**ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

**Esas Sayısı : 2014/120**

**Karar Sayısı : 2015/23**

**Karar Tarihi : 5.3.2015**

**R.G. Tarih-Sayı : 21.5.2015-29362**

**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 ziyaı cezasının iptali istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

**III- YASA METİNLERİ**

**A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı**

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

*"****Vergi ziyaı cezası***

***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 ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*

*Vergi ziyaına 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 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 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 ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

**C- Dayanılan Anayasa Kuralları**

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

**IV- İLK İNCELEME**

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü 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, 213 sayılı Kanun'da bu konuda bir hükmün bulunmadığı, 5237 sayılı Kanun'da suça iştirak yönünden getirilen koşulların vergi ziyaı suçuna iştirak yönünden aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hâllerde cezalandırılacağının 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 ziyaı cezası"* başlıklı 344. maddesinin birinci fıkrasında, 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmekte; itiraz konusu kuralın da yer aldığı ikinci fıkrasında ise vergi ziyaına 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. Aslolan 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 cezalandırılamaz*" 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 ziyaı, 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 ziyaı cezası ise 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyaına 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 ziyaına 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi hâlinde vergi ziyaı 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 ziyaı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaına 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 |