

"...

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"1) *ANAYASANIN 2. MADDESİ YÖNÜNDEN:*

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 kuşkuyla 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 amacına 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 bağlı kalmak koşuluyla hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletirici 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 birliktelik 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 kararnamelerin 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 kuşkuyla 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 almadığı 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 almadığı, Ceza Kanununda yer alan iştirak suçuna ceza verilebilmesi için kasıt 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 YÖNÜNDEN:

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 kuşkuyla 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 herkesçe 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 ziyaına sebebiyet vermesi halinde vergi cezası ile yaptırıma bağlanıyor 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 ziyai 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 kaçakçılığından hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, 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 niteleme 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 verilecekken, 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'ıncı 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 yaptırımını 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.""