

VERGİ CEZA HUKUKUNDA İŞTİRAK

Av. Ömer GÖREN*

* Ankara Barosu.

I) GİRİŞ

Vergi hukukunun bağımsızlığı özellikle gelişen ekonomik – mali koşullar altında, tartışma alanlarının dışına çıkmış genel kabul gören bir pozitif hukuk normu haline dönüşmüştür.

Bu bağımsızlık, pozitif hukuk alanında olduğu gibi, yargılama usulü ve sonuçları bakımından da kabul görür haldedir. Giderek bu tespiti, idare hukuku açısından da yapabilmek ve vergi hukukunun taşkınlığını söyleyebilmek mümkündür.

Diğer yandan bu gelişmeler olağan sayılabilecek sonuç olarak, ispat hukukunun da, özellikle devlet ağırlıklı pozitif ayırmacılığı dahi kabul edilebilir bir sosyal duyarlılığa dönüştürmüştür.

Bu sosyal duyarlılık kimi zaman vergisel yükler, kimi zaman vergi kaçakçılığı- kaçınmacılığı gibi konularda yoğunlaşmakta ve özellikle vergi kesintisi, kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi aflarından yola çıkılabilecek destek ve baskıdan kaynaklanan politik güç, yasa koyucuya ve de giderek vergi uygulayıcısı mali idareye yansımaktadır.

* Bu politik güç özünde iktidarın sürekliliği anlamında da tüm yürütme organlarınca bir yöntem akılcılığı içinde hep kullanıla gelmiştir. Vergi cezalarına hem uygulama alanının yalnızca belirli beyannameli mükellefler üzerinde bırakılması ve bunların ödenemez boyutlara gelmesiyle (gecikme faizleriyle birlikte) oluşan yeniden yapılandırma olarak sunulan vergi aflarının siyasal vaatlere bağlanması bir iktidar kaynağı oluşturmasının yanında belli- belirsiz sosyal barışı da eğrilten sonuçlar doğurmaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerek göre Ocak- Ekim (2012) döneminde, vergi cezaları tahakkuku 32 Milyar 875 Milyon lira tahsilat ise 2 Milyar 726 Milyon lira olarak gerçekleşmiş, bir başka anlatımla vergi cezalarının tahsilat oranı % 8,3 de kalmıştır. (<http://www.dünyacom01.12.2012>)

Bir başka tartışma ve araştırma konusu olan bu durum özellikle Mali idarenin cezalandırma hevesinden yeterince pay almakla birlikte özellikle aşağıda tartışmaya çalışacağımız iştirak konusunda Anayasa dışına taşan düzeyde kullanması dikkat çekmektedir.

Öncelikle, bu değerlendirmenin yapılabilmesi, vergi ceza hukukunda ve de bu bağlamda Vergi Usul Kanununda iştirak ile ilgili hükümler değerlendirilecek ve bu değerlendirme genel ceza hukukuna bağlantılı olarak Anayasa hukukuna taşınacaktır.

II. İŞTİRAKİN TANIMI

İştirak kavramı, özünde genel ceza hukuku alanında olup, (Bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden çok şahıs tarafından, önceden anlaşarak işbirliği içinde işlenmesi halinde, failer arasında iştirak bulunduğu kabul edilmektedir)

* Dönmezer Erman.

Konumuz açısından ve özellikle vergi ceza hukuku bakımından aşağıda yapacağımız açıklamaların genel özü bu tanım çerçevesinde dikkate alınacaktır.

Öncelikle şu söylenebilir ki, iştirak konusu genel ceza hukukunun çok tartışılan kavramlarından. Gerek uygulamada gerekse teoride fazlaca görüş ve değerlendirmeler mevcuttur.

Nitekim özellikle Alman ceza doktrini bakımından güncel olan tartışmaların en göze çarpanı da, bugün yaşayan Almanların, nazi Almanyası döneminde işlenen suçlarla bağlantılı olarak (iştirak) eyleminin çağdaş yorum ve sorgulamalarıdır.

Bu sorgulamalar idare ve Anayasa hukuku anlamında çok derinlere inen tarihsel yorumları içermekte ve giderek (iştirak) kavramı bakımından (dayanışma) eylemine kadar uzamaktadır. Dayanışma ve de dolaylı olarak iştirak, iştirak eden bakımından (o bir başka kişi nasıl değerlendiriliyorsa öyle değerlendirilmek, o kişiye nasıl davranılıyor ise kendisine de öyle davranılmasını istemek) gibi bir hukuki ölçüte kadar derinleşmektedir. (Geçmişe İlişkin Suç ve Bugünkü Hukuk. Bernhard Schlink S: 29 vd.)

Bu noktada Michel Foucault'un temel cezalandırma ilkelerine gidildiğinde (tam olarak emin olma kuralı) çerçevesinde suçları tanımlayan ve cezaları hükme bağlayan yasaların toplumun her üyesinin suç eylemlerini erdemli eylemlerden ayrılabilmesi için, tamamen açık olmaları gerekliliğidir. (M.F hapishanenin Doğuşu S: 155)

Bunun içindir ki suçlu kavramı içine sokulan (iştirak)'inde, kendi alanında yasal tanımlamaya oturması zorunludur.

Burada aradığımız (iştirak) tanımından yola çıkarak, bu tanımın yapılmadığı vergi ceza hukuku alanındaki hukuki durumdur.

Nitekim konuya girerken belkide şu sorunun yanıtını aramak gerekmektedir. Eğer TCK iştirak halinin tanımını yapmamış olsaydı ne olurdu?

Çok açık bir biçimde, çok önemli bir hukuk boşluğu doğmuş ve bu konumda olan- olabilecek kişilere ceza sorumluluğu yüklenemeyecek idi. Her ne kadar bu konu bir suç ve ceza tanımı oluşturmamakta, dolayısıyla TCK 2. Maddesi çerçevesi ve (kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez) genel ve evrensel ilke ile tam tamına çakışmamakta ise de hukuk mantığı, bu sonucu kolaylıkla kabul etmeyecek idi.

O halde (iştirak) hükümlerinin hukuki içeriği nedir sorusu cevap bulmalıdır. Burada bir suç tanımı yoktur. Ancak, suçlu veya fail tanımıyla kurulan bir hukuki bağlantı konumu vardır. Ancak failin cezalandırılacağı yine TCK 3 /1 maddesinde dolaylı biçimde anlatılmıştır ve buna göre, (suç işleyen kişi hakkında) ceza uygulanır. Bir diğer tanımıyla fail, suç işleyen kişidir. Burada derin bir tartışma noktası yoktur. (illiyet bağı yeterlidir). Düz mantık dahi, ancak suç işleyen kişiye ceza verileceğini açıkça ortaya koyar. Diğer yandan suç işleyen kişinin kim olduğunu da tanımlamaya gerek yoktur.

Özünde bu konu, özel ceza hükümleri içinde kendiliğinden tanımını da bulur. Burada özgü suçlar olarak ayırımılaştırılabilecek, belli sıfat ve konumdaki kişilerin işleyebileceği suçlar bakımından bir tanım gereksinimi olabilir.

TCK (fail) kavramı yönünden bu özellikleri taşımakta ve suçu işleyen fail olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Yani bir (özne) tespiti yapmakla yetinmektedir. Başka yönden bakarsak bir suçu, ancak fail işleyebilir. Bunun ayrıca tanımına gerek yoktur.

Konuyu, (iştirak) kavramına taşırsak, (iştirak)'in tanımlanmamış olması hali, aynı hukuki sonucu doğurur mu? Klasik bir örnekle, hırsızlık yapılırken, kapı dışında gözcülük yapana ceza verilebilir mi?

Cevap evet ise, gözcülük yapanın eyleminin hırsızlık tanımına girmesi zorunluluğuyla karşılaşılır. Yani eylemin tanımı ile gözcülük yapanın eylemi çakışmalıdır. Çakışmıyor ise, kanunsuz suç olmaz ilkesi gereği ceza verilemez.

Cevap hayır ise, kanunsuz suç olmaz ilkesi, suçun tanımına yönelik olduğuna göre, kişiye (özne) yönelik eylem tanımı nasıl adlandırılır?

(İştirak) bir suç mudur, yoksa fail tanımının bir tamamlayıcısı mıdır? Eğer fail tanımının bir tamamlayıcısı ise, kanunsuz suç olmaz kavramı içinde değerlendirilebilir mi?

Genelde, iştirak hükümlerinin asıl ceza hükümlerini, nedensellik teorisi içinde daralttığı söylenir. Buradan çıkan sonuçta , ceza hükmünü etkileyebilecek her kavramın, bir tanıma oturtulması gereğidir. Bu gerek kanunsuz suç olmaz temel ilkesinin ayrılmaz bir uzantısıdır. Yalnız suçu tanımlamak yetmez, suçla birlikte ceza sonucu doğuran fiil veya özneye yönelik her kavramın tanımı, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin temel yapı taşıdır. Sonuçta, bunun içindir ki, (iştirak) konusu, mutlaka bir tanım almalıdır.

Suçta iştirak konusu öteden beri ceza hukukunun en karmaşık konularından olmuştur. Nitekim bunun içindir ki, uygulamaya da çok yansıyan bu sorun, 765 sayılı eski ceza kanunumuzdaki (asli) ve (feri) iştirak kavramlarındaki sıkıntılar nedeniyle, yeni TCK'da suç sayılan failin işlenişi üzerinde kurulan hakimiyet esas alınmak suretiyle çözümlenmeye çalışılmış ve iştirak şekilleri faillik, azmettirme ve yardım etme kavramları çerçevesinde kategorize edilmiştir.

Bu noktada suçun kanuni tanımından yola çıkılarak, bu tanımdaki eylemi gerçekleştiren kişi (fail), suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesi halinde ise, bu kişilerin her biri müşterek fail olacaktır.

Bir başka anlatımla suç olan fiilin birlikte ifa edilmesi fiilin bir ortak haki-miyet kurumu içinde gerçekleştiğini ifade etmekte dolayısıyla suça iştirak eden-lerin tamamı (fail) kavramına dahil edilmekte ve aynı ceza ile karşılanmaktadır.

Burada en önemli husus, suç ortaklarının, suçun icrasındaki rol ve suçun tamamlanmasındaki katkıları, bunların hangi önem ve derecede suçun oluşumuna yardımcı olduğunun tespit ve takdiridir. Bir kısa anlatımla eğer suç sayılan fiilin tamamlanması veya tamamlanamaması faillerden herhangi birinin fiilinin mevcudiyeti ile olabiliyor, veya bu failin fiilinin olmaması ile de oluşmuyor ise, suça iştirak anlamında faillik tamamlanmaktadır. Hukuki incelik ve de özellikle takdir hakkı alanına en fazla giren bölüm, faillerin fiillerinin birbirlerini tamamlayıp, tamamlamadıkları hususudur.

Bir diğer çok önemli noktada failler arasındaki suç işleme kararının varlığı ve birbirini teyit etmesidir.

Yukarıda kısaca açıklanan TCK'nun suça iştirak'e ilişkin 37. maddesine göre, iştirak edende fail olarak anılır ve ayı şekilde cezalandırılır.

TCK'nun konumuz açısından önemli bir diğer maddesi TCK 39.madde-sindeki (yardım etme) halidir.

TCK 39/2. maddesi aşağıdaki hallerde yardım fiilinin varlığını kabul eder.

* Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

* Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

* Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.

Burada önemli olan asıl fail ile birlikte suç işleme karar ve iradesi olmadan, tek taraflı irade ile faile yardım edilmesidir. Buradaki tek taraflı irade eyleminin tespiti yine çok geniş bir takdir alanı yaratmaktadır.

Görüldüğü gibi, TCK' daki iştirak eyleminin tespiti, asıl failin fiili ile birlikte (iştirak) eyleminin geniş ve etkin bir şekilde araştırılmasını ve her tür delilin dikkate alınmasını, ve ilke olarak kastı esas almaktadır.

Bu, bir yargılama işlevi olup, her olayda ortaya konabilecek şahit dahil hertür delil ile ispat edilebilir.

Diğer yandan ceza yaptırımını öngörülen vergi kaçakçılığına teşebbüs eyle-minin tespit ve yargılanmasının Ceza Mahkemesinin görev alanına girdiği ve bunun kişiler yönünden bir güvence oluşturduğu, Anayasa Mahkemesince içtihat hukuku haline getirilmiştir.

III. VERGİ USUL KANUNUNUN İŞTİRAK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİ

Özellikle şu tespiti hemen yapmak gerekir; Vergi Usul Kanununda iştirak halini tanımlayan bir hukuk normu olmamasına karşın, iştirak halini cezalandıran hükümler vardır. Bir başka anlatımla iştirak eylemi vergi hukukunda tanımlanmamış, ama cezalandırılmıştır. Aşağıdaki bölümlerde daha genişçe inceleneceği gibi, bu sonuç çok önemli bir anayasal sorun haline dönüşmektedir.

İştirak konusu temelde, 4369 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılan VUK 338. maddesi ile düzenlenmiş idi. (1998 yılına kadar) Yürürlükten kaldırılan VUK 338. Maddesi üzerinde durmanın pratik bir yararı yoktur.

Ancak özetle şu söylenebilir ki, bu madde de çok açık bir iştirak tanımı yapmamakta ancak, dolaylı bir yol göstericilik çizimi yapmaktaydı.

Buna göre madde aynen şöyledir.

“... Ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır.”

Görüldüğü gibi (maddi menfaat gözetme) ön şartı ile suça iştirak, fiilen kaçakçılığın birlikte yapılması veya teşebbüs edilmesi halini kapsamaktadır. Bu durum özellikle vergi ceza hukuku bakımından (maddi menfaat) ön şartı koşuluyla, ceza sonucu bakımından hükme bağlanmıştır. Böyle olmasına karşın önemli olan bu durumun yargılama usulü ve tekniği bakımından vergi hukuku, dolayısıyla da İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu) çerçevesinde öncelikle tarhiyatın yapılması anlamında mali idareye, bu tarhiyata itiraz anlamında da Vergi Mahkemelerine yetki ve görev yüklenmesidir.

Daha da özetlersek herhangi bir eylemde kaçakçılık suçuna (VUK 359) ilişkin iştirak hali, mali dairenin takdir ve tespitinden başlayan ve Vergi Mahkemelerinin ve Danıştay'ın yargılama yetkileri ile bütünleşen bir hukuki yapı oluşturmaktadır. (VUK 367)

Bu yapı ve düzenleme 4369 sayılı yasa ile 1998 yılından itibaren, VUK 338 maddesinin yürürlükten kaldırılması ile bugün için hiçbir hukuki anlam ifade etmemektedir.

Ancak bu tanım ve hukuki bağlam sonuçları ortadan kaldırılmış ise de, vergi suçlarında iştirak halinin cezalandırılması ortadan kaldırılmış değildir.

Nitekim VUK 344. maddesi ile vergi zıyana 359. Madde de yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi zıya cezasına, zıya uğratan verginin (3) katı oranında, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Bir başka anlatımla parasal değer ifade eden kaçakçılık cezası iştirak edenlere bir kat olarak uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunumuz ceza hükümleri bakımından yalnızca mali cezaları tespit etmemiş, hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından da düzenlemeler getirmiştir.

Teorik anlamda Asliye Ceza Mahkemeleri ile Ağır Ceza Mahkemelerinin yetkili ve görevli sayıldığı VUK 359. Maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ve mali para cezaları bakımından Vergi Mahkemelerinin görev alanı içinde kalmakla birlikte, hürriyeti bağlayıcı cezalar ve yargılama yetki ve görevi bakımından Ceza Mahkemelerine bağımlı kılınmışlardır. Bir öz anlatımla iki ayaklı bir yargılama sistemi kurulmuştur.

Bu sistem içindeki ayırım, yukarıda açıklandığı şekliyle iştirak fiilinin tespiti halinde vergi zıyayı cezasının iştirak edene ziyan uğratan verginin bir katı olarak parasal ceza tarhiyatı öncelikli olarak uygulanacak, ancak TCK'na göre verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın da yarısı (VUK 360) uygulanacaktır.

VUK 360. Maddesi çok açık biçimde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, yürürlükten kaldırılan 338. madde de yer alan suçun işlenmesinde maddi menfaatin olması ön şartı, ceza yargılamasında dikkate alınacak ve bu halin tespiti durumunda cezanın 1/2'si indirilecektir. Bir öz anlatımla, Ceza Mahkemesi iştirak halini tespit ettikten sonra iştirak edenin maddi menfaati olup olmadığını da tespit eder ise, iştirak edenin cezasını asıl failin cezasının 1/2'sine indirecektir. Yani Ceza Mahkemesi iştirak edenin bu eyleminden dolayı maddi menfaatinin bulunduğu tespit etmiş ise, suçun asli faili ile aynı cezayı uygulayacak, aksi halde cezanın 1/2'sini indirecektir. (Hürriyeti bağlayıcı ceza)

Şimdi özetlersek Vergi Usul Kanunu iştirak halini tanımlamamış ceza yargılaması bakımından suç ortaklığı vasfına suça iştirak tespit edilmiş ise (maddi menfaat) amacı ölçüğünde fail gibi cezalandırmıştır.

Genel durum bu olmakla birlikte görüldüğü gibi, suça iştirak fiilinin tespit, değerlendirme ve cezalandırma bakımından Vergi Mahkemelerinin yetki ve görevi yoktur, çünkü iştirak fiilinin VUK'da tanımı yoktur. Sorulması gerekli soru şudur. İştirak'in tanımını yapan VUK 338. Maddesi yürürlükte değil ise, Vergi Mahkemesi suça iştirak halini neye göre tespit edecek ve değerlendirecektir?

Nitekim VUK 367. Maddesinin dördüncü bendi Kaçakçılık cezasına hükmedilmesi, ayrıca vergi zıyayı cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmünü taşımaktadır. Bir öz anlatımla VUK 359. Maddesindeki kaçakçılık suçunu işleyenler, hem mali para cezalarına ve hem de hürriyeti bağlayıcı cezalara çarptırılacaklardır. Hürriyeti bağlayıcı ceza, mali para cezası salınmasına mani olmayacaktır.

Diğer yandan 367. Maddenin son bendine göre Ceza Mahkemesi kararlarının vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına

etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlarda Ceza Mahkemelerini bağlamayacaktır.

İşte bu noktada suça iştirak bakımından çok önemli bir hukuk boşluğu ve anayasal sorun ortaya çıkmaktadır.

Suça iştirak halinde durum ne olacaktır?

Özünde Ceza Mahkemesinden iştiraktan dolayı bir beraat kararı çıkar ise bu karar vergi yargısını bağlar mı?

Asıl mükellef ve sorumlu için özellikle eylem tanımı bakımından bir sorun görünmemektedir. VUK hem suçun maddi unsurlarını ve hem de mükellef ve sorumluyu açıkça tanımlamıştır. (VUK 8)

Ancak VUK'da suça (iştirak) eylemi veya (iştirak eden) açıkça tanımlanmamıştır.

Gerçekten VUK 344. maddesi, yalnızca VUK 359 maddesinde yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağını hükme bağlamıştır.

Suça kim iştirak etmiştir?

Hangi eylem ve durumlar mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kişilerce yapılmıştır da (iştirak) oluşmuştur? Bu konuda VUK 338. Maddesi olmadığına göre, iştirak eylemini ve iştirak edeni mali idaremi tespit edecektir ve bu konudaki yargılamayı Vergi Mahkemeleri mi yapacaktır?

VUK 367. Maddesi "*Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul*" adı altında, VUK 359. Maddesinde yazılı suçların vergi inceleme elemanlarınca tespiti halinde, durumun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesini zorunlu kılar. Yine aynı maddeye göre kamu davasının açılması Cumhuriyet Başsavcılığının doğrudan yetki ve görevi dahilindedir.

Görüldüğü gibi bu madde VUK 359. Maddesindeki suçların, hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması bakımından düzenlenen bir usul hükmüdür ve uygulama bu çerçevede devam etmektedir. Ceza yargılamasına geçtiğimizde konu tamamen 5271 sayılı Ceza Muhakeme Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde klasik bir asliye ceza veya duruma göre ağır ceza mahkemesi yargılamasına dönüşmektedir.

Bu Mahkemelerce verilecek kararlar; (VUK 367 son)

* Vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

* Vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmaz.

Kanunun bu anlatımı, Ceza Mahkemelerinin hükümlerinin yalnızca hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından önemli ve bağlayıcı olduğunu, mali cezalar bakımından bu hükmün mali idareyi ve Vergi Mahkemelerini bağlamayacağı anlamına gelmektedir. Bu konu özünde çok tartışma götürür. Bir Ceza Mahkemesinin özellikle beraat hükmünün, hiçbir şekilde mali idareyi bağlamaması,

vergi hukukunun bağımsızlığı sınırlarının çok aşılması ve hukuk güvenliğinin çok daraltılması anlamına gelir.

Mükellef ve sorumlu bakımından da çok tartışmalı olan bu konu, ayrı bir incelemeyi gerektirir.

Ancak suça iştirak bakımından, Vergi İdaresi ve Mahkemelerinin iştirak eyleminin tanım ve dayanağının VUK'da olmaması konunun doğrudan ceza yargılaması sonuçlarının değerlendirilmesini zorunlu kılar.

İştirak eden olarak mali cezaya çarptırılmış kişi, ceza yargılamasında beraat eder ise ne olacaktır?

(iştirak) eylemi, VUK'da tanımlanmadığına göre, Ceza Mahkemesinin kararı doğrudan mali idare ve vergi yargısını bağlamaz mı?

Aksi halde, kanunsuz suç ve ceza olmaz, ilkesi ihlal edilmiş olmaz mı?

* Nitekim, Danıştay 4. Dairesinin bu konudaki çok yeni bir kararında (09.10.2012 tarih, 2010/5583 E. 2012/5085 K.) aynen şu yoruma yer verilmektedir.

“... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344.üncü maddesinin 1.inci fıkrasında, mükellef veya sorumlu tarafından 341.inci maddede yazılı hallerle vergi zıyayına sebebiyet verilmesinin vergi zıyayı suçu olduğu; 3.üncü fıkrasında vergi zıyayına 359.uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hükümlerine yer verilmiş, 359.uncu maddesinde kaçakçılık suçları ve cezaları tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünde ceza mahkemelerinin görevine giren suç ve cezalar sayılmış, 360'ıncı maddesinde ise, birden fazla kişi 359'uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her birinin bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılacağı, söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezaların hükmolunacağı, bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte birinin hükmolunacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler dikkate alındığında; 359 uncu maddede yazılı suçların işlenmesinde iştirak edenlere, idarece ziya uğratılan verginin bir katı oranında vergi zıyayı cezası kesileceği, ayrıca yapılan ceza yargılamasında ise suçun işlenmesinde maddi menfaat bulunmamasına bağlı olarak cezada indirim yapılabileceği anlaşılmaktadır. Kanunun 360'ıncı maddesi hapis cezalarında indirime ilişkin olup, 344 üncü madde uyarınca iştirak nedeniyle kesilen vergi zıyayı cezasına teşmil edilmesine hukuken olanak yoktur.

Bu durumda, 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak ettiği anlaşılan davacı hakkında bir kat olarak kesilen cezada kanuna aykırılık bulunmadığından, davacının iştirak fiili karşılığında maddi menfaat temin ettiği yolunda tespit

bulunmadığı gerekçesiyle cezanın dörtte bir oranında azaltılması yolunda verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir....”

Görüldüğü gibi Danıştay, temelde VUK 360. maddesinin Ceza Mahkemelerinin görevleriyle ilgili olduğunu ve ayrı ayrı menfaat gözetmek ön şartının, hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından öngörüldüğünü, iştirak fiili karşılığında maddi menfaat ön şartının mali cezalar bakımından söz konusu olmadığını kabul etmektedir.

Şimdi buradan anlaşılan Danıştay'ın VUK 359'da sayılan fiillerin icrasına iştirak edenlerin, fiili irtikap edenler veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlar şeklindeki VUK'nun mülga 338. Madde tanımına bağlı kaldığı anlaşılmaktadır.

Gerçekten yukarıda açıklandığı gibi (fiili irtikap edenler) veya (doğrudan doğruya beraber işlemek) kavramları VUK mülga 338. maddesinin tanımlamalarıdır, VUK 360 da böyle bir tanımlama yoktur. Dolayısıyla Danıştay VUK 360. Maddedeki indirim koşulunun hürriyeti bağlayıcı suçlar için kabul etmekte ancak iştirakin tanımı ve tespiti yönünde mülga VUK 338 hükümlerine gönderme yaparak, çok önemli bir çelişkiye düşmekte.

VUK mülga 338'deki normlar varmışçasına ve bu normlar VUK 360'da da lafzen yer alıyormuşçasına kaçakçılık suçlarındaki iştirak halini cezalandırmaktadır.

IV VUK 344. Maddesinin İkinci Fıkrası ile VUK 367'nin Son Fıkrası Anayasaya Aykırıdır.

Yukarıda açıklanan VUK 344. Maddesi ikinci fıkrasının (...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak) cümlesi ile VUK 367. maddenin son fıkrasının (Ceza Mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi..) cümlesi Anayasanın 38. Maddesinin birinci fıkrasının (kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz...) hükmüne aykırıdır.

Genel sonuç bu olmakla ortada (iştirak)'e ilişkin bir Ceza Mahkemesi kararı olmadan vergi cezalarının uygulanabilmesi ve bu kararların Mali idare ve Vergi Mahkemelerini bağlamaması söz konusu olabilir mi? (VUK 367. son)

Nitekim Anayasa Mahkemesinin (E: 90 / 29) sayılı kararında ve sonraki birçok kararında tespit ettiği temel ilke (..... yasa, suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığını hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirtmelidir.) şeklindedir.

“... Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesinin 7- 9 bentlerinde sayılan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük eylemleri ile bu eylemler için Yasa'nın 344, 345, 349, 351, 354. maddelerinde öngörülen yaptırımlar vergi dairesi tarafından saptanır ve uygulanır. Bu eylemlerin yaptırımı olan para ve işyeri kapatma cezaları vergi idaresi tarafından uygulanan idari nitelikte cezalardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 358–363. maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmurlar. Bu eylemlerin 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 Kanunu bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar başlığı altında düzenlemiştir.”

Görüldüğü gibi (iştirak) halinin, tespitinde ceza mahkemelerinin görevli olduğu Anayasa Mahkemesince’ de açık bir biçimde istikrarlı bir içtihat haline getirilmiştir.

Burada konunun yani iştirak halinin TCK. bakımından değerlendirilmesi zorunludur. Nitekim TCK 5. Maddesi, TCK’nun genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki tüm suçlar için uygulanacağını açıkça hükme bağlamıştır.

TCK’nun suça iştirak ile ilgili (TCK 37- 41 md.) hükümleri Genel hükümler kapsamındadır. Dolayısıyla iştirak fiilinin tanımı yönünde özel bir hüküm taşımayan vergi suçlarında iştirak eyleminin tanım ve tespitinde TCK’nun iştirak hükümlerinin öncelikle uygulanacağı çok açıktır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi muhtelif kararlarında doğrudan iştirak eylemi ile ilgisini kurmadan bu konuda çok açık ve net kararlar üretmiştir.

V) SONUÇLAR

1. Vergi ceza hukuku kaynaklarında (iştirak) halinin açıkça tanımı yoktur.
2. İştirak hali hem öznenin ve hem de fiilin tanımı anlamında ceza hükümleri ile doğrudan bağlantılı hukuki sonuçlar doğurmaktadır.
3. Bu hukuki sonuç, (iştirak) hükümleri bakımından kanunsuz suç olmaz, ilkesini yok etmekte, mali idare ve yargılamasına tanımsız bir kavram üzerinden cezalandırma yetkisi tanımaktadır.
4. Kişilerin temel hukuki güvencelerini de oluşturan Ceza Mahkemelerinde yargılanma haklarının atlanarak, Mali idare ve yargılamasının, Ceza Mahkemelerinin hükümlerinden bağımsız kılınması, özellikle iştirak haline ilişkin sonuçlar bakımından, Anayasamızın 38. Maddesine açıkça aykırıdır.