Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri ancak aksine bir düzenleme olmadığında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan kabahatlere uygulanacaktır (Şenyüz 2020, s. 62). Uygulamada da vergi kabahatlerine Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlerin uygulandığı görülmektedir (Kaneti ve ark. 2019, s. 343). Vergi mahkemelerinin görevine ilişkin konularda Vergi Usul Kanunu’nun uygulanacağını hüküm altına alan Kabahatler Kanunu’nun EK 1’inci maddesi de bu durumu destekler niteliktedir. Söz konusu EK 1’inci maddenin gerekçesinde de Kabahatler Kanunu’nun usule ilişkin hükümlerinin vergi kabahatlerine uygulanmamasından bahsedilmiştir. Bu gerekçe de vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanmaması görüşünü desteklemektedir. (Rençber 2017, s. 79)

Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinde yer alan içtimaya ilişkin hükümler ne bis in idem ilkesine tam olarak uygunluk gösterirken, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler ise bunun aksi yönündedir (Oktar 2018, s. 375). Dolayısıyla vergi kabahatlerine Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesinin uygulanmaması ne bis in idem ilkesi açısından sorun yaratmaktadır. Ancak söz konusu 15’inci madde vergi kabahatlerine uygulanmasa bile yukarıda yer verilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7 No’lu Ek Protokolü yürürlükte olduğundan, ne bis in idem ilkesine aykırı olarak bir kişinin aynı fiilden dolayı mükerrer cezalandırılması veya yargılanması mümkün değildir. (Rençber 2017, s. 258)

Vergi ziyayı ile genel usulsüzlük kabahatine ilişkin olarak, VUK’un 336’ncı maddesinde, “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” hükmü haizdir. Bu hükümle beraber tek bir fiilin hem vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük kabahatini oluşturması durumunda yalnızca tek bir kabahatten dolayı ceza verilebilecektir. Sonuç olarak vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatleri arasındaki ilişki ne bis in idem ilkesine uygun olarak tesis edilmiştir.

Vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük arasındaki ilişkinin dışındaki ilişkilerde ise farklı durum söz konusudur. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu’nun “Suçlarda birleşme” başlıklı 340’ıncı maddesinde, “*Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*” hükmü mevcuttur. Ayrıca aynı Kanun’un 359’uncu maddesinin son fıkrasında yer alan, “*Kaçakçılık*

suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmü de aynı yöndedir. Ayrıca madde 353'e göre, “Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyai da meydana geldiği takdirde bu ziyai gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz.” hükmü mevcuttur.

Söz konusu maddelere göre tek bir fiil ile hem vergi ziyai kabahati hem de genel usulsüzlük kabahati oluşması durumunda birleşme söz konusu olacak ve ne bis in idem ilkesine aykırı bir durum oluşması engellenmiş olacaktır. Fakat kaçakçılık suçu ile genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahatleri birleşmeyecektir. Vergi hukukunda genel olarak sorun, bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyai kabahatinin oluşması halinde kendini göstermektedir. (Rençber 2017, s. 257) Ayrıca özel usulsüzlük kabahati ile genel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahati de birleşmeyecektir (Şenyüz 2020, s. 252). Bu şekilde birleşme söz konusu olmayan durumlar ne bis in idem ilkesinin ihlali açısından bir tehlike oluşturmaktadır. Fakat tek başına suç ve kabahatlerde birleşme söz konusu olmaması ilkeyi ihlal etmez. Ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediği “aynı kişi”, “aynı fiil” ve “mükerrer cezalandırma” testleri sonucunda belirlenebilecektir. Aynı kişi unsurunu aşağıda detaylı olarak yazılacaktır. Bununla birlikte çalışmamızın kapsamını aştığından aynı fiil ve mükerrer cezalandırma unsurlarına ilişkin detaylı inceleme yapmak yerine yeri geldiğinde kısaca değinilecektir.

4. Kişi Kavramı

Kişi, haklara ve borçlara sahip olma yeteneği bulunan kimseye denilmektedir. Hak sahibi olmak sadece insanlara özgü bir kavram değildir. İnsan toplulukları ve mal toplulukları da bazı haklara sahiptir (Zevkliler 1995, s. 65). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun⁶ 28'inci maddesi kişiliği; “*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer.*” şeklinde tanımlamıştır. Bu nedenle kişi anne rahmine düştüğü anda bazı hak ve yükümlülüklerle sahip olabilir. Örneğin miras edinme hakkı gibi. Ancak gerçek kişilerde kişilik ölümle sona ermektedir. Ancak 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 31'inci maddesi ölüm karinesinin ve 32'nci maddesi ise gaipliğin de kişiliği sona erdireceğini düzenlemiştir.

Tüzel kişiler, ortak bir amaca yönelmiş “kişi toplulukları” ya da belli bir amacı olan “mal toplulukları”dır. Tüzel kişilerin, kendilerini oluşturan kişilerden ayrı, bağımsız kişilikleri vardır. Tüzel kişiler kendisine ait bir malvarlığı, bir yerleşim yeri olan ve organları vasıtasıyla hak ve borçlar edinebilen davacı ve davalı olabilen hukuksal varlıklardır (Serozan 1994, s. 86).

4.1. Genel Olarak “Aynı Kişi” Kavramı

Ne bis in idem ilkesinin kesin hükmün bir sonucu olması sebebiyle, “aynı kişi” kavramına kesin hükmün tarafları açısından bakmak gerekmektedir. Ceza yargılaması kapsamında kesin hükmün muhatabı ise sanıktır. Buna göre ceza yargılamasında “aynı kişi” kavramından anlamamız gereken sanığın aynı olup olmamasıdır (Erdem 1963, s. 37-51).

Yukarıda bahsettiğimiz üzere Kabahatler Kanunu'nda da ne bis in idem ilkesi yer almaktadır. Kabahatlerde “aynı kişi” kavramından anlaşılması gerekenin kim olacağının cevabı ise ceza yargılamasındaki kadar kolay değildir. Aşağıda bu soruya cevap aranacaktır.

Bir kişinin yalnızca kendi eylemlerinden sorumlu olduğunu anlatan şahsılık ilkesi, ceza hukukunun en temel ilkelerinden biridir (Özbek ve ark. 2019, s. 76). Ayrıca Anayasa'nın 38'inci

6 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

maddesinde “*Ceza sorumluluğu şahsidir.*” hükmüyle ilke açıkça kabul edilmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun 20’nci maddesinin 1’inci fıkrası da aynı doğrultudadır. Ceza hukukunda şahsilik ilkesi açıkça ve mutlak bir biçimde kabul edildiği için, ceza hukukunda “aynı kişi” kavramının yukarıda bahsettiğimiz şekilde sanıktan başka bir kişi olması söz konusu olamayacaktır.

Türk Ceza Kanunu’nun “*Ceza sorumluluğunun şahsiliği*” başlıklı 20’nci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, “*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*” Bu maddeye göre tüzel kişilere ceza yaptırımı uygulanamayacak olması şahsilik ilkesinin bir sonucudur. Zira tüzel kişilerin hareket ve kusur yetenekleri bulunmadığından bir suçun faili olmaları mümkün değildir. Tüzel kişilerin bir suçtan dolayı sorumlu tutmak, esasında o suç işleyen gerçek kişinin eyleminden dolayı tüzel kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir.

Kabahatler Kanunu’nun 8’inci maddesinde tüzel kişinin organ veya yetkilisi sıfatıyla hareket edenlerin görevleri sebebiyle işledikleri kabahatlerden dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kabahatlerinde de gerçek kişilerin eylemlerinden dolayı tüzel kişilerin sorumlu oldukları görülmektedir. Bu şekilde tüzel kişiye kabahatlerden dolayı yaptırım uygulanması şahsilik ilkesinden uzaklaştığını göstermektedir. Zira yukarıda da bahsedildiği üzere tüzel kişilerin hareket ve kusur yetenekleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla sorumlu oldukları kabahatler esasında gerçek kişilerin fiilleridir. Bu şekilde gerçek kişilerin fiillerinden dolayı hareket yeteneği bulunmayan tüzel kişiler hakkında idari yaptırım uygulanabilmesi şahsilik ilkesiyle tam olarak bağdaştığı söylenemez.

Vergi kabahatlerinde özellik arz eden bir durum mevcuttur. Şöyle ki tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilcilerden ve limited şirket ortaklarından alınmasına imkan tanıyan hükümler mevcuttur. Bu hükümlerle birlikte şahsilik ilkesinden bir adım daha uzaklaşmaktadır. Şahsilik ilkesinden bu denli uzaklaştığında ise “aynı kişinin” tespiti zorlaşmaktadır.

4.2. Kanuni Temsilciler ile Limited Şirket Ortaklarının Vergi Cezalarından Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu’nun 333’üncü maddesi uyarınca vergi cezaları tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine değil bizzat tüzel kişi adına kesilir. Tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen kanun maddeleri VUK’un 10’uncu ve AA-TUHK’nin mükerrer 35’inci maddesidir. Limited şirket ortaklarının söz konusu bu vergi cezalarından sorumluluğu ise AATUHK’nin 35’inci maddesi gereğince doğmaktadır.

VUK’un 10/2’nci maddesi uyarınca, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle tüzel kişiden kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır. VUK’un 333/2’nci maddesinin yollamasıyla bu hükümler vergi cezaları için de uygulanacağından, tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, kısmen veya tamamen tüzel kişinin malvarlığından alınamaması durumunda, kanuni temsilciler vergi cezalarından şahsen ve tüm mal varlıklarıyla sorumlu olacaklardır (Karakoç 2019, s. 434). VUK’un 10’uncu maddesi kapsamında kanuni temsilcilerin tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarından şahsi sorumluluklarının doğması için, öncelikle vergi cezasının tüzel kişiden kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla öncelikle şirket adına 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve vergi cezasının şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeşinin somut olarak ortaya konulması gerekmektedir (Altaş 2019, s. 187). Bunun yanında diğer şart ise, vergi cezasının kanuni temsilcinin ödevlerinin yerine getirmemesinden doğmasıdır (Barlass

2005, s. 132). Bu şart, söz konusu 10'uncu maddenin ikinci fıkrasında yer alan, "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..." ifadesinden kaynaklanmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli 2014/144 E. 2015/29 K. numaralı kararında da, kanunun ikinci fıkrasında yer alan "...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..." ifadesinin, buradaki sorumluluğun bir kusur sorumluluğu olduğunu gösterdiği ifade edilmiştir. VUK'un 10'uncu maddesi bu yönüyle AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesinden ayrılmaktadır.

AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesine göre de benzer şekilde, tüzel kişilerden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen vergi cezaları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından alınacaktır. Bununla birlikte VUK'un 10'uncu ile AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesi arasında birtakım farklar bulunmaktadır. AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddesinde "*vergi ödevinin yerine getirilmemesi*" gibi bir ifade yer almamaktadır. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için amme alacağının (vergi cezasının) kısmen veya tamamen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterli görülmektedir. Buna göre mükerrer 35'inci maddedeki sorumluluk, bir kusursuz sorumluluk halidir (Altaş 2019, s. 251; Geçer 2016, s. 120; Ayaz 2015, s. 65). Dolayısıyla kanuni temsilcilerin bu madde kapsamındaki sorumluluktan kusursuzluklarını ispatlayarak kurtulmaları mümkün değildir.⁷

Kural olarak limited şirketlerinin ortakları, taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemeleri halinde, şirketin borçlarından dolayı sorumlu değildir. Fakat limited şirketlerde amme alacaklarına ilişkin olarak farklı bir düzenleme getirilmiştir. AATUHK'nin 35'inci maddesine 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.*" Bu hükme göre limited şirket ortağı taahhüt etmiş olduğu sermayeyi ödemiş olsa dahi, sermaye payı oranında sorumlu olacaktır (Karakoç 2019, s. 526). Söz konusu amme alacaklarının kapsamına vergi cezaları da girmektedir. Vergi kabahatleri karşılığında vergi cezaları limited şirkete kesileceğinden, ortaklar da bu vergi cezalarının şirketten tahsil edilememesi durumunda sorumlu olacaklardır.

4.3. Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergi Cezaları Bakımından "Aynı Kişi" Kabul Edilip Edilemeyeceği

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının vergi cezalarından sorumluluğunu düzenleyen maddelerin ortak noktası tüzel kişi adına kesilmiş bulunan vergi cezaları-

7 VUK Madde 10 ve AATUHK mükerrer madde 35'deki Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna İlişkin Hükümler Arasındaki Farkları şu şekilde kategorize etmek mümkün olabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumluluğun kapsamına Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca gümrük idaresi tarafından toplanan vergi ve resimler hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. VUK'un 333'üncü maddesi uyarınca tüzel kişilik adına kesilen vergi cezaları, gecikme faizi ile gecikme zammı anlaşılmalıdır. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde hükmedilen sorumluluk ise daha geniş kapsamlıdır.

İkinci temel fark 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumlulukta; kanuni temsilciler, mükellef ya da sorumluların vergi ödevlerini ifa ile yükümlüdürler. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde ise sorumluluk söz konusu vergi ödevlerinin sonucu olmayıp doğrudan kanuni temsilci olma görevinden kaynaklanmaktadır.

Üçüncü temel fark, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen sorumluluk, tamamen kusura dayandırılmış bir kusur sorumluluğudur. 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesinde ise sorumluluk bir kusursuzluk sorumluluğudur.

Son fark ise, 6183 sayılı Yasa'nın Mükerrer 35'inci maddesi uyarınca tüzel kişilikten alınmayan amme alacağı kanuni temsilciden tahsil edilirse kanuni temsilci ödediği vergi ve cezaları ile aslına bağlı fer'i borçları tüzel kişiliğe rücu edebilir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca tüzel kişilikten alınmayan amme alacağı kanuni temsilciden tahsil edilirse kanuni temsilci ödediği sadece verginin aslını borçları tüzel kişiliğe rücu edebilir. Diğerlerini rücu etme olanağı bulunmamaktadır. (Batı 2019, s. 121-122)

nın, tüzel kişiden tahsil edilmemesi durumunda, kanuni temsilci veya limited şirkette ortak olarak tüzel kişi ile bir ilişkisi bulunan gerçek kişiden tahsil edilebilme imkanındır. Bu hükümler ceza hukukundaki şahsilik ilkesinden sapmanın göstergesidir. Bu sapmanın iki yönü vardır. İlki gerçek kişinin eyleminden dolayı tüzel kişiye vergi cezası kesilmesi. İkincisi ise tüzel kişiye kesilmiş bulunan vergi cezasından dolayı gerçek kişilerin sorumluluğunun doğmasıdır.

Hukukun genel ilkeleri ve her bir hukuk dalına özgü temel ilkeler, yüzyıllar süren bir gelişim ve tecrübe sonucunda oluşmuş ve sağlam bir şekilde hukuk sisteminin temelini oluşturmuştur. Söz konusu bu ilkeler birbirinden bağımsız olarak değil aksine birbiriyle bir ahenk içerisinde bir sistem oluştururlar. İskambil kağıtlarından yapılmış bir kuleden bir iskambil kağıdını çıkartmak gibi, bir ilkeden taviz verildiğinde diğer ilkelerin ayakta durması beklenemez. Bizim konumuzda da, gerçek kişinin işlemiş olduğu bir kabahatten dolayı fiil yeteneği olmayan tüzel kişiyi sorumlu tutmak suretiyle ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan şahsilik ilkesinden bir taviz verilmesiyle beraber ne bis in idem ilkesi kapsamında aynı kişinin tespitinde sorun oluşmaya başlamaktadır. Daha sonra tüzel kişi adına kesilmiş bulunan vergi cezasından dolayı gerçek kişilerin sorumluluğunun doğması durumu iyice karmaşıktır. Kanun koyucunun caydırıcı olmak ve kesilen vergi cezasını tahsil etmek adına, fiil ehliyeti bulunmayan gerçek kişiyi sorumlu tutmaktan, hatta AATUHK'nin 35'inci ve mükerrer 35'inci maddesi ile vergi cezasının kesilmesiyle ilgili hiçbir kusuru olmayan gerçek kişiler üzerinde vergi cezasını infaz etmekten imtina edilmediği görülmektedir.

Esasında, sorunun temelinde şahsilik ilkesinden uzaklaşılması yatmaktadır. Anayasa madde 38 uyarınca şahsilik ilkesinin mutlak olarak uygulanması durumunda yukarıda bahsettiğimiz sorunlar ortadan kalkacaktır. Buna göre vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğini düzenleyen VUK madde 333 hükmünün kaldırılması ve vergi cezalarından dolayı yalnızca söz konusu fiilleri işleyenlerin yani kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmektedir. Böylece vergi cezaları tüzel kişi adına kesilemeyeceğinden, VUK'un 10'uncu, AATUHK'nin 35'inci ve AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddeleri de VUK'da düzenlenen vergi cezaları bakımından, şahsilik ve ne bis in idem ilkeleri açısından aykırılık oluşturmayacaktır. Zira ne bis in idem ilkesinin ihlali, sırasıyla “aynı kişi”, “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” olgularının gerçekleşmesi ile oluşmaktadır. Şahsilik ilkesine sınırsız bağlanmak ise “aynı kişi” olgusunda problem oluşmasını engelleyecek ve ne bis in idem ilkesinin ihlalinin ilk adımı olan “aynı kişi” şartı ilkenin denetimini engelleyecektir.

Ne bis in idem ilkesinde aynı kişi kavramında oluşan bu sorunun çözümü şahsilik ilkesine sıkı sıkıya bağlanmaktadır. Bununla birlikte şahsilik ilkesinden bu denli uzaklaşıldığına göre bu durumda ne bis in idem ilkesi anlamında “aynı kişinin” kim olduğunun tespitinde sorumluluk esasını göz önüne almanın, insan onuru ve hukuk devleti ilkeleri gereğince bir zorunluluk olduğunu düşünüyoruz. Buna göre vergi cezası kesilen tüzel kişiyi de, yukarıda bahsettiğimiz üç kanun maddesine göre bu vergi cezasından sorumlu olabilecek gerçek kişileri de, “aynı kişi” olarak kabul etmek gerekmektedir. Zira vergi cezasının tüzel kişiden alınamaması durumunda, ceza gerçek kişi hakkında infaz edilmiş olacaktır.

5. Aynı Kişinin Sorumluluk Esasına Göre Belirlenmesi

VUK'un 10'uncu, AATUHK'nin 35'inci ve AATUHK'nin mükerrer 35'inci maddeleri kapsamında düzenlenen sorumluluk halleri yukarıda açıklanmıştı. Söz konusu maddeler, düzenlenen sorumluluk halleri bakımından birbirinden ayrılrsa da en nihayetinde vergi cezasından sorumluluğu doğurması açısından benzerdir. Ortak nokta, tüzel kişi adına kesilen vergi cezasından dola-

yı gerçek kişinin, kusurlu veya kusursuz olarak, sınırsız veya sınırlı olarak sorumlu tutulmasıdır. Öyleyse ne bis in idem ilkesi açısından aynı kişinin tespitinde bu sorumluluğun doğma ihtimali dikkate alınmalıdır. Tüzel kişi adına kesilen vergi cezasından dolayı kanuni temsilcinin veya limited şirket ortağının, ileride bu vergi cezasından sorumlu tutulması mümkün olduğu sürece, bunların ne bis in idem ilkesi kapsamında “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kişilerin bu şekilde “aynı kişi” olarak kabul edilmemesi durumunda ilkenin ihlalinde “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetimleri yapılmaksızın, ilkenin ihlal edilmediği söylenecektir. Sonuç olarak da kendi üzerinde vergi cezası infaz edilen kişilerin ne bis in idem ilkesinin sağladığı korumadan yararlanması mümkün olmayacaktır. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, tüzel kişi ile kanuni temsilcisini ne bis in idem anlamında aynı kişi kapsamında değerlendirmemiş ve konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemezlik kararı verilmiştir.⁸ Böylece ilkenin diğer unsurları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Oysaki ne bis in idem ilkesinin vergi cezalarında uygulanabilir olması için, kanuni temsilcilerin ileride vergi cezasından sorumlu tutulma ihtimalleri olduğu sürece “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi cezasını ödeyen kanuni temsilcinin, tüzel kişiye rücu imkanı devam etmektedir. Fakat kanuni temsilci ile tüzel kişi arasındaki rücu ilişkisi bir özek hukuk ilişkisidir. Bir başka deyişle bu noktada artık bir ceza hukuki ilişkisi kalmamış olacaktır. Bir özel hukuk müessesesi olan rücu davası da adli yargıda Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na göre görülecektir (Barlass 2005, s. 204-210). Bu sebeple sorumluluğu düzenleyen hükümler uyarınca, kanuni temsilcilerin ödemiş oldukları vergi cezalarından dolayı rücu imkânı “aynı kişi” unsurunu etkilemeyecektir. Zira artık adi bir alacak ilişkisine dönüşmüş bulunan bir ilişki bulunmaktadır. Ayrıca kanuni temsilcinin ödemiş olduğu vergi cezasını rücu talebi ile tüzel kişiden tahsil edebileceğinin herhangi bir garantisi de yoktur. Bununla birlikte tüzel kişi tarafından söz konusu vergi cezalarının ödenmesi durumunda kanuni temsilciler için sorumluluk ihtimali de ortadan kalktığından, bu durumda kanuni temsilcileri, tüzel kişi tarafından ödenmiş olan vergi cezası bakımından, aynı kişi olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Çünkü bu durumda vergi cezası tüzel kişi üzerinde infaz edilmiş olacaktır. Bu haliyle tüzel kişi tarafından ödenmiş bulunan vergi cezasının, devlet tarafından kanuni temsilciye yöneltilmesi ihtimali de bulunmamaktadır.

Bir anonim şirketin kanuni temsilcisi hakkında VUK’un 359’uncu maddesi kapsamında kaçakçılık suçundan dolayı ceza verilmesi durumunda ve kaçakçılık suçundan dolayı bir vergi kaybı ortaya çıkması durumunda; anonim şirket adına da vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu vergi ziyai cezası anonim şirketten tahsil edilmediği sürece, VUK madde 10 uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğma ihtimali mevcuttur. Dolayısıyla bu ihtimal var olduğu sürece kanuni temsilcinin ne bis in idem ilkesi açısından “aynı kişi” kabul edilerek, aynı eyleminden dolayı mükerrer cezalandırılma yasağı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin aynı kişi olarak kabul edilmesi başlı başına ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği sonucunu doğurmayacaktır. Yalnızca yukarıda açıkladığımız üzere, “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetiminin yapılmasını sağlayacaktır.

Yukarıdaki örnek, kaçakçılık cezasının gerçek kişi olan kanuni temsilciye, vergi ziyai cezasının ise tüzel kişiye kesildiği durumla ilgilidir. Ne bis in idem ilkesinin söz konusu olabileceği bir başka durum ise tüzel kişi adına birden fazla ceza kesilmesi durumudur. Yukarıdaki örnekte tüzel kişi açısından tek bir ceza söz konusu olduğundan, tüzel kişi için ne bis in idem ilkesi açı-

8 Mehmet Turgay Özbekler Başvurusu, Başvuru Numarası: 2017/20779, Karar Tarihi: 11/3/2020, R.G. Tarih ve Sayı: 28/4/2020-31112. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200428-10.pdf>)

sından bir problem yoktur. Ancak tek bir eylemden dolayı tüzel kişi adına birden fazla vergi cezası uygulanması durumunda tüzel kişi açısından da ne bis in idem ilkesinin ihlali söz konusudur. Bu halde de aynı kişinin tespitinde sorumluluk esası gözetilmelidir. Buna göre tüzel kişinin aynı kişi kapsamında olduğundan şüphe yoktur, bununla birlikte VUK’un 10’uncu, AATUHK’nin 35’inci ve AATUHK’nin mükerrer 35’inci maddeleri uyarınca, kanuni temsilci veya limited şirket ortağının sorumlu olma ihtimali olduğu sürece aynı kişi kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira tüzel kişi ne bis in idem ilkesi kapsamında hakkını aramayı ihmal edebilir. Bu durumda vergi cezaları da ödenmediği veya tahsil edilmediği sürece, kanuni temsilci veya ortağın sorumluluk ihtimali devam edecektir. Sorumluluk hali devam ettiği sürece de kanuni temsilcinin veya limited şirket ortağının “aynı eylem” ve “mükerrer cezalandırma” denetimi açısından “aynı kişi” kabul edilmesi gerekmektedir.

Sonuç

“Ne bis in idem ilkesi”, bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla cezalandırılmayacağını veya yargılanamayacağını anlatmaktadır. İlkenin uygulanabilmesi için her şeyden önce eylemin aynı kişiye ait olması ve cezalandırma veya yargılamanın da aynı kişi hakkında olması gerekmektedir. Esasında ceza hukuku anlamında aynı kişinin tespiti çok zor bir faaliyet değildir. Fakat şahsilik ilkesinden uzaklaşılmasına sebebiyet veren bazı hükümler aynı kişinin tespitini de zorlaştırmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde ortaya çıkan vergi kabahatlerinden dolayı vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği düzenlenmiştir. Yani esasına fiili işleyenler kanuni temsilciler olmalarına rağmen, ceza tüzel kişi adına kesilmektedir. Bununla birlikte, tüzel kişi adına kesilen vergi cezalarının, tüzel kişiden tahsil edilememesi durumunda, kanuni temsilcileri şahsi mallarından alınacağını düzenleyen hükümler mevcuttur. Bu durumda ise fiili kanuni temsilci işlemiş, ceza tüzel kişi adına kesilmiş ve tüzel kişiden tahsil edilemeyen ceza yine kanuni temsilciden alınmış olacaktır. Şahsilik ilkesinde yaratılan bu karmaşa ne bis in idem ilkesi anlamında aynı kişinin tespitini zorlaştırmaktadır. Anayasa Mahkemesi yukarıda da bahsedilen bir kararında, kanuni temsilcinin sorumluluğunu değerlendirmeksizin tüzel kişi ve kanuni temsilciyi farklı kişiler olarak görmüş ve ne bis in idem ilkesinin diğer unsurlarının denetimini yapmamıştır. Bu sorunun çözümü ise, bu problemin kaynağı olan şahsilik ilkesinden uzaklaşmanın önlenmesidir. Buna göre VUK’un 333’üncü maddesi uyarınca, kanuni temsilci tarafından işlenen eylemlerden dolayı tüzel kişi adına değil kanuni temsilci adına ceza kesilmelidir. Bununla birlikte hali hazırdaki durumda şahsilik ilkesinden uzaklaşıldığı için, aynı kişinin tespitinde sorumluluk esası gözetilmelidir. Kanuni temsilcilerin vergi cezalarından dolayı sorumlulukları devam ettiği sürece, cezaların ne bis in idem ilkesine uygunluğunun denetiminde, tüzel kişi ile kanuni temsilcinin aynı kişi olmadığı gerekçesinden uzaklaşılmalı ve aynı kişi şartı sağlanmış sayılarak diğer unsurlar açısından denetime devam edilmelidir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Altaş, S. (2019). *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Ataç, A. S. (2018). İHAM İçtihatları Işığında Ne Bis İn İdem İlkesi. *Dr. Dr. h.c. Silvia Tellenbach'a Armağan kitabı* içinde. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Ataç, A. S. (2010). *Türk Hukukunda Kesin Hükümün Önleme Etkisi*. (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ayaz, E. (2015). *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bahçeci, B. (2018). İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 136, 141-166.
- Barlass, T. İ. (2005). *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batı, M. (2016). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu. *Vergi Dünyası*, 421, 21-41.
- Batı, M. (2019). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un İşlevsiz Hükümleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 369, 112-130.
- Cebeci, Ş. (2018). *Türk Ceza Hukuku Bağlamında Ne Bis İn İdem İlkesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğmuş, S. (2020). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 61-122.
- Erdem, F. (1963). Ceza Usulünde Kesin Hüküm. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(20), 37-51.
- Erdem, M. R., Durmuş, T. ve Önok, R. M. (2019). *Uluslararası Ceza Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Geçer, A. E. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348. https://doi.org/10.1501/hukfak_0000001814
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öner, E. (2019). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Özen, M. (2010). Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 389-417.
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku*. (18. Baskı). İstanbul: Yetkin Kitabevi.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Serozan, R. (1994). *Tüzel Kişiler Özellikle: Dernekler ve Vakıflar* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2019). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yaltı, B. (2015). İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine. *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, 85-92.
- Zevkili, A. (1995). *Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku* (4. Baskı). Ankara: Savaş Yayıncılık.

