

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**GENEL KURUL
KARAR****ÜNAL GÖKPINAR BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası : 2018/9115
Karar Tarihi : 27/3/2019

Başkan : Zühtü ARSLAN
Başkanvekili : Burhan ÜSTÜN
Başkanvekili : Engin YILDIRIM
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Serruh KALELİ
Recep KÖMÜRCÜ
Hicabi DURSUN
Celal Mümtaz AKINCI
Muammer TOPAL
M. Emin KUZ
Hasan Tahsin GÖKCAN
Kadir ÖZKAYA
Rıdvan GÜLEÇ
Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Yıldız SEFERİNOĞLU
Raportörler : Fatma Burcu NACAR YÜCE
Özgür DUMAN
Başvurucu : Ünal GÖKPINAR
Vekili : Av. Tamer DOĞAN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, bir vergi incelemesi sonucuna bağılı olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiğı iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 3/4/2018 tarihinde yapılmıştır.

3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık görüşünü bildirmiştir.

7. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmamıştır.

8. İkinci Bölüm tarafından 7/3/2019 tarihinde yapılan toplantıda, niteliği itibarıyla Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görüldüğünden başvurunun Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 28. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca Genel Kurula sevkine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

9. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

A. Vergi İncelemesi Süreci

10. Başvurucu 23/6/1986 tarihinden itibaren loto ve benzeri şans oyunları ile milli piyango bileti satışı işiyle iştigal etmektedir.

11. Vergi idaresince, başvurusunun 2007 ile 2011 arasındaki dönemlere ilişkin işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Vergi müfettişi, başvurusunun ilgili dönemlere ait defter ve belgelerini incelemiştir. İnceleme sonucunda 6/11/2013 tarihinde vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlemiştir. Vergi tekniği raporunda;

i. Başvurusunun 2007 ile 2011 yıllarında "*pos tefeciliği*" (pos cihazı üzerinden yasa dışı ikrazatçılık faaliyeti yürütme işi) yoluyla gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunduğu ve bu kapsamda düzenlediği kontör faturalarının sahte olduğu belirtilmiştir.

ii. Başvurusunun "*pos tefeciliği*" faaliyetini gizlemek amacıyla sahte fatura ticaretiyle iştigal eden mükelleflerden kontör alımı içerikli sahte fatura temin ettiği ve bu nedenle kontör alış faturalarının da sahte olduğu tespitine yer verilmiştir.

iii. Başvurusunun "*pos tefeciliği*" yoluyla 2007 yılında 472.876,10 TL, 2008 yılında 1.258.878,00 TL, 2009 yılında 1.766.190,23 TL, 2010 yılında 1.159.086,00 TL ve 2011 yılında 3.476.553,85 TL sahte fatura düzenlediği ifade edilmiştir.

iv. Danıştay içtihadına göre sahte faturanın üzerinde yazılan tutarın % 2'sinin komisyon gelirini teşkil ettiği belirtilerek yukarıda belirtilen tutarlarının % 2'si yıllık komisyon geliri olarak hesaplanmıştır.

v. Ayrıca sahte fatura kullanma ve düzenleme fiilleri nedeniyle başvuru hakkında suç duyurusunda bulunulması önerilmiştir.

12. Bu rapora istinaden düzenlenen aynı tarihli vergi inceleme raporlarında başvurusunun fatura veya benzeri belge düzenlenmemesi suretiyle hizmet satışını belgesiz olarak gerçekleştirdiği gerekçesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

353. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca başvuru adına usulsüzlük cezaları kesilmesi; ayrıca aynı Kanun'un 30. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca mükellef adına resen üç kat vergi ziyai cezalı katma vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmesi önerilmiştir. Vergi inceleme raporu doğrultusunda başvuru adına 2007 ila 2011 dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı katma değer vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmiş, ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

13. Başvuru sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle adına resen salınan vergi ziyai cezalı vergiler ile kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı 4/2/2014 tarihinde Hatay 1. Vergi Mahkemesinde davalar açmıştır. Mahkeme 23/9/2014 tarihinde davaların kabulüne karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, başvuru hakkında takdir edilen matraha ilişkin tespit ve bilgilerin yer aldığı 6/11/2013 tarihli rapor eklenmeden yapılan tebligatın geçerli olamayacağı vurgulanmıştır. Mahkeme bu sebeple başvuru adına tarh edilen vergiler ile kesilen üç kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinde hukuka uygunluk olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

14. İdare bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunmuştur. İdare diğer yandan da yeniden vergi/ceza ihbarnameleri düzenlemiş ve bu defa tarhiyatın dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu ile birlikte bu ihbarnameleri başvurucuya göndermiş, bu işlemler 4/11/2014 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. İdarenin 16/9/2015 tarihinde bu hususu bildirmesi üzerine Danıştay Üçüncü Dairesi 3/11/2015 tarihinde temyiz isteminin konusuz kaldığı gerekçesiyle istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

15. Başvuru, vergi idaresinin ikinci kez düzenlediği vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı da farklı tarihlerde farklı vergi mahkemelerinde davalar açmıştır. Ancak bu yargılamalar devam ederken yürürlüğe giren 3/8/2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında başvuru, söz konusu vergi borçlarının yapılandırılması için 12/10/2016 tarihinde vergi dairesinden talepte bulunmuştur. Başvurucunun talebini değerlendiren vergi dairesince düzenlenen 27/10/2016 tarihli ödeme planı çerçevesinde başvuru 65.311,81 TL tutarındaki borcunu altı taksit hâlinde ödemiştir. Başvuru, vergi mahkemelerinde açtığı davalardan da bu yapılandırma çerçevesinde feragat etmiştir.

B. Ceza Yargılamasına İlişkin Süreç

16. Başvuru hakkında ayrıca "*sahte fatura kullanma ve düzenleme*" nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi uyarınca suç duyurusunda bulunulmasının uygun olacağı yönünde vergi suçu raporu tanzim edilmiştir. Bu rapora dayanan Vergi Denetim Kurulu 25/4/2014 tarihinde başvuru hakkında İskenderun Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmuştur.

17. Cumhuriyet Başsavcılığı 9/6/2014 tarihinde başvurucunun sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemi nedeniyle zincirleme biçimde 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan cezalandırılması talebiyle iddianame düzenlemiştir.

18. İddianamenin kabulüne karar veren İskenderun 5. Asliye Ceza Mahkemesi (Ceza Mahkemesi) konu hakkında bilirkişi incelemesi yaptırmıştır. Bilirkişi kurulunun 18/5/2016 tarihli raporunda, başvurucunun 2007 yılında 134 adet, 2008 yılında 30 adet, 2009

yılında 82 adet, 2010 yılında 35 adet satış belgesinin, gerçek bir mal ve hizmet satışına yönelik olmaksızın düzenlenen sahte belgeler olduğu belirtilmiştir. Raporla ayrıca başvurucu mükellefin 2009 yılına ait 6 adet ve 2011 yılına ait 29 adet sahte faturayı yasal defterlerine işlemek suretiyle kullandığı belirtilmiştir.

19. Ceza Mahkemesi 24/10/2017 tarihinde başvurucaunun sahte fatura düzenleme eylemini sabit görerek 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan beş kez ayrı ayrı cezalandırılmasına karar vermiştir. Ceza Mahkemesince başvuruca hakkında 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi gereğince alt sınırdan ceza tayin edilmiştir. Ceza Mahkemesi, aynı suçlu işleme kararı ile Kanun'un aynı hükmünü değişik zamanlarda birden fazla kez ihlal ettiği gerekçesiyle başvurucaya verilen cezaları 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi ilk fıkrası uyarınca artırmıştır. Ceza Mahkemesi sonuç olarak başvurucaunun beş kez ayrı ayrı 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, bilirkişi raporundaki tespitler doğrultusunda başvurucaunun 2007-2011 yılları arasında her bir yıl için birden fazla defa değişik zamanlarda sahte fatura düzenlemek suretiyle isnat edilen suçlu zincirleme şekilde işlediği belirtilmiştir.

20. Başvurucaunun istinaf başvurusu üzerine Adana Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi 19/2/2018 tarihinde hükmü onamıştır. Nihai karar başvuruca vekiline tebliğ edilmemiştir.

21. Başvuruca 3/4/2018 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. İlgili Mevzuat

22. 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder"

23. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat ... olarak uygulanır."

24. 213 sayılı Kanun'un 351. maddesi şöyledir:

"Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir."

25. 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

"(Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanununun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir"

26. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ... 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."

2. Anayasa Mahkemesi Kararları

27. Anayasa Mahkemesinin 31/5/2017 tarihli ve E.2017/28, K.2017/107 sayılı kararının ilgili kısımları şöyledir:

...

5. İtiraz konusu kuralda, izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 292. ve izleyen maddelerinde yazılı hükümlerin uygulanacağı öngörülmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 292. maddesinde hükümlü veya tutuklunun kaçması suçu düzenlenmiş olup, tutukeviden, ceza infaz kurumundan veya gözetimi altında bulunduğu görevlilerin elinden kaçan tutuklu veya hükümlü hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis cezasına, bu suçun, cebir veya tehdit kullanılarak işlenmesi halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenileceği düzenlenmiştir.

...

15. Öte yandan, hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)' ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz' ilkesine aykırılık oluşturmaz. Bu nedenle izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem disiplin cezası hem de ceza yaptırımı verilebilmesinde Anayasa'ya ve ceza hukukunun belirtilen temel ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır.

16. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

..."

28. Anayasa Mahkemesinin 12/7/2017 tarihli ve E.2017/95, K.2017/119 sayılı kararının ilgili kısımları şöyledir:

"...

9. İtiraz konusu kuralda, işleten ile gönderenin aynı olması halinde azami yüklü ağırlığı veya izin verilen azami yüklü ağırlığı aşan işleten ve gönderen için uygulanacak idari para cezalarının toplamının uygulanacağı öngörülmektedir.

...

12. Öte yandan, hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)' ilkesi gereğince kişi, aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

13. İtiraz konusu kural, azami yüklü ağırlığın aşılması durumunda göndereni ve işleteni ayrı ayrı ve eşit miktarda idari para cezası ile sorumlu tutarken 'işleten ile gönderenin aynı olması' durumunda aynı ihlal nedeniyle işleten ve gönderenin sorumlu olduğu miktarların toplamı kadar idari para cezası uygulanmasını öngörmektedir. Kuralın lafzı dikkate alındığında 'gönderen' ve 'işleten' için öngörülen ceza miktarlarının 'toplamı', işleten ve gönderenin hukuka aykırı fiillerine bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanması ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırımı tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, ne bis in idem ilkesine uygunluk yönünden kuralın yol açtığı söz konusu mükerrerliğin 'aynı fiil'den kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

14. Kural'da yer alan 'işleten ile gönderenin aynı olması', kişinin 'kendi yükünü taşınması' halinde meydana gelebilecek bir durumdur. İlgili mevzuatta 'eşyayı bir yerden başka bir yere nakletmek amacıyla taşımacıya teslim eden gerçek veya tüzel kişi' olarak tanımlanan gönderenin, kendi yükünü taşınmak üzere kendisine teslim etmesi gibi bir durumun söz konusu olamayacağı ve dolayısıyla da 'işleten ile gönderenin aynı olması' halinde ortada bir 'gönderen'in varlığından söz edilemeyeceği kuşkusuzdur.

15. Diğer taraftan, işleten ile gönderenin aynı kişi olması durumunda, bu kişinin (işleten) azami yüklü ağırlığı aşmasına ve bunun sonucunda itiraz konusu kuralda öngörülen cezanın uygulanmasına neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütün oluşturduğundan hukuki anlamda 'tek bir fiil' olarak değerlendirilmelidir.

16. Bu durumda, iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren birbirinden bağımsız fiiller söz konusu olmadığından, bir kişinin (işleten) 'aynı fiil' nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran itiraz konusu kural, ne bis in idem ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırılık taşımaktadır.

17. Açıklanan nedenlerle kural, 2918 sayılı Kanun'un 65. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

..."

B. Uluslararası Hukuk

1. Uluslararası Sözleşmeler

29. 4/6/2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin ilişik beyanlar ve çekince ile onaylanması Bakanlar Kurulunca 7/7/2003 tarihinde kararlaştırılmıştır. Bu Sözleşme'nin adil yargılanma hakkının düzenleyen 14. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Herkes mahkemeler ve yargı organları önünde eşittir. Herkes, bir suçla itham edildiğinde ya da bir hukuk davasında hak ve yükümlülükleri hakkında karar verilirken, yasalar uyarınca kurulmuş, yetkili, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde adil ve kamuya açık bir ya da ulusal güvenlik gerekçeleriyle ya da tarafların özel hayatları bunu gerektirdiğinde, ya da özel durumlarda, mahkeme, açıklığın adalete zarar vereceği düşüncesine vardığı takdirde, mahkemenin gerekli gördüğü ölçüde, basın ve dinleyiciler duruşmaların tümü ya da bir kısmının dışında tutulabilirler. Ancak, küçüklerin çıkarları aksini gerektirmedikçe, ya da duruşmalar çocukların vesayetine ilişkin evlilikle ilgili uyuşmazlıklar hakkında olmadıkça, ceza ya da hukuk davalarında verilecek herhangi bir kararın aleni olması zorunludur.

...

7. Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz."

30. Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil Yargılanma Hakkı" kenar başlıklı 8. maddesinin (4) numaralı fıkrası şöyledir:

"Kesinleşmiş bir kararla beraat eden bir sanık aynı sebepten dolayı yeni bir yargılamanın konusu olamaz."

31. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (Sözleşme) "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmı şöyledir:

"Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir"

32. Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

"Hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez."

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

33. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) *ne bis in idem* ilkesinin genel nitelikli suç isnadı yönünden adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu belirtmektedir. AİHM ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının ise nihai kararlar sonuçlanan cezai süreçlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu vurgulamaktadır (*Nikitin/Rusya*, B. No: 50178/99, 20/7/2004, 35).

34. AİHM Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi bağlamında öncelikle yapılan takibatların *cezai* nitelikte olup olmadığını, hukuka aykırı eylemin ulusal mevzuattaki hukuki tasnifi, eylemin niteliği ve ilgili kişinin maruz kaldığı cezanın ağırlığının derecesini dikkate alarak değerlendirmektedir (*A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 105; *Sergey Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No. 14939/03, 10/2/2009, § 53). AİHM başvurucuya yöneltilen birden fazla suçlamanın bulunduğu durumlarda başvurucunun suçlandığı cezai haksızlığın yaptırımı maruz kaldığı idari haksızlık ile benzer olup olmadığını belirlenmesinin zorunlu olduğunu vurgulamaktadır (*Sergey Zolotukhin/Rusya*, § 58). Diğer taraftan AİHM aynı fiile ilişkin olarak ayrı süreçler izlenerek aynı konuda farklı yaptırımlar uygulandığı durumlarda bu süreçler arasında *zaman yönünden ve maddi olarak yeterince yakın bir bağlantı* bulunması gerektiğinin altını çizmektedir. AİHM farklı süreçler arasında bu yönlerden yeterince yakın bağlantının bulunduğu durumlarda başvurucunun iki kere yargılanmış veya cezalandırılmış sayılmayacağını ifade etmektedir (*Österlund/Finlandiya*, B. No: 53197/13, 10/2/2015, § 48).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

35. Mahkemenin 27/3/2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

36. Başvurucu, yapılan vergi incelemesi sonrası aynı fiil yönünden hem idari süreçte vergi cezası kesildiğini hem de adli süreç sonunda hapis cezasına mahkûm edildiğini belirtmiştir. Başvurucu, vergi cezalarını yeniden yapılandırma çerçevesinde ödediği ve yargılamalar bu şekilde sonuçlandığı hâlde aynı fiil dolayısıyla ayrıca hapis cezası verilmesi nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

37. Bakanlığın görüş yazısında, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası uyarınca suç bakımından cezalandırmanın ve aynı Kanun'un 344. maddesi bağlamında ziyaa uğratan vergi bakımından vergi ziyai cezası verilmesinin söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bakanlık buna göre aynı olaydan söz edilemeyeceğini, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası çerçevesinde cezalandırılan eylemler ile kanundaki yükümlülükler uyulması amaçlanırken vergi ziyai cezası yoluyla aslında vergi kaçınmak suretiyle vergi kaybına yol açılmasının cezalandırılmak istendiğini belirtmektedir. Ayrıca ceza yargılaması sisteminde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama yönünden yeterli hukuki güvencenin mevcut olduğu görüşü bildirilmiştir.

B. Değerlendirme

38. Anayasa'nın iddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

39. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu mülkiyet hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmekte ise de mahkûmiyet ile sonuçlanan ceza davası sonrası yaptığı bireysel başvuruda ihlal iddiaları esas itibarıyla ilgili olduğu aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi yönünden incelenmiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

40. Anayasa'nın 148. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası gereği Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenilmesi için kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerin kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir (*Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 18).

41. Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı güvenceye bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru incelemesinde verdiği kararlarda, başvuruya konu ihlal iddiası tarihini esas alarak bu tarih itibarıyla ek 7 No'lu Protokol'ün yürürlüğe girip girmediğini araştırmıştır. Bu inceleme sonucunda Protokol'ün yürürlüğe girmediğini saptadığı hallerde başvurunun aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kaldığı sonucuna ulaşmış ve başvuruları konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulmuştur (*İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, § 42; *Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016, § 47; *Kerem Amal*, B. No: 2014/12582, 21/6/2017, § 24; *Adil Özer* (2), B. No: 2014/13231, 21/6/2017, § 24; *Erman Paksoy*, B. No: 2014/11163, 21/6/2017, § 17; *Hüma Bayoğlu*, B. No: 2014/13229, 26/12/2017, § 17; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 60; *Tayyar Tercan*, B. No: 2014/15983, 21/3/2018, § 35; *Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018, § 29; *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018, § 34). Anayasa Mahkemesi ayrıca söz konusu hakkın ihlal edildiği iddiasının adil yargılanma hakkı kapsamında da incelenemeyeceğini belirtmiştir. Buna göre aksi bir yaklaşım, belirtilen ilkenin Sözleşme ile teminat altına alınmaktan farklı bir hak olarak ek 7 No.lu Protokol içinde düzenlenmesiyle ve devletlerin anılan Protokol'e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeyle bağdaşmaz (*İffet İnci Gültekin*, §§ 44, 45; *Bülent Şakar*, §§ 49, 50; *Hüma Bayoğlu*, § 18).

42. Anılan Protokol'ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 10/3/2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25/3/2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Protokol 28/3/2016 tarihinde de Bakanlar Kurulunca onaylanmış ve Türkiye açısından 1/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla ek 7 No.lu Protokol 1/8/2016 tarihinden sonra gerçekleşen olaylar bakımından uygulanabilir hâle gelmiştir (*İffet İnci Gültekin*, § 42).

43. Ancak Türkiye Cumhuriyeti Devleti bakımından bağlayıcı olduğunda kuşku bulunmayan ek 7 No.lu Protokol ve bu Protokol'de yer alan güvenceler bakımından Anayasa Mahkemesince bireysel başvuru kapsamında denetimin yapılabilmesi için Protokol'de yer alan güvencelerin aynı zamanda Anayasa'da da güvenceye bağlanmış olması gerekir. Anayasa koyucu bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesinin denetim yetkisini, Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile Anayasa'nın ortak koruma alanına giren hak ve özgürlükler ile sınırlandırmıştır. Bu bağlamda Protokol'ün 4. maddesinde güvenceye bağlanan aynı fiilden iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının Anayasa'da da güvenceye bağlanıp bağlanmadığının tespiti gerekir.

44. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. 3/10/2001 tarihli ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasına "*ve adil yargılanma*" ibaresinin eklenmesine ilişkin 14. maddesinin gerekçesine göre "*değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil*" edilmiştir. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin amacının Sözleşme'de düzenlenen adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almak olduğu anlaşılmaktadır (*Yaşar Çoban*, B. No: 2014/6673, 25/7/2017, § 53).

45. Adil yargılanma hakkı, uyumsuzlukların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, Anayasa'nın tüm maddelerinin yorumlanması ve uygulanmasında gözönünde bulundurulması zorunlu olan bir ilkedir. 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 hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir (birçok karar arasından bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12/7/2017).

46. Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır (AYM, E.2008/50, K.2010/84, 24/6/2010; E.2012/65, K.2012/128, 20/9/2012). Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarıdır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır. (AYM, E.2015/15, K.2015/118, 23/12/2015).

47. Hukuk güvenliği ilkesi özel kişiler arasında oluşan ve kesinlik kazanan ilişkilerin yanı sıra özel kişilerin devlet ile olan münasebetleri neticesinde kişiler lehine ortaya çıkan ve kati hale gelen neticelerin de muhafazasını mecburi hâle getirmektedir. Devletin birey ile hukuk âlemindeki etkileşiminden sadır olan neticelerin korunması yükümlülüğü hem özel hukuk alanına hem de kamu hukuku alanına sirayet eden neticeler bakımından geçerlidir. Bu bakımından devletin tek tarafı olarak ve üstün buyurma gücüne dayanarak kişiler hakkında başlattığı hukuki süreçlerin neticesinde kişiler lehine oluşan ve kesin hükümle neticelenen durumların korunması gerekmektedir. Bu bağlamda yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak kişilerin lehine sonuçlanan ve kesin hüküm güvencesinden yararlanan cezai süreçlerin yok sayılması ve bunların tekrarlanması hukuk güvenliği ilkesini zedeler.

48. Bunun yanında aleyhe sonuçlansa bile kişiler hakkında işletilmiş ve tamamlanmış cezai süreçlerin tekrarlanması ve bir haksızlık için ikinci bir kez ceza uygulanması hukuka olan güvenin kaybolmasına, hukuk devletinin güvencesi altında olduğu duygusunun yitirilmesine yol açabilir. Hukuk devletinde demokratik toplum düzeninin korunması amacıyla toplumca kınanan ve kanun koyucu tarafından haksızlık olarak nitelenen fiillerin cezalandırılabilmesi muhakkaktır. Hukuk düzenini ihlal eden fiillerin toplumun tepkisinin bir tezahürü olarak cezalandırılması devletin en temel yetkilerinden biridir. Ancak demokratik bir hukuk düzeninde devletin, haksızlık teşkil eden fiillere cezalandırma yoluyla göstereceği tepki ölçülü olmalı ve hukuk güvenliğini zedeleyici bir boyuta ulaşmamalıdır. Bir kimsenin daha önce yargıldığı ve cezalandırıldığı hukuka aykırı bir eylem nedeniyle yeniden takibata uğraması veya cezalandırılması, yaptırım uygulanmasıyla elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin menfaatleri arasında kurulması gereken adil dengely zedeleyerek cezalandırmanın birey üzerinde aşırı bir külfete dönüşmesine yol açar.

49. Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi, yukarıda değinildiğı üzere bireylerin, haklarında yürütölen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına almaktadır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin bir gereğı olarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan aynı suç nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim *ne bis in idem* ilkesi Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş ise de AIHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır (§ 33). Bazı uluslararası sözleşmelerde de *ne bis in idem* ilkesi açık bir biçimde adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul edilmiştir (§§ 29-30).

50. Sonuç olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı çerçevesinde anayasal güvence altında olduğu, dolayısıyla 7 No.lu Protokol ile Anayasa'nın ortak koruma alanında bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki inceleme yetkisinin aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkını da kapsadığı kanaatine varılmaktadır.

51. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedeni de bulunmadığı anlaşılan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Genel İlkeler

52. Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz (bazı değişikliklerle birlikte bkz. AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31/5/2017, § 15).

53. Aynı fiilden dolayı yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin uygulanabilmesi için hukuka aykırı fiillere bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca *ne bis in idem* ilkesine uygunluk yönünden müdahalenin yol açtığı söz konusu mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da irdelenmesi gerekir (bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12/7/2017, § 13).

b. İlkelerin Olaya Uygulanması

54. Somut olayda başvurucuya vergi mahkemelerinin nitelendirmesine göre "komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

55. Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifası ile gerçekleşir. Buna göre vergi kurallarına aykırılığın idari olarak cezalandırılmasıyla esas itibarıyla kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesi, bunun ayrıca suç olarak öngörülüp cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozabilecek sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Kanun koyucu böylelikle vergi ödevine ilişkin kuralların yerine getirilmesi için caydırıcılık sağlamaktadır. Öte yandan idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılması ihlal edilen eylemin tek olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

56. Somut olayda şikâyeteye konu her iki takibat aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüştür. Vergi idaresince sahte fatura düzenlendiğinin tespiti üzerine yürütülen idari takibatta bu fiil dolayısıyla elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan bu fiil yüzünden ayrıca ceza yargılanması yürütülmüştür. Buna göre başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda *aym fil* olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan *tek bir fiilin* söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

57. Bununla birlikte somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır.

58. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

C. Yargılama giderlerinin başvuru üzerinde BIRAKILMASINA,

D. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 27/3/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU