

## ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

**Esas Sayısı : 2023/88**

**Karar Sayısı : 2023/94**

**Karar Tarihi : 18/5/2023**

**R.G. Tarih - Sayı : Tebliğ edildi.**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:** İstanbul Anadolu 9. Asliye Ceza Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU:** 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesine (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen dördüncü fıkranın Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

**OLAY:** Sanıklar hakkında sahte fatura düzenledikleri ve kullandıkları iddiasıyla açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

### I. İPTALİ İSTENEN VE İLGİLİ GÖRÜLEN KANUN HÜKÜMLERİ

#### A. İptali İstenen Kanun Hükmü

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 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 itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*Hakkında on sekiz aydan beş 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 sekiz 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 sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

ç) *(Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

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

*(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.*

*(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*

***(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.***

*(Ek fıkra:8/4/2022-7394/4 md.) Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.*

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

## **B. İlgili Görülen Kanun Hükmü**

Kanun'un geçici 34. maddesi şöyledir:

“Geçici Madde 34- *(Ek:8/4/2022-7394/6 md.)*

*Haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilir. Bu fıkroda belirtilen ceza indiriminden*

*faidalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*

*Birinci fıkra hükümleri bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.*

*Bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.*

*Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.*

*359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suç ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.”*

## **II. İLK İNCELEME**

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca yapılan ilk inceleme toplantısında başvuru kararı ve ekleri, Raportör Abdullah TEKBAŞ tarafından hazırlanan ilk inceleme raporu ve itiraz konusu kanun hükmü okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

2. Anayasa'nın 152. ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 40. maddelerine göre bir davaya bakmakta olan mahkeme, bu dava sebebiyle uygulanacak bir kanunun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görmesi hâlinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması durumunda bu hükümlerin iptalleri için Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkilidir. Ancak anılan maddeler uyarınca bir mahkemenin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için elinde yöntemince açılmış ve mahkemenin görev kapsamına giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte bulunan kurallardır.

3. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları düzenlenmiş, bu suçları işleyenler için 7394 sayılı Kanun'la etkin pişmanlık imkânı getirilmiştir.

4. 359. madde gereğince etkin pişmanlık kapsamında ceza indiriminden yararlanabilmek için maddenin (ç) fıkrasından sonra gelen ikinci fıkrası gereğince ziyaa uğratıldığı tespit edilen vergi, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi ayrıca dördüncü fıkrası gereğince vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şart koşulmuştur. İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen dördüncü fıkrasının iptalini talep etmiştir.

5. Anılan Kanun'a yine 7394 sayılı Kanun'la eklenen geçici 34. maddeyle de ceza indirimine ilişkin benzer bir düzenleme yapılmıştır. Maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesi gereğince 359. maddede yazılı fiilleri işlemiş olup dosyaları infaz aşamasında olanların ziyaa uğratılan vergi, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını ödemeleri hâlinde ceza indiriminden faidalanabilmeleri mümkündür. Ceza indiriminden faidalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun

**Esas Sayısı : 2023/88**  
**Karar Sayısı : 2023/94**

yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartını içeren fıkranın ikinci cümlesi Anayasa Mahkemesinin 28/9/2022 tarihli ve E.2022/59, K.2022/111 sayılı kararıyla maddede geçen kovuşturma ve infaz ibareleri yönünden iptal edilmiştir.

6. Geçici 34. maddenin ikinci fıkrasında birinci fıkra hükümlerinin bu maddeyi ihdas eden Kanun'un yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanacağı öngörülmüştür.

7. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kovuşturma evresindeki dosyalar bakımından etkin pişmanlıkla ilgili hem 359. maddede hem de geçici 34. maddede düzenleme yapılmıştır.

8. Benzer yönde düzenlemeler içeren her iki kuraldan 359. maddenin uygulanacağı zamana ilişkin bir özelleştirme yapılmamışken geçici 34. maddede "...*bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde...*" kaydı düşülerek bir özelleştirme yapılmıştır. Buna göre geçici 34. maddeyi ihdas eden 7394 sayılı Kanun'un yayımlandığı 15/4/2022 tarihinde kovuşturma evresinde bulunan dosyalar bakımından geçici 34. madde hükmü uygulanacak, sonrasında kovuşturma evresine geçecek dosyalar bakımından ise 359. madde hükmü uygulanacaktır.

9. İtiraz konusu dosya içeriğinden davanın 7394 sayılı Kanun'un yayımlanma tarihinde kovuşturma evresinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda itiraz konusu dosya bakımından uygulanacak kural geçici 34. madde olup itiraz konusu 359. maddenin (ç) fıkrasından sonra gelen dördüncü fıkranın bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

10. Açıklanan nedenle kuralın itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddi gerekir.

### **III. HÜKÜM**

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesine (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen dördüncü fıkranın itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı bulunmadığından başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle REDDİNE 18/5/2023 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan  
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili  
Hasan Tahsin GÖKCAN

Başkanvekili  
Kadir ÖZKAYA

Üye  
Engin YILDIRIM

Üye  
Muammer TOPAL

Üye  
M. Emin KUZ

**Esas Sayısı : 2023/88**  
**Karar Sayısı : 2023/94**

Üye  
Rıdvan GÜLEÇ

Üye  
Recai AKYEL

Üye  
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye  
Yıldız SEFERİNOĞLU

Üye  
Selahaddin MENTEŞ

Üye  
Basri BAĞCI

Üye  
İrfan FİDAN

Üye  
Kenan YAŞAR

Üye  
Muhterem İNCE