**ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

**Esas Sayısı : 2009/51**

**Karar Sayısı : 2010/73**

**Karar Günü : 20.5.2010**

**R.G. Tarih-Sayı : 02.12.2010-27773**

**İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN:**Zonguldak Vergi Mahkemesi

**İTİRAZIN KONUSU:**4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu savıyla iptali istemidir.

**I-** **OLAY**

Vergi ziyaına sebebiyet verdiği ve hakkında daha önce de kesinleşen bir vergi ziyaı cezası bulunduğu gerekçesiyle davacıya yüzde elli oranında artırılarak uygulanan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin terkini istemiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

**III- YASA METİNLERİ**

**A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı**

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesi şöyledir:

'Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.'

**B- Dayanılan Anayasa Kuralları**

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

**IV- İLK İNCELEME**

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. maddesi uyarınca, Haşim KILIÇ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Sacit ADALI, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Mustafa YILDIRIM, Cafer ŞAT, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR ve Zehra Ayla PERKTAŞ'ın katılmalarıyla 23.7.2009 günü yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

**V- ESASIN İNCELENMESİ**

Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu Yasa kuralı, 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 vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, yasa koyucunun suç ve cezalar ile ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin belirlenmesi konusunda ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, ceza hukukunda bir defa suç işlendikten ve bu suçtan dolayı verilen ceza kesinleştikten sonra kanunla belirlenen süre zarfında suç işlenmesinin tekerrür olarak kabul edildiği ve kişilerin aldıkları cezaya rağmen suç işlemeye devam etmeleri durumunda sonradan işlenen suçlara daha ağır cezalar verilerek cezanın caydırıcılığının sağlanmaya çalışıldığı, itiraz konusu kuralda ise tekerrür nedeniyle artırılan cezanın sebebini oluşturan eylemin tarihinin önem taşımadığı ve ilk cezaya konu eylemden daha önceki bir tarihte gerçekleşmiş olmasının dahi mümkün olduğu, bu düzenlemenin failin ıslah olmasını amaçlayan tekerrür müessesesi ile bağdaşmadığı gibi hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerini de zedelediği, itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin yer aldığı Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'Tekerrür' başlıklı 339. maddesinde, vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı kuralı getirilmiştir.

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, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. 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.

Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, 'kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz' denilerek 'suçun yasallığı', üçüncü fıkrasında da 'ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur' kuralına yer verilerek 'cezanın yasallığı' ilkesi benimsenmiştir. Anılan maddede ayrıca, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan suç ve cezada yasallık, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bu ilke, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri en geniş biçimiyle gerçekleştirip güvence altına almakla yükümlü hukuk devletinin de esas aldığı değerlerden olup, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır.

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 gereksinmeleri 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.

Ceza hukukunda 'tekerrür' müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.

Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır.

Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığının ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir.

Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyaı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.

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

**VI- SONUÇ**

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 20.5.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Başkan  Haşim KILIÇ | Başkanvekili  Osman Alifeyyaz PAKSÜT | Üye  Fulya KANTARCIOĞLU |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Üye  Ahmet AKYALÇIN | Üye  Mehmet ERTEN | Üye  Serdar ÖZGÜLDÜR |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Üye  Şevket APALAK | Üye  Serruh KALELİ | Üye  Zehra Ayla PERKTAŞ |

|  |  |
| --- | --- |
| Üye  Engin YILDIRIM | Üye  Nuri NECİPOĞLU |