

SİRKÜLER
Sayı: 2015/129

İstanbul, 31.07.2015
Ref: 4/129

Konu:

ANAYASA MAHKEMESİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİNE İŞTİRAK EDENLERE VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİNİN ANAYASAYA UYGUN OLDUĞUNA KARAR VERMİŞTİR

Özet: Anayasa Mahkemesi, E.2014/120 - K.2015/23 sayılı ve 05.03.2015 tarihli kararı ile, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "***Kaçakçılık Suçları ve Cezaları***" başlıklı 359. maddesinde yazılı fiiller sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, "***bu fiile iştirak edenlere***" ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesini düzenleyen aynı kanunun "***Vergi Ziyai Cezası***" başlıklı 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "**...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat...**" ibaresinin,

- ✓ hukuki belirlilik bulunmadığı,
- ✓ iştirak suçu kavramının idari vergi cezası yönünden nasıl oluşacağı,
- ✓ hangi durumlarda ne tür bir iştiraktan söz edileceğine

dair VUK'nda düzenleme bulunmadığı ve bu yönüyle söz konusu ibarenin Anayasa aykırı olduğu iddiası ile iptali istemini;

- ✓ temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olmasının hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmadığı,
- ✓ ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılmasının belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmadığı,
- ✓ Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlendiği ve içeriğin somutlaştırıldığı, bu çerçevede iştirak kavramının da yargı kararlarıyla somutlaştırıldığını

açıkladıktan sonra, söz konusu ibarenin Anayasaya uygun olduğuna karar vermiş ve **iptal istemini reddetmiştir.**

Anayasa Mahkemesi, E.2014/120 - K.2015/23 sayılı ve 05.03.2015 tarihli kararı ile, VUK'nun 359. maddesi kapsamında vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, **bu fiile iştirak edenlere** de vergi ziyai cezası uygulanmasına dair VUK'nun 344. maddesine yönelik olarak oldukça önemli bir karar vermiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı, sahte fatura düzenlediği yönünde hakkında vergi tekniği raporu bulunan ... Petrol Ürün. İnş. Ltd. Şti.'nin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2010/10-12 dönemi için kendisi adına da kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle dava açmıştır.

VUK'nun 344. maddesi aşağıdaki gibidir:

“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

VUK'nun 359. maddesi aşağıdaki gibidir. Yukarıda da açıklandığı üzere, bu fiiller sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenler hakkında da vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan

beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.**

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

VUK'nun 360. maddesi aşağıdaki gibidir:

"359. 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.

Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür.

Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolünür."

Görüldüğü gibi, VUK'nun 359. maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçları neticesinde vergi ziyasına sebebiyet verilmesine **iştirak edenler** hakkında sadece parasal vergi ziyaı cezası değil, aynı zamanda Türk Ceza Kanunu kapsamında adli ceza uygulanması da söz konusudur.

Yaptığı inceleme sonucunda Anayasa Mahkemesi'ne başvuran Ankara 3. Vergi Mahkemesi; VUK'nun Vergi Ziya Cezası başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasında **"...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin** Anayasanın 2. ve 38. maddelerine **aykırı olduğu sonucuna varmış**, Anayasanın 152/1. maddesi uyarınca söz konusu ibarenin iptali istemiyle re'sen Anayasa Mahkemesi'ne gidilmesine ve dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin yüksek mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay beklenilmesine, beş ay içinde netice gelmezse mevcut mevzuata göre dosya hakkında karar verilmesine, 09/06/2014 gününde karar vermiştir. Ancak ilgili mahkeme tarafından devam eden söz konusu dava sonucu hakkında tarafımızca herhangi bir bilgiye ulaşamadığını belirtmek isteriz.

VUK'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında **"Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. "**

kuralına yer verilmiş olup, 359. maddede vergi kaçakçılık suç ve cezalarının neler olacağı açıklanmıştır. **Vergi kaçakçılığı suçu**, VUK'nun 359. maddesinde sayılan fiiller ile vergi kaçırmaya yönelik hukuka aykırı hareketleri içeren, kast unsurunu içinde barındıran ve vergi ziyayı şartının aranmadığı bir vergi suçudur. Bireysel olarak da işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu en az iki veya birden çok kişi arasında işbirliği gerektiren bir yapı arz edebilmektedir ve bu nedenle ortak bir iştirak hali vergi kaçakçılığının en önemli kriteri haline gelebilmektedir. Günümüzde vergi kaçırmaya yönelik hareketlerin birden fazla vergi ödeyicisinin işbirliği halinde gerçekleştiği görülebilmektedir. Keza **vergi suçuna iştirak hali**, kaçakçılık suçu açısından **suç fiilinin işlenmesini kolaylaştıran** bir birliktelik yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen bir VUK madde 359'da sayılı fiillerin iştirak iradesine sahip birden çok kişi tarafından yapılan ve **aralarında nedensel bağlantı bulunan** birden çok hareketin varlığıyla işlenmesi olarak tanımlanabilir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "**belirlilik**"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

İptal istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuran mahkeme, "*itiraz konusu kuralda 359. maddede yer alan kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle iştirak eden kişiye vergi kaybının bir katı vergi ziyayı cezası uygulanmasının Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak olmasına rağmen, söz konusu iştirak suçu kavramının idari vergi cezası yönünden nasıl oluşacağı, hangi durumlarda ne tür bir iştiraktan söz edileceğinin Vergi Usul Kanunu 'nda bulunmadığı, aynı fiil için öngörülen idari ve adli cezalar için ancak suçun unsurlarının birbirinden farklı olması gerektiği dikkate alındığında, adli ceza için öngörülen iştirak suçu cezasının kurucu unsurlarının Ceza Kanununda yer almasına rağmen, mali suç olarak nitelendirilen vergi ziyayı cezasına ilişkin iştirak suçu unsurlarının Vergi Usul Kanunu 'nda yer almadığı, Ceza Kanununda yer alan iştirak suçuna ceza verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık idari cezaya ilişkin bahsedilen unsurların aranmadığının belli olmadığı, söz konusu cezaların amaçsal olarak birbirinden farklı olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereği olarak özellikle kanunda ceza yaptırımına bağlanan eylemlerin kapsamının açık ve net olarak düzenlenmesi ve tereddüt oluşturmaması gerekmekte iken söz konusu kuralın açık ve net bir biçimde ortaya konmaması 'belirlilik' ilkesini zedelemekte olup, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve bu güvencesinin kişilere verilmemesi ise hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte olduğundan; itiraz konusu "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin hukuk devleti ilkesinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesine açıkça aykırılığı görüldüğünde Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu*" kanaatine vardığını belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, yapılan iptal başvurusunu ise aşağıdaki gerekçeler ile reddetmiştir.

“Hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkelerinden biri “belirliliktir”. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar.

Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. **Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.**

Kanun'un 341. maddesinde, vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. Vergi ziyai cezası ise 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyama sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında uygulanan idari nitelikli para cezasıdır.

Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi hâlinde vergi ziyai cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Kanun koyucununun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de **temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.**

Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. **Vergi ziyai suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyama sebebiyet vermesidir.** Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin **ayrıntılarının uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.**

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.”

Anayasa Mahkemesi, hukuki belirlilik içermediği iddiası ile iptali istenen düzenleme için aykırı yönde karar vermiş; belirlilik ilkesinin yasa metninde yer almasının zorunlu olmadığını, alt mevzuat ya da yargı kararları ile söz konusu yasa metninin uygulanmasına dair hukuki belirliliğinin oluşturulabileceğini açıklamıştır.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Anayasa Mahkemesi'nin E.2014/120 - K.2015/23 sayılı ve 05.03.2015 tarihli kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2014/120

Karar Sayısı : 2015/23

Karar Tarihi : 5.3.2015

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : Ankara 3. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU : 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "...*bu fillere iştirak edenlere ise bir kat...*" ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemidir.

I- OLAY

Limited şirketin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"1) *ANAYASANIN 2. MADDESİ YÖNÜNDE:*

Anayasa'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyetinin bir hukuk devleti olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Hukuk devleti ilkesine göre, kanunun ne tür fiilleri yasakladığının hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenmesi ve buna göre cezasının da kanunla saptanması gerekir. Bireyler, ancak bu şekilde hukuki güvenliklerinden emin olarak yaşamlarını sürdürebilirler.

Kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle yasa koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.

Kanun koyucu, kamu düzeninin korunması amacıyla ceza hukuku alanında düzenleme yaparken Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak şartıyla toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı ve suç sayılan bu eylemlerin hangi tür ve ölçüde cezai yaptırıma bağlanacağı konusunda anayasal sınırlar içinde takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, idari yaptırımlar bakımından da geçerlidir. Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun

temel ilkelerine bağılı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifleştirici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak içinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa'nın 344.-376. maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalar da yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında "Vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." kuralına yer verilmiş olup, 359. maddede vergi kaçakçılık suç ve cezalarının neler olacağı açıklanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu 359. maddede sayılan fiiller ile vergi kaçırmaya yönelik hukuka aykırı hareketleri içeren, kast unsurunu içinde barındıran ve vergi ziyaı şartının aranmadığı bir vergi suçudur. Bireysel olarak da işlenebilen vergi kaçakçılığı suçu en az iki veya birden çok kişi arasında işbirliği gerektiren bir yapı arz edebilmektedir ve bu nedenle ortak bir iştirak hali vergi kaçakçılığının en önemli kriteri haline gelebilmektedir. Günümüzde de vergi kaçırmaya yönelik hareketlerin birden fazla vergi ödeyicisinin işbirliği halinde gerçekleştiği görülebilmektedir. Keza vergi suçuna iştirak hali, kaçakçılık suçu açısından suç fiilinin işlenmesini kolaylaştıran bir birliklilik yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçuna iştirak, soyut olarak bir kişi tarafından işlenebilen bir VUK md.359'da sayılı fiillerin iştirak iradesine sahip birden çok kişi tarafından yapılan ve aralarında nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığıyla işlenmesi olarak tanımlanabilir.

Hukuk devleti kavramının, en önemli temel ilkelerinden, öğreti ve uygulamada kabul edilmiş olan "hukuki güvenlik ilkesi"; bir hukuk devletinde bireylerin kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilmesi ve kendi davranışlarını ona göre ayarlayabilme imkânına sahip olması" şeklinde özetlenebilir. Yine bu ilke hukuk devletinin gereklerinden biri olarak kabul edilmekte olup, kanun ve kanun hükmünde kararname hukuka uygunluğunun tespiti kapsamında Anayasa Mahkemesi içtihatlarında uygulanmaktadır.

Yine, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sonucunda hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren iştirak suçlarını tespit ettiklerinde, durumu cumhuriyet savcılığına bildirirler ve bunun sonucunda genelde adli yargı mahkemelerinde "vergi usul kanununa muhalefet suçundan" dolayı iştirak eden şahıs hakkında dava açılır. Aynı

zamanda vergi inceleme elemanları tarafından yaptıkları incelemeler sonucunda iştirak suçlarını işleyenler hakkında vergi ziyai cezası kesilerek idari ceza uygulanır. Bu durum iştirak suçunu işlediği iddia edilen bir kişi ile ilgili hem adli yargıda iştirak suçundan dolayı hakkında dava açılması, hem de iştirak suçundan dolayı adına kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması için vergi mahkemesinde dava açılması sonuçlarını birlikte doğurabilir. Adli yargıda açılan davada, ceza genel hükümleri çerçevesinde şahsın vergi kaçakçılığına iştirak edip etmediği incelenerek, hakkında hüküm tesis edilir. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı 367. maddesinin 4. fıkrasında "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." hükmüne yer verildiği dikkate alındığında, adli yargı mahkemeleri tarafından verilen kararların, idari makamları ve idari yargı mercilerini bağlamadığı, aynı şekilde idari yargı mercileri tarafından verilen kararların da adli yargı mahkemelerini bağlamadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, Ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin aksine karar verebilir; keza suç konusunda uzman olan mahkeme ceza mahkemesidir. Vergi mahkemesi ise, iştirak tanımının yer olmadığı Vergi Usul Kanunu'na göre ilgili şahsın vergi ziyai kesilmesini gerektiren bir vergi suçuna iştirak edip etmediğini değerlendirmek zorunda kalmaktadır.

İtiraz konusu kuralda 359. maddede yer alan kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle iştirak eden kişiye vergi kaybının bir katı vergi ziyai cezası uygulanmasının Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak olmasına rağmen, söz konusu iştirak suçu kavramının idari vergi cezası yönünden nasıl oluşacağı, hangi durumlarda ne tür bir iştiraktan söz edileceğinin Vergi Usul Kanunu'nda bulunmadığı, aynı fiil için öngörülen idari ve adli cezalar için ancak suçun unsurlarının birbirinden farklı olması gerektiği dikkate alındığında, adli ceza için öngörülen iştirak suçu cezasının kurucu unsurlarının Ceza Kanununda yer almasına rağmen, mali suç olarak nitelendirilen vergi ziyai cezasına ilişkin iştirak suçu unsurlarının Vergi Usul Kanunu'nda yer olmadığı, Ceza Kanununda yer alan iştirak suçuna ceza verilebilmesi için kasu veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık idari cezaya ilişkin bahsedilen unsurların aranıp aranmadığının belli olmadığı, söz konusu cezaların amaçsal olarak birbirinden farklı olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereği olarak özellikle kanunda ceza yaptırımına bağlanan eylemlerin kapsamının açık ve net olarak düzenlenmesi ve tereddüt oluşturmaması gerekmekte iken söz konusu kuralın açık ve net bir biçimde ortaya konmaması 'belirlilik' ilkesini zedelemekte olup, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve bu güvencesinin kişilere verilmemesi ise hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte olduğundan; itiraz konusu "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin hukuk devleti ilkesinin gereği olan hukuki güvenlik ilkesi ve belirlilik ilkesine açıkça aykırılığı görüldüğünde Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

2) ANAYASANIN 38. MADDESİ YÖNÜNDE:

Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse...kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz." denilerek "suçun kanuniliği", üçüncü fıkrasında da "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur." denilerek "cezanın kanuniliği" ilkesi getirilmiştir. Anayasa'da öngörülen suçta ve cezada kanunilik ilkesi, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca, hangi fiillerin yasaklandığının ve bu yasak fiillere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak bir şekilde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak fiilleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan, hukuk devletinin temel aldığı, uluslararası hukukta ve insan hakları

belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Kanunilik ilkesi, özgürlüğün sınırlarının önceden bilinerek, insanın davranışlarını bu çerçevede düzenlemesini temin için getirilmiştir. Anayasanın 38 inci maddesine paralel olarak Türk Ceza Kanunu'nun 2 nci maddesinde yer alan "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi uyarınca, hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak biçimde yasada gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasanın 38 inci maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa'nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Yasa koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımı ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği ve ceza sistemini tamamlayan müesseseler konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.

Ayrıca, yasa koyucu, suçların niteliği, işlenme biçimi, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek, Anayasa ve ceza hukukunun temel ilkeleri çerçevesinde, hangi eylemlerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların tür ve miktarını saptayabileceği gibi toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığına göre, kimi eylemlere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, idari yaptırımlar uygulanmasını da öngörebilir. Diğer yandan, suçun yasayla saptanması, maddi olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra Yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi idari kararlarla suç ihdası anlamına gelmez.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; Sunday Times/Birleşik Krallık (26.04.1979) davasında suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği, vatandaşların öncelikle ceza yaptırımı taşıyan hukuk kurallarının varlığı hakkında yeterli bilgiye sahip olabilmeleri ve ayrıca vatandaşların davranışlarını yönlendirebilmelerine olanak vermek için, ceza yaptırımı taşıyan kuralların herkeşçe anlaşılacak bir biçimde açık ve net olarak düzenlenmiş olması gerektiğini içtihat etmiştir.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 7. Protokolün 4. maddesinde de ele alınan "non bis in idem ilkesini" çerçevesinde vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçunda hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin aynı zamanda vergi ziyanına sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırımı bağlantılı olması, bu madde bağlamında değerlendirilmesi gereken bir husustur. Söz konusu fiiller hakkında ceza mahkemelerinde verilen hapis cezaları ile idarece uygulanan para cezalarının çifte ceza meselesi altında değerlendirilip değerlendirilmediği ele alınmalıdır. Bu konuda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergi hukukunda, tek fiil ile vergi kabahati ve vergi suçu oluşması durumunda; Ponsetti davasında hem vergi ziyanı kabahatinin hem de vergi suçunun cezalarının ayrı ayrı kesileceğini karara bağlamıştır. İHAM, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, vergi kaçakçılığında hapis cezası verilebilmesi için kasit veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğunu, buna karşılık para cezasında bu unsurun aranmadığını içtihatlarında belirtmektedir. Ayrıca söz konusu cezalarının amacının da aynı olmadığını ifade ederek

çeşitli başvuruları kabul edilemez bulmaktadır. (Ponsetti and Chesnel v. France Davası, Başvuru No: 36855/97, 41731/98, Karar Tarihi: 14.09.1999)

Vergi cezasının idari yaptırım olarak adlandırılması onun ceza niteliği üzerinde etkili değildir. Zira bu nitelime vergi yasalarının ihlalinin taşıdığı özelliklerden ve cezanın amacının farklılığından değil vergi cezasının idari usul uygulanarak idari makamlar tarafından verilmiş olmasından, başka açıdan da bir idari işlemin (kararın) konu unsurunu oluşturmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi suçlarının önemli bir başlığı olan iştirak, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, birçok kez değiştirilmiş, bu nedenle sürekli uygulama bulan bir rejime kavuşamamıştır. 1980 yılına kadar Vergi Usul Kanunu'nun 338, 346 ve 347. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenen iştirak, 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kaldırılmış, ancak 1998 yılında 360. madde düzenlemesi ile, sadece kaçakçılık suçları için olmak üzere yeniden Vergi Usul Kanunu'ndaki yerini almıştır. Ancak 2008 yılında 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu, Vergi Usul Kanunu'nun iştirake ilişkin 360. maddesi iştirak durumlarında bir indirim hükmü haline getirilmiştir. Yeni düzenleme ile birlikte, Kanunun 344/2 maddesi gereği vergi ziyai suçlarında iştirakin çözümü Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak ve vergi ziyai suçuna iştirak edene bir kat ceza verileceken, 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçlarında, 360. maddenin işaret ettiği üzere çözüm Türk Ceza Kanunu'nun 37 ve 41. maddeleri arasında düzenlenen "suça iştirak" hükümlerine göre olacaktır.

İtiraz konusu kuralda; vergi kaçakçılık suçuna iştirak eden bir şahıs vergi uygulamasında iştirak suçunun iki farklı ceza ile karşılaşacaktır. Birincisi VUK'nun 360'inci maddesinde belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, ikincisi ise asıl suça ait (kaçakçılık suçu) ceza ile cezalandırılması bağlamında vergi ziyai cezasıdır. Görüldüğü gibi tek fiil ile iki ayrı cezaya muhatap olunacaktır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar için iştirak eyleminin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur. Nitekim, Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir. Tek fiilden dolayı iki ayrı ceza kesilmesinde hukuka aykırı bir durum olmasa da, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararına göre, vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğu hususu da dikkate alındığında, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezasının uygulanması için oluşan suçun unsurlarına Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmediği görüldüğünden itiraz konusu "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin suç ve cezanın kanuniliği ilkesine açıkça aykırılığı görüldüğünden Anayasa'nın 38. maddesine de aykırı olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır.

SONUÇ

Dava, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacının sahte fatura düzenlediği yönünde hakkında vergi tekniği raporu bulunan ... Petrol Ürün. İnş. Ltd. Şti.'nin muhasebe ve defter tutma işlemlerini yürütmesi nedeniyle sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğinden bahisle 2010/10-12 dönemi için kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılmıştır.

Yapılan inceleme sonunda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Ziya Cezası başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasında "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin Anayasanın 2. ve 38. maddelerine e aykırı olduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasanın 152/1. maddesi uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi Ziya Cezası başlıklı 344. maddesinin 2. fıkrasında "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin iptali istemiyle re'sen Anayasa Mahkemesine gidilmesine ve anılan yasa hükmünün iptalinin istenilmesine, dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesine sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin yüksek mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay beklenilmesine, beş ay içinde netice gelmezse mevcut mevzuata göre dosya hakkında karar verilmesine, 09/06/2014 gününde karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

Kanun'un itiraz konusu kuralı da içeren 344. maddesi şöyledir:

"Vergi ziyası

Madde 344- (Değişik : 22/7/1998 - 4369/11 md.)

(Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verdiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, **bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat** olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

B- İlgili Yasa Kuralı

Kanun'un ilgili görülen 359. maddesi şöyledir:

"Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359- (Değişik :23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi

incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyat cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi içtüzüğü uyarınca Haşim KILIÇ, Serruh KALELİ, Alparslan ALTAN, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, Zühtü ARSLAN, M. Emin KUZ ve Hasan Tahsin GÖKCAN'ın katılımlarıyla 3.7.2014 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Yunus Emre YILMAZOĞLU tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu ve ilgili yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Başvuru kararında, Anayasa'da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin idari nitelikli vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, kanun koyucunun ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda suça iştirakin kurucu unsurları düzenlendiği hâlde, 113 sayılı Kanun'da bu konuda bir hükmün bulunmadığı, 5237 sayılı Kanun'da suça iştirak yönünden getirilen koşulların vergi ziyat suçuna iştirak yönünden aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hâllerde cezalandırılacağına belli olmadığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın

hukuk devleti ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerini ihlal ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Kanun'un "*Vergi ziyai cezası*" başlıklı 344. maddesinin birinci fıkrasında, 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği belirtilmekte; itiraz konusu kuralın da yer aldığı ikinci fıkrasında ise vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Hukuk devletinin olmazsa olmaz ilkelerinden biri "*belirlilik*"tir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar.

Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslanan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.

Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, "*Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*" denilerek "*suçun yasallığı*"; üçüncü fıkrasında ise "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*" denilerek "*cezanın yasallığı*" ilkesi getirilmiştir. Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan "*suçta ve cezada kanunilik ilkesi*" uyarınca, hangi eylemlerin yasaklandığı ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından idari nitelikli vergi cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.

Kanun'un 341. maddesinde, vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. Vergi ziyai cezası ise 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında uygulanan idari nitelikli para cezasıdır.

Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi hâlinde vergi ziyai cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.

Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

VI- SONUÇ

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 5.3.2015 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Serruh KALELİ

Başkanvekili
Alparslan ALTAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Engin YILDIRIM

Üye
Nuri NECİPOĞLU

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Erdal TERCAN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA