

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**İKİNCİ BÖLÜM
KARAR****RECEP YILMAZ YAZICIOĞLU BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası : 2017/33714

Karar Tarihi : 25/5/2022

Başkan : Kadir ÖZKAYA

Üyeler : M. Emin KUZ
Rıdvan GÜLEÇ
Yıldız SEFERİNOĞLU
Kenan YAŞAR

Raportör : Volkan SEVTEKİN

Başvurucu : Recep Yılmaz YAZICIOĞLU

Vekili : Av. Tuğba ATSAL

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, elektronik ortamda tebliğe ilişkin zorunluluklara uyulmadığı gerekçesiyle vergi dairesince uygulanan özel usulsüzlük cezasının kanuni dayanağının bulunmaması nedeniyle suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 23/8/2017 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 gönderilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

7. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ve Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla erişilen bilgi ve belgeler çerçevesinde olaylar özetle şöyledir:

8. Başvurucu, İstanbul Barosuna kayıtlı serbest avukat olarak çalışmaktadır.

9. Elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğuna uymadığı gerekçesiyle Göztepe Vergi Dairesi (İdare) tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca başvurucu hakkında 15/8/2016 tarihli vergi/ceza ihbarnamesi ile 1.370 TL tutarında özel usulsüzlük cezası (ceza) uygulanmıştır.

10. Başvurucu, cezanın kaldırılması istemiyle dava açmıştır. Dava dilekçesinde, cezanın 10/11/2016 tarihinde tebliğ edildiğini ve idarenin ceza kesilmeden önce herhangi bir bildirimde bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde sözü edilen cezai müeyyide uygulanacak zorunluluklar arasında -456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin (456 No.lu Tebliğ) kanuni dayanağı olan 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinde yer alan- elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğunun bulunmadığını ileri sürmüştür.

11. Davalı idare davaya cevabında, elektronik tebligat usul ve esaslarının belirlendiği 456 No.lu Tebliğ'de mükelleflere bilgi verme yükümlülüğü getiren ve buna uymayanlara uygulanacak özel usulsüzlük cezasını belirten düzenlemenin Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla artık belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda yaptırımın ne olacağına mükelleflere ayrıca bildirilmesine gerek bulunmadığını ve davacının da (başvurucu) e-tebligat başvurusu yapmadığından kesilen cezanın hukuka uygun olduğunu savunmuştur.

12. İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin (Mahkeme) 31/5/2017 tarihli kararı ile davanın reddine kesin olarak karar verilmiştir. Karar gerekçesinde, mevzuat hükümleri uyarınca serbest meslek faaliyeti yönünden mükellefiyeti bulunan başvurusunun elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğu bulunmasına rağmen süresi içinde e-tebligat aktivasyonunu yapmadığından bahisle hakkında kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı açıklanmıştır.

13. Karar, başvurucu vekiline 24/7/2017 tarihinde tebliğ edilmiştir.

14. Başvurucu 23/8/2017 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. İlgili Mevzuat

15. 213 sayılı Kanun'un "*Elektronik ortamda tebliğ*" kenar başlıklı 107/A maddesi şöyledir:

"Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

(Ek fıkra: 7/4/2015-6637/5 md.) Elektronik ortamda tebligat, muhatapın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

16. 213 sayılı Kanun'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza" kenar başlıklı mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası olay tarihindeki şekilde şöyledir:

"Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.300 TL) Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (660 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (330 TL) Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir."

17. 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinin 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 13. maddesi uyarınca "Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza" şeklinde değiştirilmiş kenar başlığı ile birinci fıkrası şöyledir:

"Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL) Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir. (Ek cümle: 21/3/2018-7103/13 md.) Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir."

18. 27/8/2015 tarihli ve 29458 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 456 No.lu Tebliğ'in 2., 3., 4., 6. ve 9. maddelerinin ilgili kısmı şöyledir:

"2. Amaç ve Kapsam

Tebliğim amacı; vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemektir.

...

3. Tanımlar

Tebliğde geçen;

a) Bakanlık: Maliye Bakanlığını,

b) Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığını,

c) Elektronik İmza: 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 4 üncü maddesinde tanımlanan güvenli elektronik imzayı,

ç) Elektronik Tebligat: 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın Elektronik Tebligat Sistemi ile muhatapların elektronik adreslerine tebliğ edilmesini,

d) Elektronik Tebligat Adresi: Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortamı,

e) Elektronik Tebligat Sistemi: Bilişim sistemleri vasıtasıyla muhatabın elektronik tebligat adresine iletilmek üzere, tebliğ evrakının gönderildiği ve elektronik ortamda delillendirilerek tesliminin sağlandığı sistemi,

...

ğ) Kanun: 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,

h) Muhatap: Elektronik ortamda tebligat yapılacak olanları,

...

ifade eder.

4. Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler

Kanunun 107/A maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı kurulmuş ve tebliğe elverişli elektronik tebligat adresi, Başkanlık tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulmuştur.

Kanun hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilebilecektir.

Bu Tebliğ ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir.

a) Kurumlar vergisi mükellefleri

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir.

6. Elektronik Tebliğatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi

213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilecektir.

Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşacaklardır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi olmayan gerçek kişiler ise sisteme her girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişeceklerdir.

Kanunun 107/A maddesi gereğince, elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Olay kayıtları, İşlem Zaman Bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanacaktır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler Başkanlık tarafından alınacak olup talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulacaktır.

9. Ceza Hükümleri

Elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezaî müeyyide uygulanır.

Ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır."

2. Danıştay İçtihadı

19. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 8/11/2017 tarihli ve E.2017/618, K.2017/521 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Dava: 27.8.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istemiyle açılmıştır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 355'inci maddesinde ise bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil) özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmüne bağlanmıştır.

Dava konusu Tebliğin 'Ceza Hükümleri' başlıklı 9'uncu maddesinde, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı; ceza uygulaması sonrasında re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresinin gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, 'Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz' ifadesiyle 'suçta kanunilik'; üçüncü fıkrasında da 'ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, ancak kanunla konulur' ifadesiyle de 'cezada kanunilik' ilkeleri güvence altına alınmıştır. Anayasada öngörülen 'suçta ve cezada kanunilik ilkesi', insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 'Kanunilik İlkesi' başlıklı 4'üncü maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.

...

Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getirilişi amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin 'Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi'ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyettedir.

Açıklanan nedenlerle, teyiz isteminin kısmen kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.5.2017 gün ve E:2015/9443, K:2017/4748 sayılı kararının, dava konusu

Tebliğin, 'Ceza Hükümleri' başlıklı 9'uncu maddesi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına ... oyçokluğuyla karar verildi."

B. Uluslararası Hukuk

20. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (Sözleşme) 6. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Herkes, ... cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan ... bir mahkeme tarafından davasının ... hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. ..."

21. Sözleşme'nin 7. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu bulunamaz. Aynı biçimde, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. ..."

22. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM); iç hukukta yaptırıma bağlanan bir eylem, Sözleşme'nin 6. maddesine göre suç olarak nitelendirilebiliyorsa Sözleşme'nin 7. maddesi açısından da suç olarak kabul edileceğini değerlendirmektedir (*X/Hollanda* (k.k.), B. No: 7512/76, 6/7/1976; *Harman/Birleşik Krallık*, B. No: 10038/82, 1/5/1984).

23. AİHM, cezaya ilişkin düzenlemelerin öngörülebilir ve erişilebilirliği noktasında mahkemelerin yorumunu ve hangi eylemlerin ne tür bir cezayla karşılık bulunduğunu gerektiğinde hukuki bir yardımla kişilerin bilebilmelerini ölçü olarak belirlemektedir. Bu bağlamda tüm ayrıntıların düzenleme içinde yer alması şart olmayıp bazı muhtemel belirsizliklerin yargısal yorumla zamanla açıklanıp aydınlatılması imkân dâhilindedir (*Başkaya ve Okçuoğlu/Türkiye*, B. No: 23536/94 ve 24408/94, 8/7/1999, § 36).

24. Bunun yanında AİHM, ulusal mevzuatı yorumlama görevinin öncelikle ulusal makamlara, bilhassa da mahkeme ve yüksek mahkemelere düştüğünü ifade etmektedir (*Brualla Gómez de la Torre/İspanya*, B. No: 26737/95, 19/12/1997, § 31). İki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamaların ihtilaf konusu olaylardaki koşulların farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceği (*Erol Uçar/Türkiye* (k.k.), B. No: 12960/05, 29/9/2009), kendi bölgelerinde yetki sahibi olan mahkemelerden oluşan bir hukuk düzeninde çelişkili kararlar bulunması ihtimalinin doğal olduğu AİHM kararlarında vurgulanmaktadır (*Santos Pinto/Portekiz*, B. No: 39005/04, 20/5/2008, § 41).

25. AİHM'e göre öngörülebilirlik kavramının kapsamı; kuralın anlamı, uygulanacak kişilerin sayısı ve statüsüne bağlı olup yasa kuralına yönelik olarak birden fazla yorumunun yapılabilir olması kuralın tek başına, Sözleşme'nin aradığı anlamda *öngörülebilirlik* şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmez. Mahkemelerin görevi, günlük yaşamdaki uygulamaları dikkate alarak kuralın yorumuna dair şüpheleri kesin olarak ortadan kaldırmaktır (*Gorzelik ve diğerleri/Polonya*, B. No: 44158/98, 17/2/2004, § 65). Diğer taraftan yasanın tutarlı bir şekilde uygulanmasında yüksek mahkemelerin güvence olduğu da gözardı edilmemelidir (*Tudor Tudor/Romanya*, B. No: 21911/03, 24/3/2009, §§ 29, 30; *Ştefănică ve diğerleri/Romanya*, B. No: 38155/02, 2/11/2010, §§ 36, 37).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

26. Anayasa Mahkemesinin 25/5/2022 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

27. Başvurucu, elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğuna uymadığından bahisle öncesinde herhangi bir bildirim yapılmadan hakkında cezai yaptırım uygulandığını belirterek hiçbir bireyin bilgisayar kullanmaya ve vergi daireleri ile elektronik ortamda iletişime geçerek vergisel yükümlülüklerini kontrol etmeye zorlanamayacağını ifade etmiştir. Diğer yandan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin kanuni dayanağı olan 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğunun Kanun'un mükerrer 355. maddesinde sözü edilen ceza müeyyidesi uygulanacak zorunluluklar arasında bulunmadığını belirterek kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme, mahkemeye erişim ve mülkiyet haklarının, ayrıca eşitlik ilkesi ile suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

28. Anayasa'nın iddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak "*Suç ve cezalara ilişkin esaslar*" kenar başlıklı 38. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."

29. 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). Başvurucunun şikâyetinin özü; elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğuna uyulmaması hâlinde kanunda bir cezai yaptırım bulunmadığı, dolayısıyla idari işlemin kanuni dayanaktan yoksun olduğu iddiasına yönelik olduğundan değerlendirmenin suçta ve cezada kanunilik ilkesi kapsamında yapılması uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

30. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Genel İlkeler

31. Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir (AYM, E.2017/103, K.2017/108, 31/5/2017, § 9).

32. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar -Anayasa'nın konuya ilişkin kurallarına aykırı olmamak kaydıyla- ülkenin sosyal, kültürel yapısı, ahlaki değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri gözönüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Kanun koyucu; cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç ya da kabahat sayılacağı, bunların hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisine sahiptir (AYM, E.2014/124, K.2015/24, 5/3/2015).

33. Hukuk devletinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da hangi eylemlerin kabahat sayılacağı, bunlara uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsü, yaptırımın ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenlerinin belirlenmesi gibi konularda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Bununla birlikte kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında öngördüğü yaptırımın adil ve hakkaniyete uygun olması gerekmektedir (AYM, E.2017/103, K. 2017/108, 31/5/2017, § 10).

34. 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. Suçlar kadar katı değerlendirilmemekle birlikte bu ilke ana hatlarıyla kabahatler için de geçerli kabul edilmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri gerektiği düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır (AYM, E.2017/103, K.2017/108, 31/5/2017, § 11).

35. Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra suç ve cezaların belirlenmesi bakımından bu ilkenin özel bir anlam ve önemi olup bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır (*Karlis A.Ş.*, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32).

36. Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin bu ilkeye saygılı hareket etmeleri, suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir (*Karlis A.Ş.*, § 33).

37. Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. 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 yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. Bu bakımdan kanunun metni, bireylerin gerektigine

hukuki yardım almak suretiyle hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla kanunun uygulanması öncesinde muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; *Karlis A.Ş.*, § 34). Belirli ilkesi hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, belirli bir kesinlik içinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu kanundan öğrenebilmeye imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp davranışlarını düzenleyebilir (*Karlis A.Ş.*, § 34).

b. İlkelerin Olaya Uygulanması

38. Somut olayda başvuru hakkında 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesi uygulanmak suretiyle 456 No.lu Tebliğ'in hükümlerine *-tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunularak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunluluğuna-* uymaması gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

39. Olay tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında, aynı Kanun'un 86., 148., 149., 150., 256. ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Diğer bir ifade ile anılan Kanun'un mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük cezası kesilecek eylemler arasında Kanun'un 107/A maddesinde belirtilen *tebliğle elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğuna* yer verilmemiştir.

40. Bu durumda özel usulsüzlük cezalarının belirlendiği 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde somut olay konusu idari yaptırımın uygulandığı vergi kabahati sayılan kusur ve bu kusurun cezası Kanun'da gösterilmeden *-hatta bu konuda idareye yetki dahi verilmeden-* kabahatin idari düzenleme ile (456 No.lu Tebliğ) ortaya konulduğu, bir başka ifade ile kabahat oluşturan kusur ya da eylemin ve buna verilecek cezanın *-idari yaptırımın-* hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde Kanun'da gösterilmediği anlaşılmaktadır.

41. Diğer yandan 456 No.lu Tebliğ'in iptaline ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında; sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile *suç ve ceza ihdas* edilmiş olduğu, söz konusu Tebliğ'in "*Ceza Hükümleri*" başlıklı 9. maddesindeki düzenlemelerin *suçta ve cezada kanunilik ilkesine* aykırılık teşkil ettiği vurgulanmıştır (bkz. § 19). Anılan karar sonrasında bu defa yapılan kanun değişikliğiyle 213 sayılı Kanun'un 107/A maddesinde yer alan elektronik tebligat sistemine dâhil olma zorunluluğunun bu Kanun'un mükerrer 355. maddesinde sözü edilen ceza müeyyidesi uygulanacak zorunluluklar arasına eklendiği görülmektedir (bkz. § 17).

42. Sonuç olarak herhangi bir kanuni dayanak olmaksızın düzenleyici işlem ile vergi kabahati ve ceza ihdas edilmesi Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

43. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

44. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

“(1) Esas inceleme sonunda, başvurusunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. ...

(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.”

45. Başvurucu; ihlalin tespitine, yeniden yargılama yapılmasına ve 2.470 TL maddi tazminat ile 5.000 TL manevi tazminata karar verilmesi talebinde bulunmuştur.

46. Anayasa Mahkemesinin *Mehmet Doğan* ([GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018) kararında ihlal sonucuna varıldığında ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağı hususunda genel ilkeler belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi diğer bir kararında ise bu ilkelerle birlikte ihlal kararının yerine getirilmemesinin sonuçlarına da değinmiş ve bu durumun ihlalin devamı anlamına geleceği gibi ilgili hakkın ikinci kez ihlal edilmesiyle sonuçlanacağına işaret etmiştir (*Aligül Alkaya ve diğerleri* (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019).

47. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hakkın ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle ihlalin kaynağı belirlenerek devam eden ihlalin durdurulması, ihlale neden olan karar veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan*, §§ 55, 57).

48. İhlalin mahkeme kararından kaynaklandığı veya mahkemenin ihlali gideremediği durumlarda Anayasa Mahkemesi 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 79. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin ilgili mahkemeye gönderilmesine hükmeder. Anılan yasal düzenleme, usul hukukundaki benzer hukuki kurumlardan farklı olarak ihlali ortadan kaldırmak amacıyla yeniden yargılama sonucunu doğuran ve bireysel başvuruya özgülenen bir giderim yolunu öngörmektedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından ihlal kararına bağlı olarak yeniden yargılama kararı verildiğinde usul hukukundaki yargılamanın yenilenmesi kurumundan farklı olarak ilgili mahkemenin yeniden yargılama sebebinin varlığını kabul hususunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir kararın kendisine ulaştığı mahkemenin yasal yükümlülüğü, ilgilinin talebini beklemeksizin Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı nedeniyle yeniden yargılama kararı vererek devam eden ihlalin sonuçlarını gidermek üzere gereken işlemleri yerine getirmektir (*Mehmet Doğan*, §§ 58, 59; *Aligül Alkaya ve diğerleri* (2), §§ 57-59, 66, 67).

49. İncelenen başvuruda Anayasa Mahkemesi başvurucuya verilen ceza nedeniyle Anayasa'nın 38. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Bu nedenle ihlalin idarenin işleminden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın reddedilmesi suretiyle Mahkeme de ihlali giderememiştir.

50. Bu durumda suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda yapılması gereken iş yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere İstanbul 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekmektedir.

51. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılamanın yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından tazminat taleplerinin reddine karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

52. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 257,50 TL harç ve 4.500 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 4.757,50 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA**,

B. Anayasa'nın 38. maddesinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin **İHLAL EDİLDİĞİNE**,

C. Kararın bir örneğinin suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere İstanbul 1. Vergi Mahkemesine (E.2016/2958, K.2017/1416) **GÖNDERİLMESİNE**,

D. Başvurucunun tazminat taleplerinin **REDDİNE**,

E. 257,50 TL harç ve 4.500 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 4.757,50 TL yargılama giderinin başvurucuya **ÖDENMESİNE**,

F. Ödemenin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal **FAİZ UYGULANMASINA**,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına **GÖNDERİLMESİNE** 25/5/2022 tarihinde **OYBİRLİĞİYLE** karar verildi.