

**TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNUN NON BIS IN IDEM KURALI
AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Taner SARISOY
Doktora Tezi
Danışman: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI
Ocak, 2023
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

**TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNUN NON BIS
IN IDEM KURALI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Hazırlayan
Taner SARISOY

Danışman
Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI

AFYONKARAHİSAR 2023

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Doktora tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçunun Non Bis In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi**” adlı çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde bilimsel etik kurallara ve atıf gösterme ilkelerine riayet ettiğimi belirterek aksi bir durumun tespiti halinde sorumluluğun tamamen bana ait olduğunu kabul, beyan ve taahhüt ederim.

02/01/2023

Taner SARISOY

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Taner SARISOY
	Numarası	120695101
	Anabilim Dalı	Maliye
	Programı	Maliye
	Program Düzeyi	☐ Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı		Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçunun Non Bis In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi
Tez Savunma Sınav Tarihi		03.02.2023
Tez Savunma Sınav Saati		14.30

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğünce kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET
TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNUN NON BIS IN IDEM
KURALI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Taner SARISOY

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Ocak, 2023

Danışman: Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI

Çalışmamızda non bis in idem kuralı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7 numaralı ek Protokolü’nün 4’üncü maddesindeki tanımı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Kararlarında içerdiği unsurlar itibarıyla kullanılacaktır. Buna göre, non bis in idem kuralı şu dört unsura sahiptir: Fiilin aynılığı, faalin aynılığı, mükerrer yargılama ve birden fazla ceza uygulanması. Non bis in idem kuralına göre, bir kişi hakkında bir fiilinden dolayı yürütülen ceza yargılamasında kesin hüküm verildikten sonra aynı kişi aynı fiilden dolayı ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Tanımda geçen ceza kavramı, AİHM kararlarında yerleşik olarak kullanılan ceza tanımı ile aynı olduğu kabul edilir. Buna göre, iç hukuktaki yerine bakmaksızın bir idari yaptırımın, otonom bir şekilde ve Engel ölçütlerine göre “ceza” mahiyetinde olduğu değerlendirilebilir. Non bis in idem kuralı, kavram olarak farklı düzenlemelere, yabancı ülkelerin yasal düzenlemelerine, AİHM ve ülkemiz yüksek yargı organları tarafından verilen kararlara yer verilerek ayrıntıları ile ortaya konulacaktır. Daha sonra kural ile uyumlu vergi suç ve cezalarını düzenlemiş olan Finlandiya Ceza Kanunu model alınarak ülkemizde olması gereken vergi suçlarına ve kabahatlerine ilişkin önerilere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler:Non bis in idem kuralı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, vergi kabahatleri, vergi suçları.

ABSTRACT

EVALUATION OF TAX EVASION OFFENCE IN THE CONTEXT OF NON BIS IN IDEM PRINCIPLE IN TURKEY

Taner SARISOY

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE**

January, 2023

Advisor: Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI

In our study, the non bis in idem rule will be used in terms of the definition in Article 4 of the Additional Protocol No. 7 of the European Convention on Human Rights and the elements included in the Decisions of the European Court of Human Rights (ECHR). Accordingly, the principle of non bis in idem has the following four elements: sameness of action, sameness of offender, recidivism and application of more than one penalty. According to the non bis in idem rule, the same person cannot be tried and punished a second time for the same act after the final verdict is given in the criminal proceedings against a person for an act. The concept of punishment in the definition is considered to be the same as the definition of punishment used in ECHR decisions. Accordingly, an administrative sanction, regardless of its place in domestic law, can be considered as a “punishment” autonomously and according to the Engel criteria. The principle of non bis in idem will be explained in detail by giving place to different regulations as a concept, legal regulations of foreign countries, the decisions given by the ECHR and the high judicial bodies of our country. Then, the Finnish Penal Code, which regulates tax crimes and penalties in line with the principle, will be taken as a model and suggestions will be made regarding tax crimes and misdemeanors -for our country.

Keywords: Non bis in idem rule, European Court of Human Rights, European Convention of Human Rights, tax misdemeanors, tax crimes.

ÖNSÖZ

Ülkemiz vergi mevzuatının özellikle Almanya vergi mevzuatından yararlanılarak hazırlanmış olması bir yana bugün birçok Avrupa ülkesi mevzuatıyla özellikle de Finlandiya ile benzer düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Bu benzerliklerden biri de vergi kaçakçılık suçlarına hem vergi para cezası hem de adli ceza verilmesidir. Ancak diğer ülkelerin vergi düzenlemelerinin içeriği farklılık arz etmektedir. Örneğin beyanname vermeme fiili Türk vergi mevzuatında usulsüzlük veya vergi zıyayı kabahatini oluştururken diğer Avrupa ülkeleri mevzuatında bu fiil vergi kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Buna ilave olarak vergi ceza hukukunda geçerli olması gereken non bis in idem kuralına aykırı düzenlemelerin de mevzuatımızda yer alıyor olması günümüzde giderek etkinliğini artıran AİHM kararlarına uyulması zorunluluğu nedeniyle de sorunlu alanlardan birini teşkil etmektedir. Bu nedenle, vergi ceza düzenlemelerinin non bis in idem kuralına uygun hale getirilmesi ileride bu konuda oluşacak uyuşmazlıklarda AİHM’de Türkiye aleyhine kararların çıkması olasılığını ortadan kaldırması bakımından önemlidir.

Bu çalışma Sayın Hocam Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI’nın teşvik ve yol göstericiliği sayesinde tamamlanabilmiştir. Kendilerine çok müteşekkirim.

Ayrıca tezin oluşum sürecinde görüşlerini alma fırsatı bulduğum Sayın Hocam Prof.Dr. Billur YALTI’ya da içten şükranlarımı sunarım.

Taner SARISOY
2023, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI.....	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNSAN HAKLARI, AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ VE BİREYSEL BAŞVURU

1.İNSAN HAKLARI.....	4
1.1.İNSAN HAKLARI KAVRAMI.....	4
1.2.İNSAN HAKLARINI KORUYAN ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER	5
1.3.MÜKELLEF HAKLARI.....	7
1.3.1.Vergi İncelemesi Aşamasında Talep Edilebilen Mükellef Hakları.....	8
1.3.2.Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Talep Edilebilen Mükellef Hakları	9
2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ.....	10
2.1.KAPSAM	10
2.2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN ÖZELLİKLERİ	10
2.3.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ.....	12
2.4.SÖZLEŞMECİ DEVLETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	18
2.4.1.Negatif Yükümlülükler	18
2.4.2.Pozitif Yükümlülükler.....	19
3.BİREYSEL BAŞVURU HAKKI.....	19
3.1.ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU.....	19
3.2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ EK 7 NO.LU PROTOKOLDE YER ALAN HAKLAR BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	21
3.3.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	24

İKİNCİ BÖLÜM

NON BIS IN IDEM KURALI, HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKELERİN MEVZUATININ KURAL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1.HUKUKTA YER ALAN TEMEL İLKELER.....	26
1.1.CEZA HUKUKU VE MUHAKEME HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER.....	27
1.2.VERGİ CEZA HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER	29
2.NON BIS IN IDEM KURALI	30
2.1.TANIM	30
2.2.LİTERATÜRDE NON BIS IN IDEM KURALI	33
2.3.YARGI KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI	36
2.4.BAZI ÜLKELERİN ANAYASALARININ VE CEZA, VERGİ CEZA HUKUKLARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ	41
2.4.1.Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı	42
2.4.1.1.Hollanda	45
2.4.1.2.İspanya.....	46
2.4.1.3.İtalya	48
2.4.1.4.Almanya	50
2.4.1.5.Avusturya	53
2.4.1.6.Fransa	53
2.4.1.7.Finlandiya	55
2.4.2.Diğer Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı	56
2.4.2.1.Meksika	56
2.4.2.2.Rusya	57
2.5.AB Üyesi Ülkelerdeki Düzenlemeler ve Uluslararası Sözleşmeler Yönünden Non Bis In Idem Kuralının Değerlendirilmesi	58
3.NON BIS IN IDEM KURALININ MUHAKEME HUKUKU VE CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ	63
4.NON BIS IN IDEM KURALININ VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI

1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNDE VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ.....	72
1.1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN EK 7 NO.LU PROTOKOLÜN 4/1.MADDESİ KAPSAMINDAKİ DAVALARI DEĞERLENDİRMESİ.....	73
1.1.1.Her İki Yargılamanın Niteliği Gereği Cezai Olup Olmadığı.....	74

1.1.2. Her İki Davadaki Suçun Aynı Olup Olmadığı.....	77
1.1.3. Mükerrer Yargılama Olup Olmadığı	78
1.1.4. Kesin Bir Hükmün Varlığı	83
1.1.4.1. Bir Beraat veya Mahkumiyetin Varlığı	84
1.1.4.2. Nihai Karar	85
1.2. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN NON BIS IN IDEM KURALINI UYGULADIĞI DAVALARDAN ÇIKARILAN SONUÇ	87
1.2.1. Non Bis In Idem Kuralının Geçerli Olmadığı Durumlar	87
1.2.2. Non Bis In Idem Kuralında İçtihat Oluşturan Kararların Değerlendirilmesi	89
1.2.2.1. Ceza Kavramına İlişkin Değerlendirme	89
1.2.2.2. Aynı Suç Kavramına İlişkin Değerlendirme	90
1.2.2.3. Mükerrer Yargılama Kavramına İlişkin Değerlendirme	92
2. AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANINDA VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ	94

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VERGİ KABAHATLERİ VE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI İLE CEZALARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1. DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ	96
2. DEVLETİN ADLİ VE İDARİ CEZA UYGULAMA YETKİSİ	97
2.1. SUÇ VE KABAHATLER	99
2.1.1. Vergi Suçunun Unsurları	103
2.1.2. Vergi Kabahatinin Unsurları	105
2.2. VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ	106
2.2.1. VUK'da Yer Alan Vergi Kaçakçılık Fiilleri	107
2.2.1.1. Vergi Kaçakçılık Suçu ve Cezası	111
2.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası	113
2.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	114
2.2.4. Vergi Hukukunda Kabahatler ve İdari Cezalar	114
2.2.4.1. Vergi Ziyatı Kabahati ve Cezası	114
2.2.4.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası	115
2.3. VERGİ KABAHATLERİNDE İDARİ YARGI SÜRECİ	120
2.4. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA ADLİ YARGI SÜRECİ	121
2.5. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA VE VERGİ KABAHATLERİNDE NON BIS IN IDEM KURALININ İNCELENMESİ	122
2.5.1. Vergi Kaçakçılık Suçlarının ve Vergi Kabahatlerinin Tespiti	122

2.5.1.1.Sahte Belge Düzenleme Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	124
2.5.1.2.Bilerek Sahte Belge Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	126
2.5.1.3.DeFTER ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	128
2.5.1.4.DeFTERlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka DeFTER, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarında Kaydedilmesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	129
2.5.1.5.DeFTER ve Kayıtlarında Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi.....	130
2.5.1.6.Fiktif Hesap Açma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	130
2.5.1.7.İzin Almadan Belge Basma veya Bunları Bilerek Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi.....	131
2.5.1.8.Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi	131

BEŞİNCİ BÖLÜM

FİNLANDİYA CEZA KANUNUNDA NON BIS IN IDEM DÜZENLEMESİ MODEL ALINARAK ÖNERİLEN DÜZENLEME

1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDAN SONRA FİNLANDİYA MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER.....	133
2.VERGİ USUL KANUNUNDA NON BIS IN IDEM KURALINA AYKIRI DÜZENLEMELER.....	136
3.MEV CUT DÜZENLEMENİN NON BIS IDEM KURALINA AYKIRI OLMADIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER	139
4.ÖNERİLEN DÜZENLEME	146
4.1.UYGULAMADA OLAN HUKUK KURALLARI	146
4.2.5326 SAYILI KABA HATLER KANUNUNDA VERGİ KABA HATLERİNİ İLGİLENDİREN DÜZENLEMELER	148
4.3.VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇ VE CEZALARI İLE VERGİ KABA HATLERİ HAKKINDA ÖNERİLEN DÜZENLEMELER	149
TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER.....	159
KAYNAKÇA.....	168

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Vergi Kaçakçılık Fiilleri ve Cezaları.....	112
Tablo 2. I.Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)	116
Tablo 3. II.Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri).....	117
Tablo 4. Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)	119



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	:Avrupa Birliği
ABAD	:Avrupa Birliği Adalet Divanı, Divan
a.g.e.	:Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.s.	: Adı geçen sempozyum
a.g.t.	:Adı geçen tez
AIHM	:Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	:Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Art.	:Article, articles, arikel
AY	:Anayasa
AYM	:Anayasa Mahkemesi
AYMİT	:Anayasa Mahkemesi İç Tüzük
AYMK	:Anayasa Mahkemesi Kanunu
Bkz.	:Bakınız
BM	:Birleşmiş Milletler
BD	:Büyük Daire
C	:Cilt
CD	:Ceza Dairesi
CFR	:Charter of Fundamental Rights of the European Union- Avrupa Temel Haklar Şartı
CGKK	:Ceza Genel Kurul Kararı
CJEU	:Court of Justice of the European Union
CMK	:Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.	:Daire, Danıştay
Der.	:Derleyen
E.	:Esas
Ed.	:Editör(ler)
HMK	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSK	:Hakimler ve Savcılar Kurulu
İHEB	:İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi
ICC	:Uluslararası Ceza Mahkemesi
İT	:İç Tüzük
K	:Karar
KK	:Kabahatler Kanunu
Kk	:Komisyon kararı
M	:Madde (Kanun maddesi)
MÖHUK	:Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
Mük.	:Mükerrer
No.	:Numara
OECD	:Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖKC	:Ödeme Kaydedici Cihaz

para.	:Paragraf
RG	:Resmi Gazete
S	:Sayfa
§	:Paragraf
Ss	:Sayfa sayıları
§§	:Paragraflar
SDÜ	:Schengener Durchführungsübereinkommen-Schengen Uygulama Antlaşması
SİDAS	:Suçluların İadesine İlişkin Sözleşme
TAAD	:Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TCK	:Türk Ceza Kanunu
vb.	:ve benzeri
vd.	:ve diğerleri
vs.	:ve saire
VUK	:Vergi Usul Kanunu
Yr.	:Yargıtay
YÜHFD	:Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

GİRİŞ

Non bis in idem kuralı¹, aynı kişinin aynı eylemi nedeniyle yeniden yargılanmasını ve cezalandırılmasını yasaklayan genel bir hukuk ilkesidir. Bu ilkenin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini teminat altına alan ilkelerin ve hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Bu bakımdan ilkenin insan hakları bağlamında değerlendirildiğini görmekteyiz.

İlkenin geçmişi, Roma hukuku ve Kilise hukuku zamanına kadar gitmektedir. Şöyle ki ilke, Roma hukukunun önemli iki ilkesinden; “nemo debet bis vexari pro una et eadem causa” ve “nemo debet bis puniri pro uno delicto” yani “hiç kimse aynı suçtan dolayı ikinci kez kovuşturulamaz ve cezalandırılmaz”dan gelmektedir². Günümüzde ise bu ilke, Avrupa Birliği hukukunda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası sözleşmelerde ve birçok ülkenin iç hukukunda yer almaktadır.

Aslında ceza hukukuna özgü bir kavram olarak kabul gören ve 1973 yılında ceza mevzuatımıza giren non bis in idem kuralı, iç hukukta ve uluslararası hukukta; ceza hukukundan disiplin hukukuna, rekabet hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar hukukun çeşitli alanlarında kullanılmakta olan evrensel bir hukuk ilkesi haline gelmiştir³.

Son zamanlarda, hem adli cezalardan hem de işyerinin kapatılması, işletme faaliyetine son verilmesi, bir hakkın kullanılması veya işletilmesine imkan veren lisans veya ruhsatların iptal edilmesi gibi ağır idari yaptırımlardan ziyade idari para cezası verilmesine doğru bir yönelme olduğundan⁴; bu ilke ceza hukukunun bir ilkesi olmakla birlikte değinildiği gibi gerek idari yaptırımların uygulama alanlarının genişlemesi gerekse idari cezaların miktarının artması nedeniyle bu alanda da kullanılması gerektiği yönünde tartışmalar başlamıştır. Bu uygulama alanında en önemli ölçütü, idari yaptırımların ceza niteliği kazandığı durumlar oluşturmaktadır.

Dolayısıyla vergi mevzuatımızda düzenlenmiş olan idari ve adli ceza yaptırım kurallarının non bis in idem kuralı açısından incelenmesi gerekmektedir. Vergi kabahatleri için öngörülen idari nitelikteki para cezalarına bakıldığında, hem

¹ “Ne bis in idem” olarak da kullanılmaktadır.

² Simay Doğmuş, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi”, *YÜHFD*, C.XV, 2020/1, s.80.

³ Yener Ünver-Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Kitabevi, Ankara, 2014, s. 756.

⁴ Eda Çanga Belber, “İdari İşlemin Konu Unsuru Bakımından Sermaye Piyasası Kurulunun Uygulandığı İdari Para Cezaları”, *TAAD*, Yıl:9, Sayı:34, Nisan 2018, s.545.

düzenlenme şekli hem de kesilen ceza miktarı itibarıyla vergi kaybına yol açacak davranışlarda bulunmaktan caydırmaya ve cezalandırmaya yönelik oldukları görülmektedir⁵.

Buna göre, aynı fiil⁶ dolayısıyla hem idari yaptırıma maruz kalıp hem de hapis cezası alınması durumu, suç ve cezalar arasındaki orantıyı suçu işleyen aleyhine bozmakta ve gerek hukuk devleti ilkesini gerekse adalet ilkesini zedelemektedir.

Türk ceza mevzuatında doğrudan doğruya bu ilkeye yer verilmemiştir. Ancak bazı hükümlerde izine rastlamak mümkündür. Bu düzenlemelerden, aynı fiil nedeniyle ikinci kez (yeniden) cezalandırmanın istenmediği ortaya çıkmaktadır.

İlkeye, Avrupa Komisyonunun, Avrupa Birliği Adalet Divanının⁷ (ABAD) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM)⁸ birçok kararında yer verilmiştir. Bu kararlarda ilkenin uygulanmasıyla ilgili birtakım ölçütler belirlenmiştir. Anılan ölçütlerin hukukumuz bakımından da geçerli sayılacak şekilde düzenleme yapılması veya yargı organları tarafından bunların esas alınması durumunda, olası mükerrer yargılama ve cezalandırma sorunlarının giderileceğini söylemek mümkündür.

Çalışmanın amacı, non bis in idem kuralının vergi ceza hukukunda geçerli olabileceği durumları belirleyerek, ortaya çıkması muhtemel ve kuralı ihlal edebilecek mükerrer yargılama ve cezalandırma⁹ sorunlarının giderilmesine yönelik çözüm önerileri getirmek ve ayrıca kurala aykırı hükümlerin kaldırılarak yerine kurala uygun düzenlemelerin yapılmasına önayak olmaktır. Bu çerçevede, çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle insan hakları, mükellef hakları kavramlarına yer verilmiş, daha sonra AİHS ve AİHM ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, non bis in idem kuralı açıklanmış ve kuralın hukuk dalları ile ilişkisi ortaya konulmuştur. Bu bölümde ayrıca, yargı kararlarında kuralın nasıl tanımlandığına ve

⁵ Gözde Karabel, *Rekabet Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi*, Uzmanlık Tezi, Seri No: 141, Yayın No:316, Ankara, 2015, s.12.

⁶ “Aynı fiil” ibaresinden anlaşılması gereken iddianamede somutlaştırılmış olaylardır. Kunter/Yenisey/Nuhoğlu, ceza muhakemesi anlamında fiilden anlaşılması gerekenin, *şüphelinin suç fiili öncesindeki davranışlarını da bir bütün olarak kapsayan ve genel hayat tecrübesine göre iddianamede tanımlanan fiil ile bağlantılı, onunla bütünleşen olay teşkil eden davranışların bütünü* olduğunu belirtmiştir. Bkz. Hilal Nur Şarbak, “Uluslararası Hukukta ve Türk Hukuku’nda Non Bis In Idem İlkesi”, *Suç ve Ceza*, Sayı:2, İstanbul, 2015, s.16.

⁷ Lizbon Antlaşması 276. Madde: Avrupa Birliği Adalet Divanı şu konularda karar verebilir:

a-Antlaşmaların yorumlanması...

b-Birliğin birimleri, ofisleri ve gündemlerinin geçerliliğinin sağlanması ve yorumlanması...

Üye ülkelerin mahkeme kararlarının sorgulanması halinde Avrupa Adalet Divanından değerlendirme talep edilebilir.

Şayet yerel yasalarda ele alınan vaka değerlendirilemiyorsa o mahkeme bu konuyu AB Adalet Divanına getirecektir.

⁸ 1 Kasım 1998’de yürürlüğe giren 11 No.lu Protokol, Komisyon ve Divanı kaldırmış yerlerine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi isimli, devamlı çalışan, tek bir yargı organı kurmuştur. 11 No.lu Protokol’den sonra genellikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi için “Yeni Mahkeme (New Court)”, terimi de kullanılmaktadır.

⁹ Bu nedenle, yabancı kaynaklarda çifte yargılama-cezalandırma yasağı olarak tanımlanmaktadır.

bazı ülkelerin mevzuatlarında kurala yer verilip verilmediğine bakılmıştır. Üçüncü bölümde, AİHM kararlarında bu ilkenin nasıl açıklandığı araştırılmıştır. Dördüncü bölümde, vergi kaçakçılığı fiilleri tek tek incelenerek, idari cezalarla adli cezalar açıklanmış, daha sonra non bis in idem kuralının uygulanabilirliği üzerinde durularak, ilke bakımından sorun oluşturabilecek mükerrer yargılama ve cezalandırma hallerine değinilmiştir. Beşinci bölümde, Fin ceza mevzuatı model alınarak Türk vergi ceza mevzuatında düzenlenmiş olan vergi kabahatleri ve kaçakçılık suçlarının non bis in idem kuralını ihlal etmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesiyle ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmanın konusunu oluşturan non bis in idem kuralının vergi ceza hukuku alanında her bir kaçakçılık fiili özelinde kapsamlı bir şekilde incelenmesi, bir ilk olma özelliği taşımaktadır. Bu bakımdan, Türkiye akademik yazınında belli bir boşluğu doldurma anlamında katkı sağlaması hedeflenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNSAN HAKLARI, AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ VE BİREYSEL BAŞVURU

1.İNSAN HAKLARI

Aynı suçtan dolayı ikinci kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, insan haklarından biri olarak kabul edildiğinden öncelikle insan hakları kavramı üzerinde durulacaktır. Ayrıca daha sonra değineceğimiz mükellef hakları da insan haklarının içerisinde değerlendirilen diğer bir alt grup haklar olduğundan non bis in idem kuralının güvence altına aldığı hakkın niteliği ve yeri bu açıklamalarla birlikte tam olarak belirlenmiş olacaktır.

1.1.İNSAN HAKLARI KAVRAMI

Hukukta hak, hukuk tarafından kişilere tanınan yetkilerdir. Bu yetki kişilere “talep etme” ve “kullanma hakkı” verir.

İnsan hakları ise uluslararası belgelerde, anayasalarda veya iç hukuk düzenlemelerinde yer alan hakları ifade etmektedir. Anayasalarda yer alan haklara genel olarak “temel haklar (fundamental rights)” denilmektedir¹⁰.

İnsan hakları, insanların doğdukları andan itibaren sahip oldukları haklardır ve bu haklar “temel hak ve özgürlükler” olarak da ifade edilir. Bu haklar sayesinde insanlar birey olarak toplumda kendilerine yer bulabilmekte ve insani ihtiyaçlarının karşılanması mümkün olabilmektedir.¹¹ İnsan hakları; hem insanların sahip oldukları haklarının devlete karşı korunmasını hem de insan olarak gelişimlerini temin edecek hakları içerir¹². Dolayısıyla bu haklar, insanlarca doğuştan sahip olunan haklar olsa da talep edilebilirliği, ancak hukuk devletinde yasalarla korunmuş olması halinde söz konusu olur.

İnsan haklarının oluşumunda referans noktası, İkinci Dünya Savaşı’nda yaşanan acı olaylar olmakla birlikte, artık insan haklarına daha geniş perspektiften bakılmaktadır. Bu nedenle, “*insan haklarının modern siyasal, toplumsal ve ekonomik*

¹⁰ Ulaş Karan, *Türkiye’de Sosyal Hakların Mahkemeler Önünde İleri Sürülebilirliği ve Yüksek Yargı Organlarının Sosyal Haklara Yaklaşımı*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.6.

¹¹ Hüsamettin İnaç-Betül Yazıcı, “Kavramsal ve Kurumsal Boyutlarıyla İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğüne Sosyo-Politik Bir Bakış”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:70, Kasım-Aralık 2018, s.132.

¹² A.Şeref Gözübüyük-Feyyaz Gölçüklü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, 10.Bası, Ankara, 2013, s.3.

yapıların, kurumların ve gelişmelerin yarattığı olası tehditlere veya tehlikelere karşı geliştirilen kavramlardan doğduğu” da dile getirilmektedir.”¹³

Dolayısıyla geniş açıdan bakıldığında; “Devletler, toplumlar ve ekonomik sistemler hakimiyet kurma potansiyelini ellerinde bulundurduğu ve bu potansiyel ciddi tehditler barındırdığı için, söz konusu haklar bu tehditlere maruz kalanlara koruma sağlamak veya söz konusu yapıların veya faillerin denetimine veya hakimiyetine son verebilecekleri bir statü kazandırmak amacıyla formüle edilmiştir.”¹⁴ Hukuk devletinde, tüm kurum ve kuruluşların ve kişilerin, insanların doğuştan sahip oldukları bu haklara, sahip çıkma yükümlülükleri vardır¹⁵.

İnsan hakları, toplumların ilerlemesi ve liberal özgürlüklerin sağlam temellere dayalı olarak kurulabilmesi için insan onurunun gerek ulusal gerekse uluslararası alanda korunmasını sağlayacak olan haklardır. Bu bakımdan bu haklar, iyi bir dünya düzeni kurmak için ulaşılmaması gereken bir hedefi temsil etmektedirler¹⁶. Bu açıdan da insan hakları “evrensel” ve “eşitlikçi”dir¹⁷.

Sözleşmelerde genel olarak korunan insan hak ve özgürlükleri incelendiğinde, bunların; kişisel, siyasal, ekonomik, sosyal ve hukuksal içerikli bir takım haklar ve özgürlüklere ilişkin olduğu görülmektedir.

1.2.İNSAN HAKLARINI KORUYAN ULUSLARARASI SÖZLEŞMELER

İnsan hakları ve özgürlükleri son 70 yıldır hukukun ve siyasetin en önemli konularından biri olmuştur¹⁸. İkinci Dünya Savaşı’nda gerçekleşen insan hakları ihlalleri nedeniyle hemen savaş sonrası¹⁹; insan hakları ve temel özgürlüklerin tanınması, teminat altına alınarak korunması ve daha ileri düzeyde gerçekleştirilmesini temin etmek gayesiyle çeşitli uluslararası örgütler oluşturulmuş ve bu örgütler çok

¹³ Matthias Lutz-Bachmann-Amos Nascimento (Der.), *İnsan Hakları İnsan Haysiyeti ve Kozmopolit İdealler*, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2016, s.89.

¹⁴ Lutz-Bachmann-Nascimento (Der.), a.g.e., s.90.

¹⁵ Ali Rıza Çoban, “İnsan Haklarının Felsefi Temelleri”, *YTD*, Sayı:21, 1998, s. 187.

¹⁶ Murat Satıcı, “Hak ve Özgürlük Ütopyası Olarak ‘İnsan Hakları’: Felsefesi ve Eleştirisi”, *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2015 Kış/Winter:3-30, s.4.

¹⁷ Satıcı, a.g.m., s.5.

¹⁸ İkinci Dünya Savaşı sonrası BM İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’yle insan hakları kavramı evrensel boyut kazanmış olsa da yüzyıllar öncesinden başlayan özellikle vergi direnişleri ve ayaklanmaları sonucunda elde edilen haklar, Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1628), Virginia Haklar Bildirgesi (1776), İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (1789) bu hakların elde edilmesinde ilk nüveleri oluşturmaktadır. Özellikle Fransız Devrimi sonunda kabul edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nde evrensel bir dil kullanılmıştır.

¹⁹ Sadık Koçabaş, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Taraf Devletlere Yüklediği Pozitif Yükümlülükler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009, ss.1-3.

önemli insan hakları belge, bildirge ve sözleşmelerini imzalamışlardır. Bu örgütlerin başında Birleşmiş Milletler Teşkilatı (BM) ile Avrupa Konseyi gelmektedir.

Her iki örgütün bünyesinde oluşturulan çeşitli müesseselerle insan haklarının korunmasına çalışılmıştır. Bu bağlamda, BM Şartını imzalayan devletler, İkinci Dünya Savaşı'ndan hemen sonra (1948'de) insan haklarını içeren ve bu haklara her hangi bir müdahalenin yapılmasına engel olacak şekilde düzenleme yapma gayreti içerisinde girmişler ve bu gayretlerin sonucunda İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'ni yayınlamışlardır. Bildirinin içinde yer alan hakları ayrıntılı bir şekilde dile getiren sözleşmeler hazırlanmış ve böylelikle Kişisel ve Siyasal Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme ile Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme kabul edilmiştir. Bu sözleşmelerin ilki birinci kuşak hakları, diğeri ikinci kuşak hakları içermektedir.

Uluslararası seviyede korumanın en etkin örneğini ise İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nden etkilenecek hazırlanan ve Avrupa Konseyi bünyesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ile getirilen mekanizma oluşturmaktadır²⁰. Çünkü burada yapılan düzenlemeler yargısal denetimi de içermektedir. Bu yargısal denetimi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) yapmaktadır. Mahkeme, taraf devletlerin ya da bireylerin başvurularını inceleyerek hukuken bağlayıcı karar alma yetkisine sahiptir.

AİHS ile korunan temel insan hak ve özgürlükleri içerisinde Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde yer alan "adil yargılanma hakkı" çerçevesinde ek protokol olarak çıkarılan *non bis in idem* kuralı da bir hak olarak yer almaktadır.

Bölgesel düzeyde insan hak ve özgürlüklerini güvence altına alan diğer sözleşmeler; İnsan Haklarına Dair Amerika Sözleşmesi ve İnsan ve Halkların Haklarına Dair Afrika Şartı'dır. İnsan Haklarına Dair Amerika Sözleşmesi'nde yer alan haklar ve kurumsal işleyiş AİHS'ye paralel düzenlemeler içermektedir. İnsan hakları olarak sıralanan haklardan biri de Sözleşme'nin 8'inci maddesinde "adil yargılanma hakkı" olarak yer almaktadır. Bu maddenin 4.fıkrasında *non bis in idem* kuralına yakın bir tarifile bu hakkın da tanındığı görülmektedir. Maddedeki düzenlemeye göre; kesin bir hükümle beraat eden bir sanık için aynı nedenden dolayı yeniden bir yargılama yapılamayacaktır.

²⁰ Kısaca ve genel olarak kullanım şekliyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin resmi adı İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'dir (Roma, 4 Kasım 1950).

1.3.MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Yukarıda bahsettiğimiz insan hakları bağlamında değerlendirdiğimizde, mükellef haklarını, hukukun mükelleflere tanıdığı yetkiler, şeklinde tanımlayabiliriz. Ancak bu yetkiler, devlet ile mükellef arasındaki vergilendirme işleminin devam ettiği yani idarenin yetki alanındayken ve daha sonraki yargılama aşamasında kullanılabilirler. Ayrıca bu süreçte, haklara sahip olduğu kadar, yerine getirilmesi gereken ödevler de vardır.

Nitekim bu durum, 213 sayılı VUK'un 8'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan tanıma göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübenden gerçek veya tüzel kişilerdir. Her ne kadar burada hak kavramı geçmiyor olsa da mükellefiyet ilişkisi, içerisinde hakları da barındırmaktadır. Bu hakların, aynı ödevler gibi önem atfedilerek korunması ve bunlara saygı gösterilmesi gerekir²¹.

Mükellef haklarının literatürde; iç hukuk tarafından mükelleflere tanınan ve devletin vergilendirmeye yönelik işlem, eylem ve davranışlarında kendisine verilen bu hakları ihlal etmemesini ve bu haklarını gözetmesini talep edebileceği yetkiler²², şeklinde tanımının yapıldığını görmekteyiz.

Mükellef hakları OECD ülkelerinde bildirge olarak çıkarılmıştır (Taxpayers' Declaration). Bu bildirgelerde ortak olan mükellef haklarına baktığımızda bunlar; idareye başvuru hakkı, vergide gerçek tutarın ödenmesi hakkı, vergilendirmede gizlilik hakkı, adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, temsilci kullanma hakkıdır.

Mükellef (gerçek kişi veya tüzel kişi) ile devlet arasındaki vergilendirme ilişkisi devletlerin egemenlik gücünden kaynaklanmaktadır. Devletin bu gücü, gelişen insan hakları söylemleri çerçevesinde gitgide sınırlanmaktadır. Bunun en çok hissedildiği alanlardan biri de şüphesiz, vergilendirme işleminin sujesi olan mükelleflerin haklarının artması sebebiyle devletin gücünün sınırlandırıldığı vergi hukuku alanıdır. Bu bakımdan, insan haklarıyla mükellef hakları arasındaki gelişmeler paralellik arz etmektedir. Keza insan hakları, mükellef haklarını da içine almaktadır. Bu itibarla AİHS'de yer alan haklar aynı zamanda mükellef haklarıdır. Buna göre mülkiyetin korunması, adil yargılanma, ayrımcılığa tabi olmama ve özel hayatın gizliliği olmak

²¹ Hasan Hüseyin Bayraklı-Taner Sarısoy, "Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:257, Şubat 2021, s.14.

²² A.Selçuk Özgenç, "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:305, 2007, ss.184-194.

üzere dört ana başlık altında toplanmış olan haklar, mükelleflerin de sahip olduğu haklardır²³.

1.3.1.Vergi İncelemesi Aşamasında Talep Edilebilen Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergisel işlemlerinin idare tarafından vergi incelemesine tabi tutulması durumunda sahip oldukları bazı haklar vardır. Mükellefe inceleme sırasında tanınan ve talep edilebilen bu haklar şunlardır:

- “*Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı,*
- İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,*
- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,*
- Zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı,*
- Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı,*
- Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı,*
- İşyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı,*
- İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı,*
- İncelemenin her safhasında bilgi alabilme hakkı,*
- İnceleme sırasında müşavir veya avukat bulundurma hakkı,*
- Savunma hakkı ve aleyhine delil göstermeye zorlanmama hakkı,*
- İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı,*
- Mükelleflerin inceleme süresinin uzatılmasına karşı dava açma hakkı,*
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı,*
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı,*
- Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme hakkı,*
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazı isteme hakkı,*
- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı,*

²³ Bayraklı-Sarısoy, a.g.m., s.15.

- Tutanaktan bir nüsha alma hakkı,
- Taslak tutanağı talep etme hakkı,
- Şahsiyetine saygı ve nezaketle muamele görme hakkı,
- Eşit muamele görme hakkı ”²⁴.

Yukarıda sıralanan hakların hepsi münhasıran inceleme devam ederken talep edilebilecek nitelikte haklardır. Bu mükellef haklarından bazıları aynı zamanda incelemeyi yapan müfettiş, müfettiş yardımcısı veya diğer yetkili kişilerce²⁵ mükellefin talep etmesine gerek olmaksızın uyulması veya yapılması gereken görev mahiyetindedir. Örneğin tutanaktan bir örnek verilmesi, mükellefin talep etmesine bağlı değildir. Kanun gereği bir örneğinin mükellefe verilmesi zorunludur.

1.3.2.Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Talep Edilebilen Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergi incelemesi tamamlandıktan sonra haklarında yapılan işlemlere yönelik olarak talep edebileceği haklar da vardır. Bu haklar ise şunlardan oluşmaktadır:

- “-Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme talep etme hakkı,
- Uzlaşma talep etme hakkı,
- Cezalarda indirim talep etme hakkı,
- Düzeltilme talep etme hakkı,
- Dilekçe hakkı,
- Kamu denetçisine başvurma hakkı,
- Kesin hükme kadar suçlu görülmemesi hakkı,
- Dava açma hakkı,
- Adil yargılanma hakkı ”²⁶.

Yukarıda sıralamış olduğumuz hakların bazıları 1982 Anayasası’nda bazıları 213 sayılı VUK’da bazıları ise yönetmeliklerde belirtilmiştir. Bu haklar, mükellefler

²⁴ Bayraklı-Sarısoy, a.g.m., s.16.

²⁵ 213 sayılı VUK, m.135.

²⁶ Bayraklı-Sarısoy, a.g.m., ss.16-17.

nezdinde yapılacak vergisel işlemlerde, hukukun çizdiği sınırlar içinde kalarak işlem yapılmasını zorunlu kılmaktadır²⁷.

Görüldüğü üzere mükellef hakları gittikçe genişleyen bir yapıya sahiptir. Non bis in idem kuralını da mükellef hakları açısından değerlendirmek ve bu yapı içerisindeki yerini belirlemek gerekmektedir. Bu değerlendirmeyi yapabilmek için yukarıda hakların hukuki nitelikleri ve özellikleri ortaya konulmuştur. AİHS’de yer alan ‘aynı suçtan dolayı yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı’nın da yukarıda açıklanan hukuki niteliği haiz ve inceleme sonrası dava aşamalarında talep edilebilecek mükellef haklarından olduğunu söylemek mümkündür.

2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ

Kısaca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi olarak adlandırılan Sözleşme’nin esasen tam adı İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’dir. Non bis in idem kuralı ile getirilen hak, Sözleşme’nin ek 7 No.lu Protokolü ile getirildiğinden Sözleşme’nin kapsamı ve hukuki niteliği önem arz etmektedir.

2.1.KAPSAM

Sözleşme iki ana bölümden müteşekkildir. Birinci bölümde insan hak ve özgürlükleri yer almaktadır. İkinci bölüm ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Sözleşmeciler devletlerden beklenen bu birinci bölümde yer alan hak ve özgürlükler ile ek protokollerle getirilen hak ve özgürlüklerden herkesin yararlanmasını sağlamalarıdır.

Non bis in idem kuralı Sözleşme’ye ek olarak çıkarılan 7 No.lu Protokol ile getirilmiş bir haktır. Kuralla ilgili düzenleme Protokol’de; “*yargılanmış kişinin aynı suçtan dolayı yeniden yargılanma veya cezalandırma yasağı*”²⁸ şeklinde yer almaktadır. Bu hak için “mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” demek de mümkündür.

2.2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN ÖZELLİKLERİ

Avrupa Konseyinin hazırladığı AİHS, BM tarafından hazırlanan İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’ne göre daha dar kapsamlı olmasına rağmen uluslararası hukuka

²⁷ Bayraklı-Sarısoy, a.g.m., s.17.

²⁸ Ahmet Taşkın, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı”, <http://www.yeniforumuz.biz/avrupa-insan-haklari-sozlesmesinde-adil-t407619>, (Erişim Tarihi:08.05.2021).

katkısı çok daha fazla olmuştur. Öncelikle, Sözleşmeciler devletlerin AİHS hükümlerini kendi iç hukuk düzenlemeleri gibi kabul edip uygulama zorunlulukları bulunmaktadır. Bunun takibi ve denetimi AİHM tarafından yapılmaktadır. Mahkemenin aldığı kararların uygulanmasının denetimi ise Bakanlar Komitesi tarafından yerine getirilmektedir.

Bakanlar Komitesi dayanağını Avrupa Konseyi Statüsü'nden²⁹ almaktadır. Statü'nün 10 ve 14'üncü maddelerine göre, Komite, Avrupa Konseyinin icra organıdır ve üye devletlerin Dışişleri Bakanları düzeyinde birer temsilciden oluşmaktadır. Bakanlar Komitesinin bu denetimi, ihlal sonucu oluşan “zararların tazmini” ve “yeni ihlallerin önlenmesi” unsurlarını içermektedir³⁰. Ayrıca 14 No.lu Protokol Mahkeme hükümlerinin uygulanmasının denetimi usulüne Mahkemenin kendisini de dahil etmiştir³¹.

Mahkeme, 2000/1226 numaralı Kararı'yla da taraf devletlerin sadece kendileri hakkında verilen karara bağlı olmadıklarını başka davalarda verilmiş olan hükümlerin olası etkilerinin de Sözleşmeciler devletler tarafından dikkate alınmak zorunda olduğunu belirtmiştir³².

Bu Sözleşme'yle “birey” uluslararası hukukta hak sahibi olmuştur. Ayrıca bireyin vatandaş, yabancı veya vatansız olmasının Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlüklerden yararlanma açısından önemi bulunmamaktadır. AİHS'de mütakabiliyet esası da yoktur. Yani Sözleşmeciler devlet açısından doğan yükümlülükler, nesnel yükümlülük olup karşılıklılık ilkesine dayanmamaktadır³³.

AİHS'nin 7'nci maddesine göre, protokol maddeleri Sözleşme'nin ek maddeleri gibi değerlendirilecektir. Dolayısıyla ek protokollerle getirilen hak ve özgürlükler aynen Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlükler gibi hukuki koruma ve güvence altındadır. AİHS'de yer alan haklar sadece anayasa hukukunu değil ceza hukukunu, kabahatler hukukunu, vergi ceza hukukunu ve özel hukuk gibi diğer hukuk dallarını da yakından ilgilendirmektedir³⁴. AB'de terminolojik olarak insan hakları yerine genelde temel haklar kavramı kullanılmaktadır³⁵.

²⁹ Statute of the Council of Europe, <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/001.htm>, (Erişim Tarihi:09.02.2021).

³⁰ Seda Akay, “Etkili Bir İnsan Hakları Mekanizması İçin: AİHS Sisteminde Hükümlerin İcrasının Denetimi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:8, Sayı:16, Güz 2009, ss.117-134.

³¹ AİHS, m.46.

³² Akay, a.g.m., ss.126-127.

³³ Koçabaş, a.g.t., ss. 9-10.

³⁴ Kemal Gözler, *İnsan Hakları Hukuku*, Ekin Yayınevi, 3.Baskı, Eylül 2020, Bursa, s.5.

³⁵ Mehmet Yüce, *Bireysel Başvuru Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s.10.

İnsan hakları, insanın var olduğu andan itibaren sahip olduğu haklar olması nedeniyle devletler olmadan önce de varlığı kabul edilen haklardır. Bu itibarla devletlerin ortaya çıkmasıyla insan haklarına devlet garantisi verildiğinde “temel haklar” olarak tanımlanmıştır³⁶.

Türkiye Anayasası’nda yer alan haklar “temel hak ve hürriyetler” kapsamında değerlendirilen haklardır³⁷. Ancak Anayasa’nın temel hak ve hürriyetlerle ilgili düzenlemesinin yer aldığı 12’nci maddenin, Anayasa Mahkemesinin (AYM) hukukun genel ilkelerini ve anayasal değerlerde ilkeleri ölçü-norm olarak kullanırken dolaylı da olsa dikkate aldığı, bu nedenle 12’nci maddenin Anayasa’da yazılı olmayan temel hak ve hürriyetleri, anayasal etki alanına çekme kabiliyetinden bahsetmenin de mümkün olduğu savunulmaktadır³⁸.

Temel hak ve hürriyetler, anayasal güvenceye sahip olan anayasal haklardır. Dolayısıyla anayasada ismi geçmeyen, sadece kanunlarda yer alan hak ve hürriyetler birer temel hak ve hürriyet değildir. Bunlara, Türk literatüründe, isimleri Anayasa’da geçmediği için genellikle “isimsiz hak ve hürriyetler” adı verilmektedir³⁹. Ayrıca 1982 Anayasası’nda yer alan temel hak ve özgürlüklerle ilgili olarak ortaya bir sorun çıkması durumunda AİHS de Türk hukukunun bir parçası olarak değerlendirilecektir⁴⁰.

Bu temel hak ve hürriyetlerde mevzuatın yanında, yargı kararları da önemli bir kaynaktır. Hak ve özgürlükler mevzuatta yer alsa da almasa da o hak ve özgürlüğün mahkemeler tarafından nasıl yorumlandığının bilinmesi gerekir.

Dolayısıyla bir hak ve özgürlüğün mevzuattaki tanımının, gerek ulusal gerekse uluslararası mahkemeler tarafından nasıl tanımlandığının bilinmesi ve bu kararların değerlendirmelere kaynak teşkil etmesi gerekir.

2.3.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN İÇ HUKUKTAKİ YERİ

İnsan doğasının kaçınılmaz bir sonucu olarak toplumsal yaşamın önce var olabilmesi ve daha sonra bunun sürdürülebilmesi için bazı kuralların da var olması ve bunlara uyum gösterilmesi gerekmektedir⁴¹. Bu durum, hukuk ve hukuk kurallarının ortaya çıkmasıyla mümkün olmuştur. Hukukun amacı aynı zamanda adaleti sağlamaktır.

³⁶ AY, m.12.

³⁷ Yüce, a.g.e., s.14.

³⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Ankara, 1996, s.106; Mehmet Yüce, a.g.e., ss.15-16.

³⁹ Yüce, a.g.e., s.15.

⁴⁰ AY, m.90.

⁴¹ Uğur Kara, *Hukukun Temel Kavramları-I*, Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2494, 4.Baskı, Eskişehir, 2014, s.3.

Bu ise iki kavramı gündeme getirmektedir: Bunlardan ilki pozitif hukuk, diğeri doğal (tabi) hukuktur. Pozitif hukuk, devletin yetkili organları tarafından çıkarılan, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik, tebliğ gibi hukuk kurallarını ve uyulması zorunlu olan mahkeme kararlarını yani mahkeme içihatlarını ifade etmektedir⁴². Bu anlamda bir ülkede uygulanmakta olan hukuktur. Doğal hukuk ise bağlayıcılığını devletten almayan, pozitif hukukun üstünde, pozitif hukukun değerlendirilmesinde yararlanılan, tüm insanların ve toplumların kabul etmeleri gerektiği düşünülen hukuk ilkeleri, anlamına gelmektedir⁴³.

Yargının karar verme noktasında her ne kadar pozitif hukukun sınırlarıyla sınırlı olduğu iddia edilebilirse de esasen vicdani kanaatine göre hareket etme noktasında özgür olan yargı, bir karara varırken; bir kişinin bir eylemini veya bir kişinin uğradığı muameleyi bir norma bağlarken, özgür iradesiyle hareket edebilmektedir. Bu da yargının işiyle ilgili uluslararası bir belgenin veya yasanın bir olayı veya muameleyi nasıl irdelediğinin, nasıl işlediğinin özellikle başta hak, değer, adalet, insan hakları gibi kavramların nasıl tanımlandıklarının bilinmesinin önemini ortaya koymaktadır⁴⁴.

İlk olarak Hans Kelsen'in yapmış olduğu normların öncelik sıralaması Türkiye açısından şu şekildedir:⁴⁵

- 1.Anayasa
- 2.Uluslararası sözleşmeler (Temel hak ve hürriyetler ile ilgili ise)
- 3.Kanunlar ve diğer uluslararası sözleşmeler
- 4.Cumhurbaşkanlığı kararnamesi
- 5.Yönetmelikler
- 6.Diğer düzenleyici işlemler

Sıralamanın en üstünde anayasa yer almaktadır. Bu nedenle tüm normlar meşruiyetini anayasadan almaktadır. Normlar hiyerarşisinin temel ilkesine göre, bir alttaki norm üsteki norma aykırı olamaz⁴⁶.

⁴² Adnan Güriz, *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2017, s.1.

⁴³ Kara, a.g.e., s.9.

⁴⁴ İoanna Kuçuradi, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, ss.5-6.

⁴⁵ Gözler, a.g.e., s.3.

⁴⁶ Hans Kelsen, *Saf Hukuk Kuramı*, Nora Kitap, Kasım 2016, İstanbul, s.84.

Türkiye’de uluslararası anlaşmaların (international treaties) nasıl onaylanacağı ve nasıl yürürlüğe konacağı Anayasa’da düzenlenmiştir. Burada yer alan usule göre onaylanan ve bu şekilde yürürlüğe konan uluslararası anlaşmalar, kanun hükmündedir. Dolayısıyla kanun gibi bağlayıcılığı vardır. Ayrıca bu sözleşmeler hakkında Anayasa’ya aykırılık savıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapılamamaktadır⁴⁷. Buna göre, usule uygun yürürlüğe konmuş olan uluslararası anlaşma hükümlerini gerek idarenin gerekse adli makamların kanun hükmü gibi uygulamaları zorunludur⁴⁸.

07/05/2004 tarih ve 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun⁴⁹’la eklenen hükme göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelerle kanunların aynı konudaki hükümleri farklılık arz etmesi durumunda sözleşme hükümleri temel alınacaktır.

Anayasa’da yapılan bu değişiklik sonucunda, temel hak ve hürriyetlerle ilgili uluslararası sözleşmeler, Türk normlar hiyerarşisinde, kanunların üstünde⁵⁰ ve Anayasa’nın altında bir değere sahip konuma gelmiştir⁵¹.

Türkiye’nin 14/03/1985 tarihinde imzaladığı AİHS ek 7 No.lu Protokol’ün, 25/03/2016 tarihinde 11 Nolu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun çıkarılmıştır⁵². Böylelikle, non bis in idem kuralı, 1982 Anayasası’nın 90’ıncı maddesinin 5.fıkrası gereğince kanun hükmündeki bir düzenlemede yerini almıştır. Protokol 01/08/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, Türkiye’nin de Sözleşmecî devlet olması nedeniyle vergi suç ve cezalarıyla ilgili düzenlemelerinde non bis in idem kuralına uyma zorunluluğu bulunmaktadır⁵³. Böylece aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, iç hukukta 1982 Anayasası’nda yer alan hukuk devleti ilkesi ve adil yargılanma hakkı gibi düzenlemelere ek olarak AİHS çerçevesinde de güvence altına alınmış

⁴⁷ AY, m.90.

⁴⁸ AY, m.87, 90, 104.

⁴⁹ 22.05.2004 tarih ve 25469 sayılı RG.

⁵⁰ Anayasa Mahkemesine dava açılmadığından, eşitler içinde önde gelen (*primus inter pares*).

⁵¹ Gözler, a.g.e., s.154.

⁵² 25.03.2016 tarihli ve 29664 sayılı RG.

⁵³ Ayşe Nil Tosun, “Türk Vergi Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucy Dev Davası”, *Hacettepe HFD*, 7(2) 2017, ss.100-101.

olmaktadır⁵⁴. Bu nedenle, Türkiye’de bu ilkenin ihlal edildiğini düşünen kişi, önce bireysel başvuru yoluyla AYM’ye başvurabilecek, burada yargı yolu tüketildikten sonra da AİHM’ye bireysel başvuru yapabilecektir.

İlke, Türkiye’nin taraf olduğu bir diğer uluslararası belge olan Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin “Adil yargılanma hakkı” başlıklı 14’üncü maddesinin 7.fıkrasında da yer almaktadır: “*Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse, aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*”⁵⁵.

Non bis in idem, bu başlıkla açıkça bir ceza muhakemesi ilkesi olarak düzenlemeye konu edilmemiş olmakla birlikte, ceza mevzuatımızın bazı maddelerinde aynı amaca hizmet eden hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Bunlardan biri, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun (CMK) “Duruşmanın sona ermesi ve hüküm” başlıklı 223’üncü maddesinin 7.fıkrasında yer almaktadır. Buradaki düzenlemeye göre, mahkemede hakkında dava açılan sanık için aynı fiil sebebiyle daha önceden bir hüküm verilmişse ya da aynı anda açılmış bir davası varsa yeni davanın reddine karar verilmektedir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun (TCK) “Fikri içtima” başlıklı 44’üncü maddesine göre ise kişi işlediği bir fiil dolayısıyla birden fazla farklı suçun meydana gelmesine yol açarsa bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır.

Ayrıca ilke yukarıda bahsi geçen tüm düzenlemelerden farklı olarak, amaç ve kapsamına en uygun lafızla 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun (KK) “İçtima” başlıklı 15’inci maddesinin 3.fıkrasında düzenlenmiştir. Burada yer alan düzenlemeye göre, bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmişse sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Eğer suçtan dolayı yaptırım uygulanamamışsa, ancak o zaman kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabilecektir.

Uluslararası antlaşmalar, taraf devletlerce ahde vefa ilkesi gereği olarak uygulanmak zorundadır. Bu nedenle, taraf devletler iç hukuktaki kanuni düzenlemelerin

⁵⁴ Fatih Torun, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Öngördüğü Yaptırım Sisteminin “Ne Bis In Idem” İlkesine Uygunluğu”, *GSÜHFD*, 2022, Sayı:1, s.567.

⁵⁵ Tuğçe Karaçoban Güneş, “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis in Idem İlkesi”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:2016, C.2, Sayı:2, (Özel Sayı), ss.85-106.

farklı olduğunu iddia ederek Sözleşme hükümlerini uygulamamazlık yapamazlar⁵⁶. Tam aksine imzalanan sözleşmeler taraf devletlerin yasama organlarına, sözleşmeye aykırı olan kanun maddelerini kaldırmak ve yerine sözleşme hükümlerine uyumlu düzenlemeler yapmak zorunluluğu getirmektedir⁵⁷.

1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi doğrultusunda devletlerin, anayasanın ve diğer yasal düzenlemelerin kendilerine yüklediği sorumlulukları yerine getirmeleri ve bu görevlerini yerine getirirken de yasal sınırların dışına çıkmamaları gerekir. Kanun koyucunun da anayasa ve yasaları oluştururken temel hukuk ilkelerini gözönünde bulundurması gerekir. Ayrıca hukuk kurallarını uygularken de temel hukuk ilkeleri dikkate alınmalıdır.

Bu itibarla idari para cezalarına yönelik olarak yapılacak düzenlemelerin de aynen ceza düzenlemelerinde olduğu gibi caydırma ve cezalandırmanın yanı sıra ıslah etme amacına da sahip olmalarına uygun olarak “ölçülü, adil ve orantılı” olması gerekmektedir⁵⁸. Ölçülülük ilkesi⁵⁹, hukuk devleti ilkesinden⁶⁰ ve ayrıca vergi suç ve kabahatlerine verilen cezaların temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahale niteliğinden doğmaktadır⁶¹. Bu ölçütler bağlamında devletin cezalandırma yetkisinin sınırını belirleyen kurallardan biri de non bis in idem ilkesidir.⁶²

Daha önce zikredildiği gibi Protokol Türkiye bakımından 1 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁶³. Böylece Sözleşme “dışarıda olduğu biçimiyle” iç hukukumuza girmiş bulunmaktadır⁶⁴.

Ülkemiz AİHS'yi imzalamış (1954) olması nedeniyle Sözleşmecî devlet olarak Sözleşme düzenlemelerini hukukun bir parçası saymıştır. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna bireysel başvuru hakkıyla (1987), Avrupa İnsan Hakları Divanının daha sonra da AİHM'nin bağlayıcı yetkisini de tanımıştır (1990)⁶⁵.

⁵⁶ Mehmet Şimşek, *Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.44.

⁵⁷ Bülent Tanör, *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, May Yayınları, İstanbul, 1978, s.131.

⁵⁸ AYM, E. 2001/119, K. 2004/37, 23.03.2004; AYM, E. 2001/406, K. 2004/20, 17.02.2004.

⁵⁹ AY, m.2, 13.

⁶⁰ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, 2.Baskı, 2021, s.224.

⁶¹ Onur Uçar, *Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Legal Yayıncılık, Ekim 2022, s.2.

⁶² Veysel Dinler, *Devletin Suç İhdas Etme ve Cezalandırma Yetkisinin Sınırı*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Isparta, 2013, s.8.

⁶³ Protokol'un Türkçe metni için bkz. https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf.

⁶⁴ Tekin Akıllıoğlu, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.44, Sayı:3, 1989, ss.155-173.

⁶⁵ Avrupa Konseyi Statüsü'nü 1949 yılında kabul ederek kurucu üyeler arasına katılan Türkiye, 1950'de imzaladığı Sözleşmeyi 10 Mart 1954'te onaylayarak iç hukukun parçası haline getirmiş, 28 Ocak 1987'de ise bireysel başvuru hakkını tanıyarak Sözleşme ile oluşturulan denetim şemsiyesi altına girmiştir. Mahkemenin zorunlu yargı yetkisi ise 28 Ocak 1990'da kabul edilmiştir.

Davaların her aşamasında ulusal hukuk yanında uluslararası hukukun ve uluslararası sözleşmelerin, insan hak ve özgürlüklerine ilişkin evrensel kuralların göz önünde tutulması gerekmektedir. Bu zaten ülke olarak altına imza attığımız uluslararası sözleşmelerin bir gereğidir⁶⁶.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 13 Şubat 1991 tarih ve 1 sayılı İdari Yaptırımlar Hakkında Tavsiye Kararı'nda; non bis in idem kuralının idari yaptırım uygulanırken de dikkate alınması gerektiği, ifade edilmiştir. Ayrıca Karar'ın 3'üncü maddesinde; bir kişinin aynı eylemden dolayı iki kez cezalandırılmayacağı ve aynı ihlal iki veya daha fazla idari birime cezalandırma yetkisi veriyorsa o ihlal için daha önce uygulanan cezayı diğer idari birimlerin dikkate alacağı (mahsup ilkesi) hüküm altına alınmıştır⁶⁷.

Yine aynı şekilde, 14.Uluslararası Viyana Ceza Kongresinde de idari ceza hukukunun ceza hukukuyla benzerlik gösterdiği durumlarda ceza ve muhakeme hukukunun temel ilkelerinin idari ceza hukuku alanında da kullanılması gerektiğine karar verilmiştir⁶⁸.

Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi ise 1978 tarihli Crist-Bretz kararında, non bis in idem kuralıyla korunan değer; *“kişileri haklarında iki kere yargılama yapılmasının ve/veya hüküm verilmesinin tehlikelerinden korumak”* olduğunu açıklamıştır. Aynı kararında Mahkeme, ilkenin ihlal edilmesi durumunda kişilerin sürekli yargılanma ve cezalandırma korkusu içinde yaşamak zorunda bırakılacaklarını ve böyle bir şeyin kabul edilemez olduğunu, bu nedenle ilkenin özenle uygulanması gerektiğine, hükmetmiştir⁶⁹.

Yargılama tanım olarak; hakkı olanın hakkını vermek, gerçeği ortaya çıkarmak olduğuna göre, yargıçların gerçeğe ulaşmada bağlı oldukları kurallar; normlar hiyerarşisi, hukukun genel ilkeleri ve vicdani kanaattir⁷⁰. 1982 Anayasası'nın 138'inci

⁶⁶ Eraslan Özkaya, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, ss.27-28.

⁶⁷ Belber, a.g.m., s.573.

⁶⁸ Nur Centel, “XIV. Uluslararası Ceza Hukuku Kongresi Kararları Ceza Hukuku ve İdari Ceza Hukukunun Ayırdedilmesinde Pratik Sorunları”, *Argumentum*, Yıl:1, Sayı:1, s.6.

⁶⁹ Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi, Crist-Bretz (No. 76-1200),

14 Temmuz 1978, <http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/437/28>, (Erişim Tarihi: 08.05.2021).

⁷⁰ İbrahim Ö.Kabaoğlu, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, s.30.

maddesinde yer alan hükme göre hakimler, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun^{71 72} karar vermek zorundadırlar.

Şunu da yeri gelmişken buraya ilave etmek gerekir: Hakimler ve Savcılar Kurulu (HSK) bünyesinde yargıda performans ölçme ve takip sistemi kurulmuştur. Bu sistemde HSK tarafından hakimlerin vermiş olduğu kararlarda AİHM ve Anayasa Mahkemesinin (AYM) vermiş olduğu kararlara yönelik bir ihlal söz konusu ise bu ihlali yapan, bu kararı veren hakim ve savcılarının terfisinde bu durum dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla bu getirilen sistem gereği de terfide olumlu not almak açısından AİHM ve AYM kararlarının önemle takip edilmesi gerektiği ortadadır.

2.4.SÖZLEŞMECİ DEVLETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Uluslararası hukukta devlet yükümlülükleri tanımlanırken genellikle ikili bir ayrım kullanılmaktadır. AİHS’de de bu ikili tanım geçerlidir. Bu ikili ayrım Söleşmeci devletlere düşen yükümlülükler; negatif yükümlülükler ve pozitif yükümlülüklerdir.

2.4.1.Negatif Yükümlülükler

Negatif yükümlülüklerde, Söleşmeci devletlerin hakkın kullanımına saygı göstermeleri ve herhangi bir müdahalede bulunmamaları beklenir. Saygı yükümlülüğünün bir gereği olarak devletler Söleşme’de yer alan ve koruma altına alınmış olan hakları ihlal edemezler. Örneğin Söleşme’nin 5’nci maddesinde kişilerin “özgürlük ve güvenlik hakkı” nedeniyle özgürlüklerinden yoksun bırakılamayacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla devletlerin bu haktan kaynaklanan negatif yükümlülüğü maddede sayılan istisnalar dışında hiç kimsenin özgürlüğünden yoksun bırakılmamasıdır. Eğer devlet görevlileri bu kurala uymazlarsa devlet, özgürlük ve güvenlik hakkına yönelik negatif yükümlülüğünü ihlal etmiş olacaktır⁷³.

⁷¹ Buradaki “hukuka uygun” ifadesi Kabaoğlu’na göre dar anlamda pozitif hukuku ifade etmektedir. Bkz. Kabaoğlu, 2004, s.32.

⁷² Buradaki “hukuka uygun” kavramını geniş anlamda değerlendirdiğimizde ise ‘*hukukun genel ilkelerine ve insan haklarına uygun olarak*’ anlamı çıkmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi henüz Türkiye tarafından o tarihte imzalanmamış olmasına rağmen bir Protokol’de yer alan hakla ilgili kararında, hukukun genel ilkelerine ve insan haklarına atıf yaparak karar vermiştir. Bkz. Tekin Akıllıoğlu, *İnsan Hakları I: Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995, s 3.

⁷³ Cem Şenol, “AİHS Hükümleri ve AİHM Kararlarının Devletlerin Egemenlikleri Üzerindeki Etkileri”, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (2012/1), s.281.

2.4.2.Pozitif Yükümlülükler

Pozitif yükümlülük, hakların etkili kullanılabilmesi ve korunabilmesi için taraf devletlerin pozitif edimlerde bulunması gerektiğini ifade etmektedir. Pozitif edim olarak taraf devletlerin “önlem alma” ve “sonuç alma” yükümlülükleri vardır. Dolayısıyla taraf devletlerin sözleşmeden kaynaklanan pozitif yükümlülükleri özellikle hakların ihlal edilmesine sebep olan düzenlemeleri kaldırmak ve sözleşme hükümlerine uygun yasalar çıkarmaktır⁷⁴.

3.BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

Bireysel başvuru hakkı, hem AYM hem de AİHM nezdinde Sözleşme’de ve 1982 Anayasası’nda yer alan temel hak ve özgürlüklerin kamu otoriteleri tarafından işlem, eylem ve davranışlarında ihlal edildiği iddiası ile başvuru yapılmasına imkan sağlayan bir şikayet yoludur. Temel hak ve özgürlükleri ortak koruma ve güvence altına alan sistem bu yönüyle non bis in idem kuralı ile tanınan hakkın ihlal edilmesi durumunda da başvurulabilecek iki aşamalı denetim mekanizmasından oluşmaktadır. Bu denetim mekanizmasında ilk aşama iç hukuk yollarının tüketilmesi ile sonlanmaktadır. Bu ilk aşamanın son başvuru yeri AYM’ye yapılan bireysel başvuru ile iç hukuk yolları tüketilmiş olmaktadır. Bu şikayet yolu da tüketildikten sonra ikinci aşamada AİHM’ye bireysel başvuru yapılabilmektedir. Çalışmanın konusu itibarıyla bu bireysel başvurunun konusunu ise AİHS’nin ek 7 No.lu Protokol’ü ile getirilen aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı oluşturacaktır.

3.1.ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

AYM’ye bireysel başvuru yolu, 07/05/2010 günlü 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁷⁵’la getirilmiş ve 23/09/2012 tarihinden itibaren bireysel başvuruların AYM tarafından kabul edileceği hüküm altına alınmıştır⁷⁶. Anılan değişiklik Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin AİHM’nin yükünün azaltılması için bireysel başvuru yolunun iç hukukta da tanınması gerekliliğine değinen 2004/6 sayılı tavsiye kararıdır⁷⁷. Dolayısıyla talep Avrupa Konseyinden gelmiştir. Nedeni ise bireysel başvuruyu tanıyan ülkelerin

⁷⁴ Gülay Arslan Öncü, *Özel Yaşam ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-8, 2019, ss.6-8.

⁷⁵ 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı RG.

⁷⁶ Hüseyin Bilgin, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargısına Yansımaları*, Seçkin Yayınevi, Mayıs 2014, s.746.

⁷⁷ Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, 12.04.2004 tarihli ve 2004/6 sayılı kararı: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805dd18e, (ErişimTarihi:18.04.2021).

AIHM süreci öncesinde artan iş yükünün ulusal bazda bireysel başvuru süzgecinden geçirilmesi ve böylelikle AIHM'nin iş yükünün azaltılmasıdır⁷⁸. Bu anlamda AYM'nin AIHM'nin içtihatlarını dikkate alarak karar vermesi beklenmektedir.

Kanun'un 45 ila 51'inci maddelerinde bireysel başvuru usulüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır⁷⁹. Ayrıca Anayasa Mahkemesi İçtüzük'ünde bireysel başvuru yolunun işleyişine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir⁸⁰.

Bireysel başvuruya ilişkin 1982 Anayasası'nın 148'inci madde hükmünde yer alan düzenlemeye göre, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AIHS kapsamındaki herhangi birinin, kamu gücü tarafından ihlal edildiğini iddia eden herkes, bireysel başvuru yoluyla AYM'ye başvuruda bulunabileceklerdir. Ancak bu yola başvurabilmeleri için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir.

Bu düzenlemeden sonra AIHM, 30/04/2013 günlü Uzun/Türkiye kararında⁸¹, AYM'ye bireysel başvuru yolunun, tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu olduğunu ifade etmiş ve başvuruyu bu nedenle kabul edilemez bulmuştur.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde bireysel başvuruyu; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'yla AIHS ve ek protokollerinde güvence altına alınan temel haklar ve özgürlüklerinden herhangi birinin, kamu gücünün işlem, eylem veya ihmali nedeniyle ihlal edildiği iddiasıyla kanunda yer alan idari ve adli başvuru yollarının tüketilmesinden sonra başvurulacak bir hak arama yolu⁸² olarak tanımlamak mümkündür. Tanımdan da açıkça anlaşıldığı gibi bireysel başvuru hakkının kullanılabilmesi için öncelikle başvuru nedeni olan işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle iç hukuk yollarında düzenlenen idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir⁸³. Ayrıca yine tanımdan anlaşıldığı üzere bireysel başvuruda yargı mercileri tarafından yapılan yargılama faaliyetinin temel hak ve özgürlüklere aykırılık teşkil edip etmediği incelenmektedir⁸⁴.

Bireysel başvuru hakkını, temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunu AIHM'ye götürmeden önce iç hukukta başvurulacak en son kanun yolu olarak

⁷⁸ Mahmut Kaşıkçı, *Vergisel Müdahalelerde Bireysel Başvuru İncelemesinde ve Kararların İnfazı Sürecinde Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, Beta, 2020, İstanbul, s.265.

⁷⁹ 03.04.2011 tarihli ve 27894 sayılı RG.

⁸⁰ 12.07.2012 tarihli ve 28351 sayılı RG ve değişiklikler için 06.11.2018 tarih ve 30587 sayılı RG.

⁸¹ Bilgin, a.g.e., s.746.

⁸² Yunus Emre Yılmazoğlu, *Bireysel Başvuru Rehberi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s.15.

⁸³ AYMK, m.45.

⁸⁴ Yılmazoğlu, a.g.e., s.16.

tanımlayabiliriz. Bireysel başvuru hakkı herkese verilmiş bir haktır. Buna göre, AİHS ve buna ek protokollerde zikredilen hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasında bulunan herkes bunu AYM'ye götürebilecektir. Böylece AİHM'ye taşınacak temel hak ve özgürlüklerin ihlaline ilişkin davaların azalması sağlanmış olacaktır.

Bireysel başvuru, kişisel bir hakkı ihlal edilen kişi tarafından yapılabilir. Bu açıdan gerçek kişiler yanında tüzel kişiler de bireysel başvuru hakkından yararlanabilecektir. Tüzel kişilerin bireysel başvuruda bulunabilmeleri için tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edilmiş olması gerekir. Kamu tüzel kişileri açısından ise böyle bir hak söz konusu değildir⁸⁵. Çünkü bireysel başvurunun konusunu kamu tüzel kişilerin kamu gücünü kullanırken ihlal ettikleri haklar oluşturmaktadır. Bu bakımdan kamu tüzel kişilerine bireysel başvuru hakkı tanınması bu anayasal kurumun hukuki niteliği ile bağdaşmayacağı açıktır⁸⁶.

3.2.AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ EK 7 NO.LU PROTOKOLDE YER ALAN HAKLAR BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle getirilmiştir. Ancak hüküm 23/09/2012 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır. Bu tarihten itibaren herkes, kamu gücünü kullanan kişi ve kurumların neden olduğu hak ihlallerinden Anayasa'da ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden birinin ihlal edildiği iddiasıyla AYM'ye bireysel başvuruda bulunabilecektir.

Burada dikkat çeken nokta, ihlal edilmesi durumunda bireysel başvuru yoluna gidilebilecek hak ve özgürlükler, Anayasa'da ve Türkiye'nin taraf olduğu sözleşmelerde yer alan hak ve özgürlüklerle sınırlı tutulmuş olmasıdır.

Dolayısıyla ihlale konu hak ve özgürlüklerin hem Anayasa'da hem de Türkiye'nin taraf olduğu sözleşmelerde yer alıyor olması gerekmektedir. Bu itibarla Protokol'ün güvence altına aldığı haklardan herhangi birisinin ihlal edildiği iddiasının AYM önünde ileri sürülebilmesi, kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmalinin

⁸⁵ Bilgin, a.g.e., s.748.

⁸⁶ Ali Boyracı, "Vergi Hukuku'nda Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurunun Hüküm ve Sonuçları", *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler*, Yetkin Yayınevi, Ed.Yusuf KARAKOÇ, Ankara, 2022, s.157.

Protokol'ün Türkiye açısından yürürlüğe girdiği 01/08/2016 tarihinden sonra gerçekleşmesine bağlıdır⁸⁷.

Non bis in idem kuralı Anayasa'da açıkça teminat altına alınmış bir hak değildir. Bu bakımdan AYM önceki kararlarında bu kuralı Anayasa'nın 2'nci maddesi bağlamında değerlendirmiştir⁸⁸. AYM bireysel başvuru incelemesinde verdiği kararlarda ise başvuru tarihi itibarıyla Protokol'ün iç hukuk bakımından geçerliliğini araştırmıştır.

Bu araştırma sonucunda, Protokol'ün henüz yürürlüğe girmediğini tespit ederek başvurucunun mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiasını, Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kaldığı sonucuna ulaşarak konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez, bulmuştur⁸⁹.

Mahkeme bazı kararlarda da; ihlal iddiasının gündeme geldiği tarih itibarıyla Protokol'ün henüz yürürlüğe girmediğine ilişkin hukuksal neden yanında, AİHM içtihatlarına da atıf yaparak, bahse konu ilkenin sadece Protokol'ün 4'üncü maddesinde korunduğunu ve Sözleşme'de yer alan diğer maddelerin böyle bir hak vermediğini belirterek, bu tür şikayetlerin, konu bakımından yetkisinin dışında kaldığına, hükmetmiştir⁹⁰.

AYM bir başka kararında ise başvuru şirketin gerçeğe aykırı gümrük beyannamesi vermiş olması nedeniyle adına ek KDV tarhiyatı yapıldığı ve vergi cezası kesildiği ayrıca şirket yetkilileri hakkında suç duyurusunda bulunulmuş olan olayı incelemiştir. Bu olayda başvuru şirket, kendisine yüklenen fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlandığını bundan dolayı sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceğini ve bu nedenle 1982 Anayasası'nın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkelerinin gereklerinden biri olan "aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı" ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun İçtima başlıklı 15'inci maddesindeki düzenlemeye aykırı işlem yapıldığını, iddia etmiştir. Mahkeme ise olayı değerlendirerek, ilgililerin cezalandırılması amacıyla açılmış bir ceza davasıyla şirket tarafından açılmış bir vergi davası bulunduğu, ceza hukuku ve kabahatler hukukunun

⁸⁷ Yılmazoğlu, a.g.e., ss.60-63.

⁸⁸ AYM, E.2014/124, K.2015/24, 05.03.2015; AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31.05.2017; AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.07.2017.

⁸⁹ AYM, *İffet İnci Gültekin*, B.No:2013/9585, 09.03.2016, §.42; *Bülent Şakar*, B.No:2014/1517, 30.06.2016. Benzer daha fazla kararlar için bkz. Yılmazoğlu, a.g.e., s.61.

⁹⁰ Ponsetti ve Chesnel/Fransa (k.k), B.No:36855/97, 41731/98, 14.09.1999; Ruotsalainen/Finlandiya, B.No:13079/03, 16.06.2009, §59.

öngördüğü yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabildiğini, farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle “aynı suçtan” dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığını, belirterek başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.⁹¹. Mahkeme şirket adına kesilen vergi para cezasına ilişkin vergisel kabahatin koruduğu hukuksal değer ile sahte belge kullanmaktan dolayı ortaya çıkan suçun koruduğu hukuksal değerlerin farklı olduğunu ifade ederek böyle bir karar vermiş olmakla birlikte zaten vergi kabahati cezası şirket tüzel kişi adına kesilmiş buna rağmen kaçakçılık cezası ise şirket yetkilisi adına hükmolunmuş olması nedeniyle “aynı kişi” ölçütüne uymadığından non bis in idem kuralına aykırılık ortaya çıkmamaktadır.

Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı Anayasa’da açıkça düzenlenmemiş olsa da Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol hükmünün 1982 Anayasası’nın 90’ıncı maddesinin 5. fıkrası gereği usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş olması nedeniyle artık kanun hükmünde bir güvence teşkil ettiği açıktır. Dolayısıyla söz konusu güvence nedeniyle ilkenin idari makamlar ve tüm mahkemelerce dikkate alınması gerekir.

Ayrıca AYM ilkeyi en son kararlarında adil yargılanma hakkı (AY, m.36) kapsamında değerlendirerek Anayasal bir ilke olarak gördüğünü açıklamış bulunmaktadır⁹². Kamu gücünün 01/08/2016 tarihinden sonraki bir tasarrufuyla bu hakkın ihlal edildiği iddiasının idari makamlar, ilk derece mahkemeleri ve kanun yolu denetimi yapan yargı mercileri önünde ileri sürülmesine ve bir sonuç alınamazsa doğrudan AİHM’ye başvurulmasına bir engel bulunmamaktadır. Ancak AİHM’ye başvurmadan önce AYM’ye bireysel başvuru yolunun tüketilmesi gerekmektedir.

AYM tarafından bireysel başvuru konusu hakların kapsamının belirlenmesi sırasında sadece AİHS ve ek protokollerinin metinleri değil AİHM içtihatlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Zira bu husus AİHS’nin 46’ncı maddesinde; “*Yüksek Sözleşmeciler, taraf oldukları davalarda Mahkemenin vermiş olduğu kararlara uymayı taahhüt ederler.*” şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca aynı maddenin 3.

⁹¹ AYM, *ABP Gıda San.Tur. ve Tic.Ltd.Şti.* B.No:2014/72, 25.03.2015, § 22.

⁹² AYM, Ünal Gökpinar [GK], B.No:2018/9115, 27/3/2019, para.50; AYM, *Ne Bis In Idem*, 2019/4 E., 2021/78 K., 04.11.2021, para.26.

fıkrasında AİHS hükümlerinin anlamı konusunda esas olanın AİHM'nin yorumu olduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır⁹³.

3.3.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

AİHM, AİHS ve eki protokollerin yüksek Sözleşmeciler tarafından yüklediği taahhütlere uyulmasını sağlamak amacıyla Strazburg'da kurulmuştur. Bu nedenle Mahkeme “Strazburg Mahkemesi” olarak da bilinmektedir.

Mahkeme, tek yargıç, komite, daire ve büyük daire düzeninde toplanmaktadır. Komite üç yargıçtan, daire yedi yargıçtan, büyük daire ise on yedi yargıçtan oluşmaktadır.

Bireysel başvuru, AİHS'nin 34'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Sözleşme veya protokollerinde tanınan hakların Sözleşmeciler devletlerden biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkemeye başvurabilecektir. Hükümet dışı kuruluşlar, her ne şekilde olursa olsun kamu gücüne veya yetkisine sahip olmayan, devletle hiçbir organik bağı bulunmayan kuruluşlardır. Kişi grupları ise ulusal hukuka göre kurulan tüm topluluklardır⁹⁴. Dolayısıyla Sözleşme her ne kadar insan hak ve özgürlüklerine ilişkin olsa da bireysel başvuru hakkı gerçek kişi dışında hükümet dışı kuruluş ve kişi gruplarına da tanınmıştır. Ancak Sözleşme ve ek protokollerde yer alan bazı haklar sadece gerçek kişilere özgü haklardır. Bunlardan biri de “aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” hakkıdır. Örneğin bir tüzel kişiliğin bir eylemi veya ihmali bir davranışından bahsedilemez. Çünkü tüzel kişiliğe ait işler ve fiiller tüzel kişi yöneticileri, ortakları ve çalışanları tarafından bizzat yerine getirilir. Bu fiillerden dolayı bazı cezalar tüzel kişilik adına kesilse de -örneğin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve vergi ziyai cezaları gibi- vergi suçunu oluşturan fiiller bakımından ceza, 213 sayılı VUK'un 333'üncü maddesi gereği o fiili işleyen gerçek kişi adına hükmolunur. Çünkü suç bir insan davranışdır ve bu maddede yer alan hükümlerle cezalarda şahsilik ilkesine de vurgu yapılmıştır⁹⁵. Hukuk düzeni gerçek kişi dışında bazı varlıkları da kişi sıfatını haiz kılmıştır. Ancak tüzel kişilerin cezai sorumluluğu yoktur.

⁹³ Metin Baykan, *Anayasa Mahkemesine Yapılan Bireysel Başvuruların Ön İncelemesi ve Kabul Edilebilirliği*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s.167.

⁹⁴ İnci Solak Akman, *Vergi Mahremiyeti İhlali*, A.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012, ss.22-24.

⁹⁵ Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2022, s.28.

Tüzel kişilerin, ne hareket ne de kusur yetenekleri mevcuttur⁹⁶. Bunu destekleyen hüküm 5237 sayılı TCK'nın 20'nci maddesindeki, *“Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.”* düzenlemesidir. Buna göre, ancak gerçek kişiler suçun faili olabilir ve ancak gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir⁹⁷. Daha açık ifade edecek olursak, vergi suçu ve vergi kabahatinin aynı fiil ile bir tüzel kişi tarafından işlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ilkenin ihlal edildiği iddiasını oluşturacak bir durumun ortaya çıkması mümkün olmadığından böyle bir bireysel başvuru da söz konusu olmayacaktır⁹⁸.

Nitekim Mahkeme, Isaksenn/Norveç başvurusunda, başvuru ve sahibi olduğu şirket hakkında verilen vergi dolandırıcılığı ve vergi ziyai cezalarından mahkumiyetin ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesinin ihlali iddiasını incelemiş ve kabul edilemez, bulmuştur⁹⁹. Keza olayda bir ceza başvurusuna diğer ceza ise tüzelkişiliğe verilmiştir. Dava konusu vakada Mahkeme, iki ayrı hukuki kişilik söz konusu olduğundan mükerrer ceza yasağının ihlali yoktur, kararı vermiştir.

⁹⁶ Veli Özer Özbek, *Ekonomi Ceza Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s.69.

⁹⁷ Özbek, a.g.e., s.70.

⁹⁸ Tüzel kişi adına TCK kapsamında yaptırım olarak güvenlik tedbirleri uygulanabilir ve 213 sayılı VUK açısından da vergi kabahatine bağlı idari para cezası yaptırımı uygulanabilir.

⁹⁹ Geir Isaeksenn/Norveç, B.No:13596/02, 02.10.2003.

İKİNCİ BÖLÜM

NON BIS IN IDEM KURALI, HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAZI ÜLKELERİN MEVZUATININ KURAL YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1.HUKUKTA YER ALAN TEMEL İLKELER

Hukukta yer alan temel ilkelere geçmeden önce hukuk ve ilke tanımlarına değinmek gerekmektedir. Hukuk; toplum sistemlerinin demokratik, ekonomik, ticari ve sosyal kurallarının altyapısını oluşturan sistemdir¹⁰⁰. İlke ise ilgili olduğu alanda veya konuda yön verici genel kural, temel kuraldır¹⁰¹. Bu çerçevede, hukuk ilkesi veya bir diğer deyimle hukuk normu; “*belli bir hukuksal ilişkiyi düzenlemek üzere devlet tarafından belli bir biçimde çıkartılan ve yaptırım gücüyle kuvvetlendirilen kural*” olarak tanımlanabilir¹⁰². Bu çerçevede tanımlayacak olursak hukukun temel ilkeleri, ülkelerin iç hukuklarında yer alan ve uyulması gereken hukuki esaslardır¹⁰³.

Hukukun temel ilkeleri, yazılı ve yazılı olmayan ilkelere oluşmaktadır. Yazılı olmayan temel hukuk ilkeleri, yazılı hukuk ilkelerinden daha önce ortaya çıkmış ve yazılı hukuk ilkelerine kaynak teşkil etmişlerdir¹⁰⁴. Yazılı olmayan hukukun genel ilkeleri, yasada yer alıyor gibi değer taşır ve aksi bir düzenleme yok ise yürütme organını ve idari makamları bağlar¹⁰⁵. Bu ilkelerin, evrensel ilkeler olarak tüm insanlık için geçerli olduğu kabul edilir¹⁰⁶. Keza Birleşmiş Milletler Şartı’nın ayrılmaz bir parçası olan Uluslararası Adalet Divanı Statüsü’nün 38’inci maddesine göre farklı ulusal hukuk sistemlerinde kabul edilen hukukun genel ilkeleri, uluslararası hukukun kaynaklarından biridir¹⁰⁷. Dolayısıyla Uluslararası Adalet Divanı önüne gelen uyuşmazlıklarda, çözüm noktasında, hukukun temel ilkelerini de dikkate almak zorundadır. Bu husus doktrinde tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Kimi yazarlar, hukukun temel ilkelerini uluslararası hukukun şekli kaynaklarından biri olduğunu kabul ederken kimi yazarlar bunu reddederek hukukun temel ilkelerinin sadece maddi kaynak olduğunu kabul etmekle yetinmektedirler. Bu iki kabul şeklinde önemli farklılıklar

¹⁰⁰ Faruk Eczacıbaşı, *Daha Yeni Başlıyor*, Koç Üniversitesi Yayını, Yayın No:155, 2018, s.120.

¹⁰¹ Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.17.

¹⁰² Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınevi, Aralık 2017.

¹⁰³ Turgut Tarhanlı, *Avrupa Düzeni ve Anayasal Düzen İlişkisinde Hukukun ve Yargıcın İşlevi*, Bülent Tanör Armağanı, Legal Yayıncılık, 1.Bası, İstanbul, 2004, s.688.

¹⁰⁴ Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2009, s.109.

¹⁰⁵ Candan, a.g.e., ss.17-18.

¹⁰⁶ Mehmet Emin Artuk vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, 2009, s.109.

¹⁰⁷ Şeyma Cebeci, *Türk Ceza Hukuku Bağlamında Ne Bis In Idem İlkesi*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s.17.

vardır. Şöyle ki uluslararası uyuşmazlıkların çözümünde eğer olaya uygulanacak uluslararası teamül veya anlaşma hükmü yoksa olayın çözümünde hukukun temel ilkelerine başvurulabilirken, bu ilkelerin maddi kaynak olduğunu kabul eden yazarlara göre ise hukukun temel ilkeleri ancak şekli kaynakların temelini oluşturabilirler ve sadece alınan kararları veya uygulanan hükümleri destekleyici mahiyette kullanılabilirler. Buradaki tartışma esasen hukukun temel ilkeleri ile hukuk kuralları kavramının farklı tanımlanmalarından kaynaklanmaktadır. İlke, yukarıda açıkladığımız gibi kuralların teorik temellerini oluşturur. Bu nedenle ancak yorum aracı ve destekleyici bir unsur olarak kullanılabilir. Kural ise bağlayıcıdır, doğrudan doğruya uyulması gereken esasları içerir¹⁰⁸. AİHS gereğince ek protokol ile çıkarılan hukukun temel ilkelerinden biri olan non bis idem ilkesi, “kural” niteliğini haiz olmuştur. Dolayısıyla hukukun temel ilkelerinin, doğrudan doğruya uyuşmazlıkların çözümünde kullanılabilecek bir kaynak niteliğini haiz olduklarında artık bu ilkelerden -bu farkı ortaya koymak açısından- “kural” olarak bahsetmek gerekir. Çalışmada bu noktaya vurgu yapmak amacıyla non bis in idem ilkesi yerine “kuralı” kavramı tercih edilmiştir.

1.1.CEZA HUKUKU VE MUHAKEME HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER

Ceza hukukunun temel ilkeleri, Anayasa’da yer almaktadır. Nitekim 1982 Anayasası’nın 2, 9, 10, 11, 38 ve 138’inci maddeleri, ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukuku alanında uyulması gereken temel ilkelere yer vermektedir.

Bu bahsedilen temel ilkeler, hukuk devleti ilkesi ve insan haysiyetinin dokunulmazlığı gibi kaynağını anayasadan alan ilkeler yanında, kusur ilkesi gibi yazılı olmayan ilkeler ve muhakemenin bütün evrelerinde dikkate alınan ilkelerden, sadece soruşturma evresinde veya kovuşturma evresinde dikkate alınan ilkelerden oluşmaktadır.

Bilindiği üzere, hukuk devleti ilkesi anayasal bir ilkedir. Bu ilkenin ifade ettiği, insan haklarını gerçekleştirecek, adaleti ve hukuk güvenliğini sağlayacak devlet anlayışıdır¹⁰⁹.

Hukuk devleti ilkesini ceza hukuku alanındaki ilkeler bakımından değerlendirecek olursak içerisinde iki ilke barındırmaktadır: Bu ilkeler; orantılılık ve ikincillik ilkeleridir. Orantılılık ilkesi, ceza işleminin yapılmasıyla sağlanacak toplumsal

¹⁰⁸ Cebeci, a.g.e., ss.18-19.

¹⁰⁹ Veli Özer Özbek vd., *Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler*, Seçkin Kitapevi, 8.Baskı, Ankara, 2017, s.53.

faidanın, bu cezanın uygulanmasıyla ortaya çıkabilecek zararın birbiriyle orantılı olmasına dikkat edilmesi anlamını taşımaktadır. İncicilik ilkesi ise ceza hukukunun en son başvurulması gereken işlemleri göstermesidir. Eğer diğer hukuk işlemleri yapılabiliyorsa ceza hukuku işlemine başvurulmamalıdır¹¹⁰. Bu ilkeyle devletin cezalandırma yetkisi sınırlandırılarak, mümkün olduğunca, bireysel özgürlüklere müdahale edilmemesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Tüm cezalar az veya çok bir hak kaybına yol açmaktadır. Ancak ceza hukuku yaptırımları doğrudan doğruya bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, ceza hukuku yaptırımlarına “son çare” olarak başvurulmalıdır. Ceza hukukunda bu ilke ultima ratio (son çare ilkesi) olarak geçmektedir¹¹¹.

İnsan haysiyetinin dokunulmazlığı ilkesi, insanın nesne olmadığını aksine haklara ve ödevlere sahip bir hukuk kişisi olduğunu ifade eder. Bunu sağlayacak ve koruyacak olan devlettir¹¹². Bu ilkeye aynı zamanda, insanlık ilkesi¹¹³ de denilmektedir.

Kusur ilkesi, yazılı olmayan hukuk ilkelerinden biridir. Bu ilke, kişinin hukuka aykırı davranışlarını özgür iradesiyle yapması durumunu belirtir¹¹⁴. Bu ilkeye, “nulla poena sine culpa” yani kusursuz ceza olmaz ilkesi de denilmektedir. Bu ilkeye, hukukumuzda; AYM’nin içtihatlarında ve öğretide cezaların şahsiliği ilkesinin yorumuyla ulaşılmıştır¹¹⁵.

Hukukta yer alan temel ilkeler, bazen bir hak bazen dikkate alınması gereken bir kural olarak belirtilir. Muhakemenin bütününe ilişkin ilkeler ve haklar; adil yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, meram anlatma ilkesi, masumiyet karinesi, savunma hakkı, susma hakkı, tercüman yardımından yararlanma hakkı, hak arama hakkı, başvurma hakkı, maddi gerçeğin araştırılması ilkesi gibi ilkeler ve haklardır.

Soruşturma aşamasında dikkate alınması gereken ilkeler ise gizlilik-yazılılık ilkesi, araştırma ve kamu davasını açma mecburiyeti ilkesi ve kamu yararı ilkesidir¹¹⁶. Kovuşturma aşamasında dikkate alınması gereken ilkeler ve haklar ise kanunilik ilkesi,

¹¹⁰ Özbek vd., a.g.e., s.53.

¹¹¹ Neslihan Göktürk vd., *Ceza Hukukuna Giriş*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2476, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1447, Eskişehir, Mayıs 2012, s.5.

¹¹² Özbek vd., a.g.e., s.54.

¹¹³ Mustafa Özen, *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.19.

¹¹⁴ Bahri Öztürk- Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, 2011, Ankara, s.49.

¹¹⁵ Candan, a.g.e., s.77.

¹¹⁶ Özbek vd., a.g.e., s.64.

ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, cezaların bireyselleştirilmesi ilkesi, aynı fiilden dolayı iki kere yargılama olmaz ilkesi¹¹⁷ ve sanığın duruşmada bulunma hakkı'dır¹¹⁸.

Bir ülkedeki hukuk sistemi, yukarıda bazılarından bahsettiğimiz evrensel hukuk değerleri ve ilkeleriyle ne kadar uyumlu ise o kadar meşrudur¹¹⁹. Evrensel hukuk değerleri ve ilkelerinin önemli bir özelliği, zamana ve mekâna bağlı olmamalarıdır¹²⁰. Dolayısıyla her olaya uygulanabilirler. Hukuka bilimsellik özelliğini kazandıracak olan da hukukun dayandığı bu temel ilkeler itibarıyla nesnellik ve evrensellik niteliğini haiz olmasıdır¹²¹.

1.2. VERGİ CEZA HUKUKU ALANINDA YER ALAN İLKELER

Danıştayın görüşü, idari nitelikteki vergi suç ve cezaları bakımından da ceza hukukunun temel ilkelerinin uygulanması gerektiği, şeklindedir¹²². Bu bakımdan, her bir evrensel ilkenin idari yaptırımlarda uygulanabilir olup olmadığına bakılması ve nitelik itibarıyla uygun ise bu ilkeye uyulması gerekir. Örneğin “susma hakkı” (right to silence) bir ceza hukuku ilkesidir. Bu ilke, kişilerin kendilerinin suçlanmasında kanıt olabilecek bilgi ve belgeleri vermeme, kendini suçlamama hakkıdır. Türk vergi hukukunda bu ilkenin uygulama alanı bulması zordur¹²³. Çünkü 213 sayılı VUK’a göre ödenen verginin doğruluğunu araştırmak amacıyla¹²⁴ mükelleflerden bilgi ve belge talep edilmekte bu bilgi ve belgenin verilmemesi durumunda cezai işlemler uygulanmaktadır. Bu cezalar, özel usulsüzlük cezası olabileceği gibi -defter ve belgelerin gizlenmesi fiilinde olduğu gibi- kaçakçılık suçu ve cezası da olabilmektedir¹²⁵. Ancak son zamanlarda, idari yaptırım alanında, AİHM’nin kesinleşmiş kararlarında¹²⁶ da bazı ceza hukuku alanında yer alan ilkelerin (adil yargılanma hakkı, non bis in idem ilkesi gibi) idari cezalarda da arandığını görmekteyiz. Bu itibarla AİHM kararlarından içtihat haline

¹¹⁷ Bu kural, 1589 tarihli *Sperry's Case* davasında açıklığa kavuşturulmuştur. Kararın metni için bkz: <http://www.commonlii.org/uk/cases/EngR/1572/374.pdf>, (Erişim Tarihi:25.05.2018).

¹¹⁸ Özbeke vd., s.64.

¹¹⁹ Ahmet Gürbüz, “Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15-16, Sayı:22-23-24-25, Yıl:2010-2011.

¹²⁰ Georg Simmel, Problems of the Philosophy of History, An Epistemological Essay, *Free Press*, New York, s.129.

¹²¹ Gürbüz, a.g.e., s.8.

¹²² D.4.D., 20.01.1992, E.1991/1687, K.1992/112; D.4.D., 16.10.2000, E.1999/2288, K.2000/4079, D.9.D., 25.06.1993, E.1992/4546, K.1993/2826.

¹²³ Bu konuda farklı bir değerlendirme için bkz. Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2005, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-susma-hakki-vuk-359-a-2-nin-anayasaya-aykirliligi-sorunu-3576>, (Erişim Tarihi:07.05.2021).

¹²⁴ 213 sayılı VUK, m.134.

¹²⁵ 213 sayılı VUK, mük.355 ve 359.m.

¹²⁶ İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin kendini suçlamama hakkı ile ilgili Funke ve Allen kararları için bkz. Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, 2006, ss.142-146.

gelmiş olanların AİHS ve eki Protokollerin düzenlemeleriyle bütünleştiği ve içtihatların gerek idare gerekse idari yargı tarafından kabul edilmesinin bir zorunluluk haline gelmiş olduğunu belirtmek gerekmektedir¹²⁷.

2. NON BIS IN IDEM KURALI

Öncelikle kuralın tanımının net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Bunu yaparken kuralın geçmişte hangi ortamda doğduğunun bilinmesi, kuralın yorumlaması açısından kuralın tanımında dikkat çeken noktaların ortaya konulması, kuralın tam olarak neyi yasakladığını veya neyi yasaklamadığını belirlemek bakımından da önem arz etmektedir.

2.1. TANIM

Non bis in idem kuralının uygulandığı dönem Roma hukuku¹²⁸ ve Kilise hukukunun geçerli olduğu zamana kadar gitmektedir¹²⁹. Non bis in idem kuralına bilinen en eski atıf, Demosthenes'in "yasaların aynı kişinin aynı konuda iki kez yargılanmasını yasakladığı" gerekçesiyle yaklaşık MÖ 355'te yapılmış olduğu kabul edilmektedir. İlke, Justinianus'un Corpus Juris Civilis'inde tekrar ortaya çıkmıştır. Dini non bis in idem kuralı (doğal hukukun bir ilkesi olarak), Aziz Jerome'un Nahum Peygamberi hakkındaki yorumuna dayanmaktadır: "*Çünkü Tanrı aynı suçu iki kez yargılamaz*". Ortak hukuktaki karşılığı olan çifte yargılamaya karşı korumanın, örf ve adet hukukunun kendisi kadar eski olduğuna inanılmaktadır¹³⁰.

İlke, iki kere anlamına gelen Latince "bis" ve aynısı, tıpkısı anlamına gelen Latince "idem" kelimelerinden oluşmakta ve bütün olarak "aynı şey için ikincisi olmaz" anlamına gelmektedir¹³¹. Justinian'ın Digest'inde de non bis in idem kuralının tanımlanmış olması, ilkenin ne kadar köklü bir hukuk kuralı olduğunu ortaya koymaktadır¹³².

İngiliz teamül hukukunda, "double jeopardy" (çifte cezalandırma/yargılama) olarak adlandırılan non bis in idem kuralı, uygulamada ilk kez 1201 yılında görülmüştür. Kıta Avrupası hukukunda non bis in idem'in ilk olarak düzenlendiği 13. yüzyıl tarihli

¹²⁷ Candan, a.g.e., ss.52-53.

¹²⁸ Jay A. Sigler, "A History of Double Jeopardy", *The American Journal of Legal History*, Vol. 7, 1963, ss. 283-309, <https://www.jstor.org/stable/844041>.

¹²⁹ Arturo Rocco, *Trattato della cosa giudicata come causa di estinzione dell'azione penale*, Roma, 1932.

¹³⁰ Willem Bastiaan van Bockel, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, 2009, s.1.

¹³¹ Karabel, a.g.e., s.3.

¹³² Digest 48.2.7.2: "*Yalı, bir suçtan beraat etmiş kişinin tekrar aynı suçtan yargılanmasına izin vermemelidir...*", Tam metin için bkz: http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/D48_Scott.htm#II, (Erişim Tarihi:04.11.2018).

yazılı belge ise İspanyollara aittir. Ancak ilke ilk kez anayasal bir düzenleme olarak Amerikan Anayasası'nda 1971 yılında yapılan değişiklikle yer almıştır.

20. yüzyıla gelindiğinde, non bis in idem kuralı artık uluslararası hukukun bir parçası haline gelmiştir. İlke, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ek 7 No.lu Protokol'de, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin 14/7'nci maddesinde, Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü'nün 20'nci maddesinde, Ceza Yargılamalarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi'nin 53'üncü maddesinde, Ceza Kovuşturmalarının Aktarılmasına Dair Avrupa Sözleşmesi'nin 35'inci maddesinde, Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi'nin 9'uncu maddesinde, Schengen Uygulama Antlaşması'nın 54'üncü maddesinde, Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8/4'üncü maddesinde ve Avrupa Birliği Temel Haklar Sözleşmesi'nin 50'nci maddesinde özel olarak tanınmış ve bu sayede ilkeye uluslararası nitelik kazandırılmıştır¹³³.

Bu ilkenin çıkış gerekçesi, cezanın kişi üzerinde sürekli Demoklesin kılıcı gibi durmasının kişi üzerinde yaratacağı acıyı bertaraf etmektir¹³⁴. Bu nedenle, bir kişi hakkında bir fiilden dolayı soruşturma veya kovuşturma yapılırken aynı kişi hakkında aynı fiilden dolayı başka bir soruşturma veya kovuşturma açılmamasını ifade eder¹³⁵.

Bu açıdan, ilkenin hem hukuki güvenlik ilkesi hem de adalet ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıktığını söylemek mümkündür¹³⁶. Bu ilke, genel olarak yukarıda zikredildiği gibi ulusal alanda kabul görmüş bir ilke olmakla beraber ilkenin ikili veya çok taraflı antlaşmalarla veya devletlerin kendi iç mevzuatlarında yapacakları değişikliklerle uluslararası alanda da geçerlik kazanması sağlanabilmektedir. Bu şekilde, bir kişi hakkında bir ülkede bir fiil dolayısıyla yargılama yapılmış ve sonuçlanmış ise aynı kişi ve fiilden dolayı başka bir ülkede yargılama yapılmasının önüne geçilmesi de mümkün olacaktır.¹³⁷

Kural olarak yargı kararları, yargı makamlarının önüne gelen dava konusu uyuşmazlıkları sonsuza dek kesin bir hükme bağlar¹³⁸. Bu kural, bir fiil hakkında geçmişte yapılan bir yargılama sonucunda kesinleşen bir hüküm varsa bunun, daha

¹³³ Şarbak, a.g.m., s.11.

¹³⁴ Mustafa Özen, "Non Bis In Idem İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIV, Sayı:1, 2010, ss.389-417.

¹³⁵ Özen, a.g.e., s.51.

¹³⁶ Durmuş Tezcan vd., *Uluslararası Ceza Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2014, s.102.

¹³⁷ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, 2010, s.820.

¹³⁸ Feridun Yenisey vd., *Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınları, 16.Bası, 2008, İstanbul, s.59.

sonra aynı fiil hakkında yeniden yargılama yapılmasına engel olacağını ifade eden “kesin hüküm” (res judicata) olmasıdır. Bu ilke, non bis in idem kuralının da temelini oluşturur¹³⁹. Bu ilkeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan diğer ilke ve haklar ise mahsup ilkesi, serbest dolaşım hakkı ve orantılılık ilkeleridir.

Bu anlamda, non bis in idem kuralı, adil yargılama ilkesinin bir sonucu olarak, hukuka aykırı bir fiil dolayısıyla yargılanmış ve bu yargılama sonucunda ceza almış veya beraat etmiş olan bir kişinin, tekrar yargılanmasının belki yeni bir cezayla mahkum edilmesini ve bunun yaratacağı adaletsizliği ortadan kaldırmak ve kişi aleyhine hukuka aykırı fiille orantısız bir şekilde ceza almasına sebep olmasına engel olmak amacıyla yasaklanmasıdır¹⁴⁰.

Türk hukukunda ilkeye ilk olarak Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nda (CMUK) değişiklik yapan 1916 sayılı Kanun’la getirilen (1973 yılında) CMUK 253/3’üncü madde hükmünde yer verilmiştir. Daha sonra ilke son halini 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun (CMK) 223’üncü maddesinde almıştır¹⁴¹: “*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.*”

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun (HMK) 114’üncü maddesinde dava şartları arasında; aynı davanın, daha önceden açılmış ve halen görülmekte olmaması ile aynı davanın daha önceden kesin hükme bağlanmamış olması sayılmıştır. Yani, derdestlik ve kesin hüküm şeklinde ifade edilebilecek dava şartları, non bis in idem kuralının bir yansımasıdır.

Görüldüğü gibi non bis in idem kuralı gerek ceza muhakemesi gerekse hukuk muhakemesinin temel ilkelerinden birisi olarak her iki düzenlemede de yer almaktadır. Nitekim non bis in idem kuralının temel amacı, kesin bir hükümle sonuçlanmış bir cezai yargılamanın tekrarlanması yasaklamaktır. Aksi durumda hukuk güvenliği ortadan kalkacağı için kişiler üzerinde olumsuz etkiler yaratacaktır. Bu da kişilerin adalete olan güvenini sarsacaktır.

¹³⁹ ABD Yüksek Mahkemesi, Brown - Felsen Davası, 442 U.S. 131 (1979): “...*Res judicata (res iudicata)*, mahkeme kararlarının kesinliğini güvence altına alır.”; Özen, a.g.m., s. 390.

¹⁴⁰ Hakkı Demirel, “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. IX, 1952, Sayı:1-4, s.314.

¹⁴¹ Şarbak, a.g.m., s.12.

2.2.LİTERATÜRDE NON BIS IN IDEM KURALI

Kuralın literatürde farklı tanımlarının yapıldığı görülmektedir. Bir kısım yazarlar, kuralı sadece ceza hukukunun bir ilkesi olarak değerlendirmekte ve idari yaptırımlara uygulanamayacağını savunmaktadır¹⁴². Bir kısım yazarlar ise kuralın genel bir hukuk ilkesi olduğunu, bu nedenle hem ceza davalarında hem de idari dava konusu olan idari yaptırımlarda uygulanması gerektiğini ifade etmektedir¹⁴³.

Kuralın farklı tanımlamalarına göre görüşlerin farklı farklı olduğu görülmektedir. Eğer kural, aynı fiilden dolayı iki kez cezalandırılmama olarak tanımlanırsa, tanımdaki fiilin tanımıyla cezanın tanımına göre kavram farklı bir uygulama alanı bulmaktadır. Eğer tanımdaki ceza kavramının idari yaptırımları da içerdiğini kabul edersek o zaman tek bir fiille hem adli ceza hem de idari ceza verilemeyeceği savunulacaktır. Eğer ceza kavramının sadece adli cezaları kavradığını, idari yaptırımların ceza mahiyetinde olmadığını söylersek bu durumda aynı fiille hem adli ceza hem de idari ceza (yaptırım) uygulanması ilkeye aykırı bulunmayacaktır¹⁴⁴. Bunun yanında, paralel yürütülen davalar da ilkeye aykırı bulunmayacaktır. Tanımda eğer aynı fiilden dolayı bir kişinin bir kereden fazla yargılanamayacağını söylersek bu durumda sonuçlanan bir davadan sonra aynı kişi için aynı suçtan dolayı yeni bir dava açılmayacağı savunulacaktır¹⁴⁵.

Tanımda geçen “aynı suç” kelimesi de bazı yazarlar tarafından “aynı eylem” veya “davranış” olarak tanımlanırken bazı yazarlar tarafından “aynı fiil” kavramı kullanılmaktadır¹⁴⁶. Bu da ilkenin kullanım alanını etkileyen önemli bir husustur.

Diğer taraftan doktrinde farklı hukuk disiplinlerinin korudukları hukuki yararlar, unsurlar, uygulanması gereken usuller, amacı ve neticesi farklı olduğu için non bis in idem kuralının bu açıdan mutlak olarak uygulanmaması gerektiği de ifade edilmektedir¹⁴⁷.

¹⁴² Sami Sıddık Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, 1960, s.868, Özay, a.g.e., s.64; Lütfi Duran, *İdare Hukuku Meseleleri*, İ.Ü. Yayınları No:1080, Hukuk Fakültesi Yayın No:200, İstanbul, 1964, s.610; Metin Günday, *İdare Hukuku*, İmaj Kitapevi, 2017, s.548; Yücel Oğurlu, “Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu “Ne Bis In Idem” Kuralı”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.52, Sayı:2, 2003, s.104.

¹⁴³ Ali Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.48; Hans Heiner Kühne, *Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.112; Karabel, a.g.e., s.1.

¹⁴⁴ Yavuz Nazaroğlu, “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri”, *DD*, Sayı:14-15, 1974, s.104; Fatih Selami Mahmutoglu, “İdari Para Cezasını Gerektiren Eylemler Yönünden Yargılama Rejimi”, *İÜHFM*, C.LV, Sayı:1-2, İstanbul, 1996, s.155.

¹⁴⁵ Şarbak, a.g.m., s.3.

¹⁴⁶ Mahkemenin dinamik ve evrimsel yorum yapmasının bir sonucu olarak kavramlar Sözleşmenin amacına uygun olarak değişebilmektedir.

¹⁴⁷ Doğmuş, a.g.m., s.84.

Dolayısıyla, hukuki menfaati farklı olmak kaydıyla, ilgili kişinin aynı fiili nedeniyle ceza davasının yanında özel hukuk davası veya idari dava açmasında, kurala engel bir durum bulunmadığı iddia edilmektedir¹⁴⁸.

Bazı yazarlar tarafından aynı kanuni düzenleme içerisinde aynı suç için hem adli ceza hem de idari para cezası uygulanması eğer suçların hem maddi hem de manevi unsurları aynı değilse kuralla çelişkili olmadığı savunulmaktadır.

Bu görüşü savunanlara göre örneğin vergi kaçakçılığı suçu maddi unsur olarak vergi kaçırma ve hazineye zarar vermeyi gerektiriyor, ancak vergi ziyayı maddi unsur olarak yalnızca eksik vergi ödemeyi yeterli buluyorsa ortada aynı suçun bulunmaması dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun karşılığında adli cezanın, vergi ziyayı karşılığında idari cezanın uygulanması non bis in idem kuralına aykırı olmayacaktır¹⁴⁹.

Vergi kaçakçılık suçunda amaç vergi kaçırmak suretiyle ya hiç vergi ödememek ya da mümkün olduğunca az ödemektir. Her ne kadar bazı vergi kaçakçılık fiillerinde vergi ziyayı ortaya çıkmayabilirse de burada “varsayılmış (mefruz) vergi ziyayı” kabul edilerek bunlar vergi kaçakçılık fiilleri arasına konulmuştur. Örneğin yasal defter ve belgelerini incelenmek üzere müfettişe ibraz etmeyen bir mükellefin fiilinde vergi ziyayı ortaya çıkmaz. Mükellefin fiili doğrudan doğruya vergi kaybına yol açan bir fiil değildir. Ancak yasal defter ve belgelerini ibraz etmediğinden defter kayıtlarını inceleyemeyen, belgeleri de göremeyen vergi müfettişi mükellefin yüklenim KDV’lerini defterlere kaydedilmemiş ve belgelere de dayanmıyor varsayımından hareket ederek vergi ziyayı cezasını üç kat olarak kesecektir. Bunun gerekçesi, mükelleflerin, kamu yararına denetim yapan vergi müfettişinin görevini yapmasına engel olacak eylemlerden kaçınmasını sağlamaktır. Dolayısıyla her iki yaptırım ile korunmak istenen kamu yararı burada devletin ekonomik yararlarıdır¹⁵⁰. Aynı şekilde Bakanlık ile anlaşması olmadan belge basanların fiilinde de bir vergi ziyayı ortaya çıkmaz. Ancak kanun koyucu burada da vergi ziyayı tehlikesi gördüğü için fiili kaçakçılık fiilleri arasında saymıştır¹⁵¹.

Görüldüğü gibi fiil tek, kesilen cezalar ise hem adli ceza hem de idari cezadır. Dolayısıyla bu, tek fiille işlendiğinde, hem vergi kaçakçılık suçunun hem de vergi ziyayı

¹⁴⁸ Doğmuş, a.g.m., s.85.

¹⁴⁹ Ulusoy, a.g.e., s.118.

¹⁵⁰ Sahir Erman, *Vergi Suçları*, İstanbul, 1988, s.4. Ayrıca bkz. Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, 5.Baskı, Ankara, 2022, ss.20-21.

¹⁵¹ 213 sayılı VUK, m.359/c.

cezasının maddi unsuru olmaktadır. Manevi unsur ise denetimde ortaya çıkabilecek muhtemel vergi tarhiyatlarından ve cezalardan kurtulma çabasıdır. Bu husus dördüncü bölümde detaylı bir şekilde incelenecektir.

Burada sadece şu noktaya dikkat çekmek gerekmektedir: Mahkeme kararlarında ve ilkenin yer aldığı 7 No.lu ek Protokol’de “aynı suç” kavramı geçiyor olsa da karar verme noktasında yapılan açıklamalarda bu ifade değil “aynı fiil” kavramı dikkate alınmaktadır. Çünkü “aynı suç” ifadesi suçun ve cezanın daha karmaşık bir tanım ve unsurlar içermesi nedeniyle karar vermeyi zorlaştırmaktadır. Oysaki “aynı fiil” ifadesi daha net olarak açıklanabilmektedir. Bu itibarla ilkede geçen “aynı suç” kavramının ifade ettiği anlamın AİHM’nin kavramı açıklayış biçimine uygun olarak “aynı fiile bağlı suç” olduğunun bilinmesi gerekir. AYM’nin en son kararında da ilke açıklanırken “aynı fiil” kavramı kullanılmıştır¹⁵².

Çoğunlukla ve özellikle son zamanlarda, doktrinde non bis in idem kuralı olarak idari cezalar için de kabul edilmekte olup kişiye aynı kabahati nedeniyle birden fazla idari ceza uygulanmasının bu ilkeyi ihlal edeceği ifade edilmektedir¹⁵³.

Bilindiği üzere 5326 sayılı KK’nın genel hükümleri, diğer kanunlarda yer alan idari yaptırım uygulanmasını gerektiren fiiller için de geçerli olmak üzere ihdas edilmiştir. Keza Kanun’un 15’inci maddesinde de non bis in idem kuralına uyan bir düzenleme yapılmıştır. Bu maddede yer alan hükme göre, tek bir fiille hem kabahat hem de ceza işlenirse kabahat için ceza verilmeyecek sadece suç için ceza verilebilecektir. Eğer suç için ceza verilemeyecekse, ancak o zaman kabahat için ceza verilmesi öngörülmüştür¹⁵⁴.

Bununla birlikte, bu madde hükmünü vergi kabahat ve suçlarında uygulamak mümkün değildir. Çünkü 5326 sayılı KK genel kanun niteliği taşımaktadır. Hukuk tekniği bakımından özel kanunun öncelik taşıması sebebiyle, 213 sayılı VUK’da yer alan özel düzenlemeler uygulanmak durumundadır. 213 sayılı VUK’un özel bir düzenlemesi mevcuttur. 359’uncu maddenin son fıkra hükmüne göre kaçakçılık suçunu işleyenlere hem hapis cezası verilecek hem de ziyaa uğratılan vergi için vergi ziyai cezası kesilecektir. Dolayısıyla non bis in idem kuralına göre yaptırımlarını düzenleyen

¹⁵² AYM, *Ne Bis In Idem*, para.31.

¹⁵³ Doğmuş, a.g.m., s.83.

¹⁵⁴ Belber, a.g.m., s.578.

5326 sayılı KK'nın vergi kabahatleri bakımından genel hükümleri, ancak 213 sayılı VUK'da bir düzenleme yoksa uygulanacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere; hukukun temel ilkelerinden birisi olan non bis in idem kuralı, bir kişinin aynı fiilden ötürü, ancak bir kez yargılanıp cezalandırılmasıdır. Bazı yazarlar tarafından bu ilkenin, aynı eylem ya da davranıştan dolayı birden fazla kovuşturulmama ve yargılanmama hakkı olarak tanımlandığı görülmektedir¹⁵⁵. İlkeyi, aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmaması veya hüküm verilmemesi olarak tanımlayan yazarlar da vardır¹⁵⁶.

İlkenin uluslararası sözleşmelerde de farklı kullanıldığı görülmektedir. Örneğin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokol'de, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'de ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda ilkenin tanımlanmasında “aynı suç” (same offence) kavramı kullanılırken Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'nde “aynı sebep” (same cause), Schengen Konvansiyonu'nda “aynı fiil” (same act), Roma Statüsü'nde “hareket” (conduct), kavramları tercih edilmiştir.

AİHM de kuralın tanımında geçen aynı suç kavramını açıklarken önce temel unsurları aynı olan suçlara “aynı suç” demiş daha sonra “önemli ölçüde aynı” ya da “özünde aynı” olaylardan kaynaklanan fiilleri aynı fiil ve aynı suç olarak değerlendirmiştir¹⁵⁷.

Bize göre ise non bis in idem kuralı gereği bir kişi hakkında önemli ölçüde aynı veya özünde aynı olaylar nedeniyle iki farklı ceza yargılaması yapılmış ve bu yargılamalar birbiri ile bağlantısız bir şekilde ve herhangi bir etkileşim olmadan yürütülmüşse bu yargılama sonucunda mahkemelerden biri tarafından kesin karar verildiğinde artık aynı kişi hakkında yeni bir yargılama yapılamaz, ceza verilemez, aynı anda yürüyen diğer yargılama işlemine devam edilemez.

2.3.YARGI KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI

Öncelikle AYM'nin ilkeyi nasıl değerlendirdiğine bakacak olursak non bis in idem kuralını önceki kararlarında hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel

¹⁵⁵ Erdener Yurtcan, *CMUK Şerhi*, C.4, Alfa Yayınları, s.19. Ayrıca İl Han Özay, *İdari Yaptırımlar*, İ.Ü. Yayın No: 3326, Hukuk Fakültesi Yayın No:691, İstanbul, 1985, s.35.

¹⁵⁶ Altan Rençber, “Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, https://hukuk.marmara.edu.tr/dosya/huk/ÖĞRENCİ/HUKUKUZEM/19-20/BAHAR/ticari_ceza/Rençber%2C%20Ne%20Bis%20In%20Idem%20İlkesi%20Bağlamında%20Vergi%20Suç%20ve%20Kabahatlerinin%20Değerlendirilmesi.pdf?_t=1590354178, (Erişim Tarihi:18.05.2021).

¹⁵⁷ Feruzan Şenol, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler (Makaleler)*, Ed.Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, ss.209-217.

ilkelerinden biri olarak değerlendirdiğini görüyoruz¹⁵⁸. Dolayısıyla AYM'ye göre non bis in idem öteden beri hukuk devleti ilkesiyle bağlantılı olan anayasal ilkelerden biridir.

Mahkeme ilkeyi, “hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkelerinden biri” şeklinde tanımlamıştır. Ancak Mahkeme ilkenin mutlak olmadığını ve konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilebileceğine karar vermiştir¹⁵⁹. Bu nedenle, idari para cezası yanında ayrıca ceza yaptırımıyla da cezalandırılmalarını öngören kuralı Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.

AYM non bis in idem ile ilgili başka bir kararında¹⁶⁰ idari bir süreç olan vergi incelemesi sonucunda bir vergi cezası verilmesi ve bu cezaya sebep olan fiilden dolayı yürütülen adli süreç neticesinde hapis cezasına hükmedilmesinin, hukuk disiplinleri arasında korunan hukuki yarar, amaç, unsur gibi farklılıklar olması sebebiyle aynı fiilden yeniden yargılama ve cezalandırma olmaz ilkesinin kapsamına girmeyeceğini ifade etmiştir. Yine kararda, vergi cezasının, hapis cezasına mahkum edilen kişinin yetkilisi olduğu şirket aleyhine verilmesinden dolayı da bu ilkenin ihlal edilmediğine, hükmetmiştir. Bu karar daha önce değindiğimiz gibi AİHM'nin bu yönde verilmiş olan Geir Isaeksenn/Norveç kararına uygun düşmektedir.

Nitekim non bis in idem kuralına aykırılık iki farklı cezanın aynı kişi üzerinde birleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla iki ayrı kişilik olarak cezalardan birinin gerçek kişi adına hükmolunurken diğerinin şirket tüzel kişiliği adına kesilmiş olması ilkeye aykırılık yaratmamaktadır.

Diğer bir kararında¹⁶¹ AYM, bir vergi incelemesi sonucuna kaçakçılık cezasıyla vergi ziyai cezasının aynı anda uygulanmasının non bis in idem kuralına aykırı olup olmadığıyla ilgili ayrıntılı değerlendirmelerde bulunmuştur. AYM bu kararında ilkeyi adil yargılanma hakkı bağlamında değerlendirmiştir. Kararın sonucunda, davayı kabul edilebilir bulup değerlendirerek ilkeye aykırı bulmamıştır. Bahse konu olayda AYM, başvurusunun kaçakçılık cezası ve vergi ziyai cezasına sebep olan fiilini özünde aynı olgulara dayanmasından dolayı aynı fiil saymıştır. Ancak Mahkeme, ilkeyi, ceza

¹⁵⁸ AYM, 2017/169 E., 2018/42 K., 02.05.2018.

¹⁵⁹ AYM, 2014/124 E., 2015/24 K., 05.03.2015.

¹⁶⁰ AYM, *Mehmet Turgay Özbekler*, B.No: 2017/20779, 11.03.2020.

¹⁶¹ AYM, *Ünal Gökpinar*, B.No:2018/9115, 27.03.2019.

mahkemelerinde geçerli bir ilke olarak kabul ettiğinden aynı fiil nedeniyle farklı mahkemelerde farklı nitelikte davaların açılmış olmasının ilkeyi ihlal etmediğine, karar vermiştir.

Yukarıda değinilen kararlarda görüldüğü üzere, AYM, önceleri non bis in idem kuralını, “hukuk devleti ilkesi” ve “ceza hukukunun temel ilkesi” olarak görmekteydi¹⁶². Çünkü Mahkeme başvuruya konu ihlal iddiası tarihini esas alarak bu tarih itibarıyla ek 7 No.lu Protokol’ün yürürlüğe girip girmediğini araştırmıştır. Protokol’ün onaylanmadığını tespit ettiğinde de başvuruyu konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle kabul edilemez bulmuştur. Bu nedenle Protokol’ün yürürlüğe girdiği 01/08/2016 tarihinden sonraki başvurularla ilgili aldığı kararlarında ise AYM ilkeyi, adil yargılanma hakkı bağlamında değerlendirmiştir. Ancak AYM, non bis in idem kuralını, konu bakımından birbirine benzese de “*korunan hukuki yararı, unsurları, amacı, neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilden ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür*” görüşünü savunmaya devam etmiştir. Dolayısıyla AYM, idari para cezası yanında ayrıca adli ceza da öngören kuralın Anayasa’ya aykırı olmadığı görüşündedir.

AYM Ünal Gökpinar ve 4/11/2021 tarihli kararlarından önce AİHM’nin 2016 yılında değişen görüşlerine yer vermezken bu kararlarında AİHM’nin son içtihatlarına uygun olarak vergi kabahatlerinin de cezai nitelikte olduğuna vurgu yapmış ve 4/11/2021 tarihli kararında *Ünal Gökpinar* kararında olduğu gibi kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri bakımından zamansal, mekansal ve olgusal aynılığın sağlandığını dolayısıyla kaçakçılık suçuyla vergi kabahatlerinin aynı fiille işlenebildiği bazı haller olduğunu kabul etmiştir.

4/11/2021 tarihli kararında AYM, AİHM’nin son kararlarını analiz ederek vergi hukuku mevzuatında aynı fiilin hem suç hem de kabahat olarak nitelendirilmesi nedeniyle hem idari ceza hem de adli ceza verilmesi ve farklı yargılama usullerine tabi tutulması durumunun 1982 Anayasası’nın 2, 11 ve 90’ncı maddelerine aykırılığı iddiasını incelemiştir¹⁶³. Bu kararında da AYM, ne bis in idem ilkesini hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesi konusundaki kendi içtihatından hareketle¹⁶⁴ ve bazı uluslararası hukuk metinlerine referansla 1982 Anayasası’nın 36’ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görmüştür. AYM bu kararında ilkeyi tüm

¹⁶² AYM, 2017/28 E., 2017/107 K., 31.05.2017, AYM, 2017/95 E., 2017/119 K., 12.07.2017.

¹⁶³ AYM, *Ne Bis In Idem*, 2019/4 E., 2021/78 K., 04.11.2021.

¹⁶⁴ AYM, Ünal Gökpinar [GK], para.50.

ayrıntılıyla açıklamış ve bunu yaparken AİHS ek 7 No.lu Protokol'ü “destek ölçü norm” olarak almış ve AİHM kararlarından yararlanmıştır. Mahkeme ilk defa bu kararda AİHM kararlarındaki içtihatı eksiksiz olarak değerlendirmiştir.

Ayrıca Mahkeme bu kararında ilkenin belirli şartların sağlanması durumunda ikili bir yargılamayı ve cezalandırmayı yasaklamadığını dolayısıyla iki farklı yargılama süreçlerinin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde birden fazla cezanın uygulanmasının kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğuna vurgu yaparak aynı fiile ilişkin olarak aynı kişiye hem vergi kabahati cezası verilmesini hem de hapis cezasına hükmolunmasını Anayasa'nın 36'ncı maddesine aykırı bulmamıştır.¹⁶⁵

Oysaki kararda geçen iki farklı yargılama sürecinin birbiri ile bağlantılı yürütülmesini sağlayacak herhangi bir norm olmadığı gibi AİHM'nin içtihatlarında yer alan bu güvencelerden¹⁶⁶ özellikle ilk mahkeme kararında verilen hükmün diğer mahkeme tarafından ceza verilirken dikkate alınması şeklindeki güvence mevzuatımızda yer almamaktadır.

Bu nedenle AYM'nin konuya bakış açısı her ne kadar AİHM'nin bakış açısı ile örtüşüyor olsa da mevzuatımızda yer almayan bu güvenceler nedeniyle vergi uyumsuzluklarında davaların AİHM'ye taşınacağı aşıkardır.

1982 Anayasası'nın 154'üncü maddesinde belirtildiği üzere adli mahkemelerde temyiz merci Yargıtaydır. Yargıtay kanunda başka bir yargı merci gösterilmemişse derece mahkemeleri tarafından verilen karar ve hükümlerin son inceleme yeridir¹⁶⁷.

Dolayısıyla Yargıtayın ilkeyi nasıl tanımladığı da önem arz etmektedir. Bu açıdan kararlar incelendiğinde görülüyor ki Yargıtay¹⁶⁸, non bis in idem kuralını, “yaşayan bir hukuk normu” ve “muhakeme hukukunun ana ilkelerinden biri” olarak kabul etmektedir.

Yine Yargıtay başka bir kararında¹⁶⁹, yasalarda açıkça yazılı olmadan da yaşayan hukuk normu olarak uygulanan ve öğretide de kabul edilen bu ilkenin evrensel geçerliliği olduğunu açıklamıştır. Bu kararında Yargıtay kuralı; “*aynı eylem ve konudan dolayı mükerrer yargılama ve cezaya çarptırmaya izin verilmemesi anlamına gelen bir*

¹⁶⁵ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.26.

¹⁶⁶ Bkz. Dipnot 426.

¹⁶⁷ Fırat Gedik - Emel Koç, “Hüküm Kurma ve İchtihat”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:67, Sayı:2, Bahar 2009, s.159.

¹⁶⁸ Yr.15.CD, 2013/1153 E., 2014 /7553 K.

¹⁶⁹ Yr.CGKK, 2011/8342 E., 2011/271 K.

ceza hukuku ilkesi” olarak tanımlamış olmakla birlikte aynı kararında; “*ilkenin sadece ceza hukukuna özgü olmadığını, disiplin cezalarında, uluslararası savaş hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar artık hukukun birçok alanında kullanıldığını*”, belirtmiştir.

Yargıtay bir başka Ceza Genel Kurulu Kararı’nda¹⁷⁰ ise ceza hukukunun temel kurallarından birisinin ‘*kaç fiil varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar ceza vardır*’, olduğunu açıklamış ve bunun istisnalarının, suçların içtimai bölümünde belirlendiği, bu istisnalar dışında, işlenen her bir suçla ilgili olarak ayrı ayrı cezaya hükmedileceğini belirtmiştir.

Yargıtay bir başka kararında¹⁷¹ da “aynı suç” “farklı suç” ayrımını açıklamıştır. Bu kararında Yargıtay; “*Unsurları aynı olan suçlar aynı suç sayılacağı gibi bir suçun teşebbüs halinde kalması ile tamamlanması veya olası kastla işlenmesi ile doğrudan kastla işlenmesi hallerinde de aynı suç söz konusudur, yine bir suçun basit hali ile nitelikli halinin de aynı suç olduğunun kabulü gerekir.*” demiştir.

Yukarıda yer alan kararlardan çıkan sonuçlar şunlardır: Yargıtaya göre non bis in idem kuralı; evrensel geçerliliği olan, aynı eylem ve konudan dolayı mükerrer yargılama ve cezaya çaptırmaya izin verilmemesi anlamına gelen bir ceza hukuku ilkesidir. Yargıtaya göre, yalnızca ceza hukukuna özgü bir kavram olduğu düşünülen non bis in idem aynı suç için iki kez ceza uygulanması diğer deyişle çifte ya da mükerrer cezalandırma yasağı, ceza hukukundan, disiplin hukukuna, uluslararası savaş hukukundan, devletler hukuku yaptırımlarına kadar artık hukukun birçok alanında kullanılmaktadır. Yargıtaya göre non bis in idem kuralı, kanunlarda açıkça yazılı olmasa da yaşayan bir hukuk normudur. Ayrıca yine Yargıtaya göre kanunda açıkça düzenlenmiş olan kuralı, yorum yoluyla daraltmak mümkün değildir. Yargıtayın bu yorumu, non bis in idem kuralının alanını yorumla genişleten ABAD ve AİHM’ye uygun düşmektedir.

1982 Anayasası’nın 155’inci maddesine göre idare mahkemelerinin temyiz merci Danıştaydır. Danıştay kanunda başka bir yargı merci gösterilmemişse derece mahkemeleri tarafından verilen karar ve hükümlerin son inceleme yeridir ¹⁷². Dolayısıyla Danıştayın ilkeyi nasıl tanımladığı da önem arz etmektedir.

¹⁷⁰ Yr.CGKK, 2013/431 E., 2014/377 K.

¹⁷¹ Yr.1.CD, 2013/1957 E., 2013/5405 K.

¹⁷² Gedik-Koç, a.g.m., s.159.

Danıştay bir kararında¹⁷³; reklamlara yaptırım uygulama yetkisinin 6502 sayılı Kanun gereği Reklam Kuruluna ait olduğu, düzenleme nedeniyle hem Reklam Kurulu hem de İl Sağlık Müdürlükleri tarafından aynı eylem nedeniyle iki ayrı ceza uygulanmasına imkan tanındığı, böylece aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesinin gözardı edildiği, iddiasını incelemiştir. Kararda, “Hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan ‘aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (non bis in idem)’ ilkesi gereğince, kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür.” değerlendirmesi yaparak davayı reddetmiştir.

Danıştay bir diğer kararında¹⁷⁴, davacının farklı zamanlarda yayınlanan aynı reklam nedeniyle tek bir ceza kesilmesi gerektiğine yönelik kararı iptal etmiş, söz konusu fiilleri, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 15’inci maddesine atıfla, “*Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir.*” hükmünü esas almıştır.

Yukarıda yer alan kararlardan çıkan sonuçlar ise şunlardır: Danıştay non bis in idem kuralını; hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında saymaktadır. Ancak Danıştay bu ilkenin mutlak olmayıp, konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesinin mümkün olduğu görüşündedir. Yine Danıştaya göre bu ilkenin idare hukuku içinde sınırlı bir uygulama alanı vardır. Bu nedenle idare aynı kişiye, iki ayrı sıfatı ve durumu bakımından değerlendirme yapıp aynı eylemden dolayı birden fazla ceza verebilir.

2.4.BAZI ÜLKELERİN ANAYASALARININ VE CEZA, VERGİ CEZA HUKUKLARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Kuralın birçok ülkenin anayasasında ve ceza kanunlarında yer aldığı görülmektedir. Ancak düzenlemeler arasındaki farkı ortaya koymak gerekmektedir. Bu nedenle Avrupa Birliği üyesi bazı ülkelerin mevzuatında yer alan kurala uyumlu veya uyumsuz düzenlemeleri yakından incelemek gerekmektedir.

¹⁷³ D.15.D., 2014/9556 E., 2018/2153 K.

¹⁷⁴ D.13.D., 2013/889 E., 2014/879 K.

2.4.1.Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı

Avrupa Birliğine (AB) entegrasyon süreci halihazırdaki uygulama ve düzenlemeleri de etkilemiştir. Üstelik bu sürecin etkileri sadece birliğe üye olan ülkelerdeki uygulamaları değil aynı zamanda gümrük birliğini, yurtiçi pazarı, serbestlik, güvenlik ve hukuk gibi pekçok alana da sirayet etmektedir.

Birliğe üye sayısının artmasıyla 13/12/2007 tarihinde imzalanan Lizbon Antlaşması uyarınca AB vatandaşları, birliğin kendilerine daha fazla özgürlük, serbestlik vereceğini beklerken bu antlaşma aynı zamanda tek tipe indirgenmiş bir takım hukuk kuralları ve uygulamaları da beraberinde getirmiştir.

Halen AB seviyesinde ve birliğin ortak politikalarını içeren ortak bir non bis in idem kuralı bulunmamaktadır. AB’de non bis in idem’in uygulama kapsamında birtakım sorunlar mevcut olmakla birlikte aynı zamanda bu ilkenin mevzuata konuluş sebebinde de bir takım çekincelerin olduğu görülmektedir. Çünkü Birliğe üye ülkeler nezdinde artan terör tehditleri nedeniyle güvenlik halen insan haklarından önce gelmektedir.

Avrupa Birliği Antlaşması, non bis in idem kuralı üzerinde mutabakata varmak için iyi bir fırsat sunmaktadır. AB sistemi içinde ikili yargılama ve ikili cezalandırma problemlerini engelleyeceği düşünülerek Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kurulmuştur.

Dolayısıyla AB kendi sınırları içinde bu tip kurumlarla non bis in idem kuralının işlerlik kazanmasını sağlama görevini üstlenmiştir. AB ülkeleri arasında non bis in idem konusunda anlaşmazlıklar olduğunda antlaşmalardaki yasaklamalar devreye girmektedir. Bir başka deyişle, non bis in idem koruması AB içinde bölgeselleştirilmiştir, ancak henüz global bir seviyeye ulaşamamıştır¹⁷⁵.

Her bir devletin maddi ceza hukukunun, değişik bağlantı noktalarına dayanarak (ülkesellik, kişiselik) aynı fiili kovuşturmaya kendisini yetkili görmesi, yetki çatışmasına bu da aynı fiil nedeniyle bir kişinin iki veya hatta daha fazla kovuşturulmasına ve cezalandırılmasına yol açmaktadır. Devlet egemenliğinin bir gereği olarak yargı yetkisini kullanmak, hüküm vermek, cezalandırmak ve bu cezayı

¹⁷⁵ John A.E.Vervaele, “Ne Bis In Idem: Towards a Transnational Constitutional Principle in The EU?”, *Utrecht Law Review*, Volume 9, Issue 4, September 2013, ss.211-229.

infaz etmek¹⁷⁶ devletin egemenlik alanı içerisinde kullandığı yetkililerdir¹⁷⁷. Kural olarak devletlerin egemenlik alanı ise kendi ülke sınırlarıdır. Bir devletin kendi ülke sınırları içerisinde başka devletlerin kanunlarının uygulanması tabii ki düşünülemez.

Aynı şekilde devletler kendi vatandaşlarına nerede bulunurlarsa bulunsunlar kendi hukuklarının uygulanmasını isterler. Ancak yer değiştirme olanaklarının giderek artması ve küreselleşme karşısında, aynı kişinin aynı fiil nedeniyle birden fazla kovuşturulması ve hatta cezalandırılması, hem cezanın buna muhatap olan kişi tarafından haksız görülmesi sonucuna yol açmakta hem de suç politikası açısından kişiyi yeniden topluma kazandırmak için arzu edilmeyen bir durum olarak değerlendirilmektedir¹⁷⁸.

Esasen devletler imzaladıkları uluslararası sözleşmelerle bu yetkilerinden kısmen feragat etme durumunda kalabilmektedirler. Ancak bu sözleşmeleri imzalamış olmalarına rağmen devletlerin kendi ulusal mevzuatlarında halen non bis in idem kuralına aykırı düzenlemelere yer verdikleri görülmektedir.

Avrupa Konseyi Ceza Hukuku Komitesi, anılan ilkenin, failin sübjektif bir hakkı olarak uluslararası düzeyde düzenlemeye kavuşturulmasını tartışma konusu yapmışsa da, üye devletlerin ceza hukukundaki farklı düzenlemeleri bunun gerçekleşmesine mani olmuştur. Uluslararası Ceza Hukuku Derneği ise 2000 yılında Budapeşte’de yapmış olduğu toplantıda, ilkenin bir “insan hakkı” olarak kabul edilmesini talep etmiştir¹⁷⁹.

Karşılaştırmalı hukukta da aynı fiil nedeniyle birden fazla kovuşturma yapılmaması, temel ceza muhakemesi ilkeleri içinde yer almakta ise de özellikle bu ilkenin sınır ötesi geçerliliği konusunda ulusal düzenlemeler arasında önemli farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Hollanda ve İspanya bir tarafa bırakılırsa sanık hakkında aynı fiil nedeniyle bir başka ülkede kovuşturma yapılabileceği kabul edilmektedir.

Türk ceza mevzuatına göre de Türkiye’de işlediği suçtan dolayı yabancı ülkede hakkında hüküm verilmiş olsa bile kişi Türkiye’de yeniden yargılanmaktadır¹⁸⁰. Dolayısıyla mülkilik ilkesinin geçerli olduğu Türkiye’de kendi ülkesinde işlenen suçlar bakımından suçu işleyen kişinin vatandaşı olsun ya da olmasın yabancı ülkede

¹⁷⁶ Stephen Tierney, “Reframing Sovereignty? Sub-State National Societies and Contemporary Challenges to the Nation-State”, *International and Comparative Law Quarterly*, Vol.54,2005, s.162.

¹⁷⁷ Devrim Aydın, “Ceza Kanunlarının Yer Yönünden Uygulanması”, *TBB Dergisi*, 2011, Sayı:94, s.131.

¹⁷⁸ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.108.

¹⁷⁹ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.96.

¹⁸⁰ 5237 sayılı TCK, m.9.

yargılanmış olsa bile Türkiye’de tekrar yargılanması non bis in idem ilkesinin geçerli olmadığını göstermektedir¹⁸¹.

AIHS ve ek protokolleri, insan hakları için uluslar üstü hukuk güvencesi sağlamak amacıyla yapılan ortak çalışmaların ürünüdür¹⁸². Ayrıca insan hak ve özgürlükleri kavramını sadece AIHS ile değil çıkarılan ek protokoller ve hatta Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve Mahkemesi kararlarıyla birlikte düşünmek ve değerlendirmek gerekir¹⁸³.

AB’de geleneksel non bis in idem kuralının yasal yerel bir ilkedен uluslararası bir ilkeye dönüşümü daha çok Schengen (Şengen) Antlaşması sayesinde olmuştur. Üye ülkeler arasındaki işbirliği daha da zenginleştirilerek yasal bir işbirliğine dönüşmüştür. Bu sayede aktörler ve adalet sistemleri arasında işbirliği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu birimler birbirlerinin yasal kararlarını tanımak zorunda kalmışlardır. Karşılıklı tanıma, ülkelerdeki tutuklamaların AB’de daha hızlı gerçekleşmesine yol açmıştır. Non bis in idem gibi ilkelerin tüm Avrupa coğrafyasında uygulanmasına neden olmuştur. Bu da non bis in idem kuralının genel geçer bir standart olduğunu göstermektedir. Eşit korunma olarak adlandırılan üye ülkeler arasında aynı yasalarla temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması fikrinin tek yolu bunu garanti etmekten geçmektedir. Bu yüzden üye ülkeler kendi milli egemenliklerindeki klasik görüşlerini bir kenara bırakarak genel yasal alanın paylaşılan egemenliğini kabul etmelidirler.

Hukuki kararların karşılıklı tanınması elzemdir. Örneğin Avrupa tutuklama garantisi, bütün bu özgürlük, güvenlik ve adalet alanında insan haklarının korunmasını zorunlu kılmaktadır. Hukukun standartları karşılıklı güven için minimum gerekliliktir¹⁸⁴.

Aşağıda görüleceği üzere, AB üyesi ülkelerin mevzuatında ve özellikle anayasalarında, bir AB ülkesinde yargılanan bir kişinin aynı suçtan dolayı başka bir AB üyesi ülkede, yargılanıp yargılanmayacağıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Oysaki non bis in idem kuralı aynı zamanda aynı ülke içerisinde aynı kişinin aynı fiili

¹⁸¹ İlyas Şahin, “Ceza Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması ve Türk Ceza Kanunlarında Esas Alınan İlkeler”, *ERÜHFD*, C.X, Sayı:1, 2015, s.121.

¹⁸² Özdemir Özok, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, s.7.

¹⁸³ Özkaya, a.g.s., s.27.

¹⁸⁴ John A.E. Vervaele, “The Transnational *Ne Bis In Idem* Principle In The EU Mutual Recognition And Equivalent Protection Of Human Rights”, <https://www.utrechtlawreview.org/index.../10>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).

dolayısıyla mükerrer yargılanmasını ve cezalandırılmasını da yasaklayan bir anlam içermektedir.

Çalışmanın esas konusunu da ilkenin bu ikinci anlamı oluşturmaktadır. Yani çalışmanın esas konusunu Şengen Antlaşması'nın 54'üncü maddesindeki non bis in idem kuralı değil AİHS'nin ek 7 No.lu Protokol'ünün 4'üncü maddesinde zikredilen non bis in idem kuralı oluşturmaktadır. Ancak ilkenin iki anlamının da genel olarak uygulanmak üzere olduğu görülmektedir. Bu nedenle, ilke tüm yönleriyle incelenecek daha sonra esas konuya ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

2.4.1.1.Hollanda

Hollanda henüz bu Protokol'ü imzalamamıştır.¹⁸⁵ Ancak uluslararası antlaşmaların hukuki niteliğiyle ilgili çeşitli düzenlemeler Hollanda Anayasası'nın¹⁸⁶ (Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden) 90 ila 95'inci maddeleri arasında yer almaktadır.

Burada ilk düzenlemeler incelendiğinde Hollanda Anayasası'na göre uluslararası antlaşmaların bağlayıcılık kazanabilmesi için parlamentonun onaylaması gerekmektedir. Eğer uluslararası sözleşmelerde yer alan hükümler Anayasa'yla çelişiyorsa veya aykırılık teşkil ediyorsa bu durumda sözleşme hükümlerinin geçerli olabilmesi için parlamentonun üçte iki çoğunluk oyunun lehe kullanılması gerekmektedir¹⁸⁷.

Uluslararası antlaşmalarda yer alması halinde Hollanda Anayasası'na göre yasama, yürütme ve yargı yetkisi uluslararası örgütlere devredilebilmektedir¹⁸⁸. Uluslararası örgütler tarafından verilen kararlar ilan edildikten sonra herkes için bağlayıcıdır¹⁸⁹. Ayrıca Hollanda Krallığı'nın yürürlükteki kanunları, uluslararası bağlayıcılığı olan antlaşmalara veya uluslararası örgüt kararlarına aykırı ise uygulanmamaktadır¹⁹⁰.

Hollanda Ceza Kanunu'nun (Wetboek van Strafrecht van het Koninkrijk der Nederlanden) 68/2'nci maddesinde ise yabancı mahkeme kararları bakımından da non bis in idem kuralının geçerliliği kabul edilmektedir. Söz konusu hükme göre, yabancı bir ülkede beraat etmiş veya kendisine yönelik yargılamaya son verilmiş veya mahkum

¹⁸⁵ <http://www.coe.int/tr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures>, (Erişim Tarihi:12.04.2018).

¹⁸⁶ Hollanda Anayasası, https://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/HOLLANDA_ANAYASASI.pdf, (Erişim Tarihi:18.10.2021).

¹⁸⁷ Hollanda Anayasası, m.91.

¹⁸⁸ Hollanda Anayasası, m.92.

¹⁸⁹ Hollanda Anayasası, m.93.

¹⁹⁰ Hollanda Anayasası, m.94.

edilmiş ve ceza infaz veya affedilmiş veya cezanın infazı zamanaşımına uğramış ise fail yeniden kovuşturulamaz. Fail, eğer yabancı mahkeme kararının infazından önce kaçmış ve kararın infazı artık mümkün değilse, ancak bu takdirde Hollanda’da kovuşturulabilmektedir¹⁹¹.

Hollanda Vergi Usul Hukuku sisteminde vergi kaçakçılığı ve idari para cezaları AWR (Algemene wet inzake rijksbelastingen)’de düzenlenmiştir. Hollanda’da vergi suç ve cezaları nitelikli suç kapsamında kabul edilmektedir. Bu cezaların muhatabı vergi mükellefleridir. AWR’de iki tür idari para cezası yaptırımı vardır. Bu cezalara, AWR’nin 8/A bölümünün 67a ila 67pb maddeleri arasında yer verilmiştir.

İdari para cezası uygulanacak fiiller; “bildirim yükümlülüğüne uymamak” ve “verginin kısmen ya da tamamen ödenmemesi”dir. Bu fiillerin “kasıtlı” olarak işlendiğinin ispatlanması durumunda, idari para cezalarının miktarı artırılmaktadır. Böyle bir durumda verilecek ceza en fazla borcun iki katına kadar çıkarılabilmektedir.

Vergi kaçakçılık suçlarına AWR’nin 9’uncu bölümü 68 ve 69’uncu maddelerinde yer verilmiştir. Maddeye göre, vergi idaresine yanlış veya yanıltıcı bilgi vermek, vergi inceleme memuruna bilgi, belge veya sair dökümanları vermemek, sahte belge düzenlemek gibi fiillere ya hapis cezası verilmesi ya da idari para cezası verilmesi öngörülmektedir¹⁹².

Görüldüğü gibi bu düzenlemede idareye seçenek sunulmuştur. Ancak yukarıda zikrettiğimiz ve maddede ayrıca belirtilmiş olan diğer vergi kanunlarına muhalefet fiillerinin kasıtlı olarak işlenmesi ve ayrıca vergi ziyayı da meydana gelmesine bağlı olarak hapis cezası ve yine seçenek olarak sunulan para cezaları miktarları artmaktadır¹⁹³.

2.4.1.2.İspanya

İspanya Anayasası’nın¹⁹⁴ kişi haklarıyla ilgili 10’uncu maddesindeki düzenlemeye göre Anayasa’da yer alan temel hak ve özgürlüklerle ilgili ilkeler yorumlanırken İspanya’nın taraf olduğu uluslararası sözleşmeler ve İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi dikkate alınmaktadır.

¹⁹¹ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.96.

¹⁹² Seyfullah Çakmak, “Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası ile İdari Para Cezaları”, *Adalet Dergisi*, Yıl:2013, Sayı:45, s.31.

¹⁹³ Çakmak, a.g.m., ss.31-35.

¹⁹⁴ <https://hukukbook.com/ispanya-anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).

İspanya Anayasası'nın 25'inci maddesinde ise idarenin doğrudan veya dolaylı olarak hapis cezasına hükmedemeyeceği belirtilmiştir. İspanya'da idari vergi yaptırımlarına 25/2003 sayılı Genel Vergi Kanunu'nda (Ley General Tributaria), vergi suçlarına da 10/1995 sayılı İspanya Ceza Kanunu'nda (Codigo Penal) yer verilmiştir. Bu Kanun'un 305, 306 ve 310'uncu maddeleri vergi suçlarına ilişkindir. Kanun'un 13'üncü maddesine göre üç ayrı yaptırım vardır: Eğer öngörülen hapis cezası 5 yıl ve daha fazla ise “ağır yaptırım”, 2 ay ile 5 yıl arasında ise “hafif yaptırım”, kabahatler dolayısıyla verilen 2 aya kadar hapis cezasıyla 30 güne kadar sosyal hizmet cezası veya bir yıla kadar ehliyet el koyma gibi yaptırımlar ise “küçük yaptırım”dır.

İspanya Ceza Kanunu'nun 14'üncü maddesinde “Hazineye ve Sosyal Güvenliğe Karşı Suçlar” düzenlenmiştir. Buna göre, İspanya hukukunda vergi suçuna sadece ceza mahkemesi hakimi karar verebilecektir.

Vergi suçlarına ilişkin 305'inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre hazineye karşı hile yaparak verginin olması gerekenden daha az ödenmesi veya vergi iadelerinde bir avantaj sağlanması durumu cezalandırılmaktadır. Bu suçu işleyen kişiye hem 5 yıla kadar hapis cezası hem de ziyaa uğratılan verginin 1-6 katı arasında idari para cezası uygulanmaktadır. Ancak bu cezanın verilebilmesi için ziyaa uğratılan verginin en az 120.000 avro olması gerekmektedir.

2012/7 sayılı Kanun'la getirilen vergi suçu cezasında ise hem hapis cezası hem idari para cezası hem de devlet yardımlarından, -mali ve sosyal sigorta yardımlarından- yararlandırmama yaptırımı söz konusu olabilmektedir. Bu vergi suçu; hileli hareketlerle vergi kaybına yol açılmış ve ziyaa uğratılan verginin 600.000 avro'yu aşması ve suç örgütleri tarafından bu fiiller gerçekleştirilirse veya kayıp, bir vergi cenneti veya düşük vergi rejimine tabi ülkeler kullanılarak mükellefin veya hile yapan kişinin kimliğinin saptanmasının engellenmesi şeklinde gerçekleştirilmişse söz konusu olmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi İspanya'daki hileli vergi suçu ile kabahatler aynı fiille işlenebilmektedir. Mevcut düzenlemeye göre de hem vergi suçu cezası hem vergi ziyai cezası hem de mali yardımlardan yararlandırmama gibi diğer yaptırımlar birlikte uygulanabilmektedir.

Yukarıda değindiğimiz Anayasa maddeleri haricinde non bis in idem kuralına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak İspanya Anayasa Mahkemesi (Tribunal Constitucional Espana) bu ilkenin Anayasa'da bulunan kanunilik ilkesi

gereği İspanya hukukunda da geçerli olduğunu kabul etmektedir. Bu ilke gereğince suç ve kabahat aynı anda ortaya çıkmış ise sadece suç nedeniyle yaptırım uygulanacaktır.

Ayrıca Mahkeme AIHS'nin ek 7 No.lu Protokol'ü gereği de bu ilkenin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Anayasa'da olmasa da kanunlarda non bis in idem kuralının izine rastlamak mümkündür. Örneğin 1992/30 sayılı İdari Usul Kanunu'na (Reguladora de la Jurisdiccion Contencioso-administrativa) göre eğer bir olay idari veya adli olarak yaptırıma tabi tutulmuş ise aynı olay tekrar cezalandırılmayacaktır. İdare yürüttüğü incelemede, olayın aslında bir suç olduğuna karar verirse hemen incelemeyi durduracak ve konuyu savcılık makamına bırakacaktır. Çünkü ceza mahkemesinin idareye göre önceliği bulunmaktadır¹⁹⁵.

İspanya'da yüksek mahkeme kararlarında insan onuru ve hukuk devleti ilkesine dayanan yazılı olmayan genel bir hukuk ilkesinden hareketle, non bis in idem kuralının yabancı kararlar için de geçerli olduğu kabul edilmektedir¹⁹⁶.

2.4.1.3.İtalya

İtalya Anayasası'nın¹⁹⁷ (Costituzione della Repubblica Italiana) 10'uncu maddesindeki düzenlemeye göre İtalyan yasaları uluslararası hukukun genel kabul gören ilkelerine aykırı olamaz.

İlkeye ilişkin düzenleme ise İtalya Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 90'ıncı maddesinde yer almaktadır. Bu madde, “*Kanunun, istisna tuttuğu hükümler saklı kalmak koşuluyla, bir sanık, gıyabında olsa bile mahkum olur veya beraat ederse, aynı fiil için tekrar bir ceza yargılaması yapılamaz.*” şeklindedir¹⁹⁸.

Ulusal düzenlemeler, yalnızca daha önce ilk yargılamayı yapmış olan devlet tarafından aynı kişinin aynı fiil nedeniyle yeniden kovuşturulmasını yasakladığı için ilk yargılamayı yapan devlet dışında bir başka devlet tarafından aynı fiil nedeniyle aynı kişinin kovuşturulmasının, gerek ulusal ve gerekse uluslararası düzeyde yasaklanmış olmadığı sonucuna varılmaktadır.

¹⁹⁵ Altan Rençber, *Vergi Kabahatleri*, Onikilevha, İstanbul, 2017, ss.152-153.

¹⁹⁶ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.96.

¹⁹⁷ <https://hukukbook.com/?s=italya+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).

¹⁹⁸ Özen, a.g.m., s.389.

Yabancı mahkeme tarafından verilmiş olan kararlar, esas itibarıyla başka bir devlette ceza davasını tüketen bir etki göstermemekte, yalnızca cezanın indirilmesi (mahsup) yoluyla göz önünde bulundurulmaktadır¹⁹⁹.

İtalya vergi ceza hukukunda adli ve idari yaptırımlar olmak üzere iki tür yaptırım vardır. Bu yaptırımlar dışında cezalandırıcı mahiyette başka önlem ve tedbirler de bulunmaktadır. İtalya Anayasası'nın 27'nci maddesinde tanımlandığı üzere cezai yaptırımların amacı faili cezalandırmanın yanında onu ıslah etmektir. Kişiselilik ilkesi gereği olarak da İtalya ceza hukukuna göre sadece gerçek kişilere bu cezalar verilebilir, tüzel kişilere ceza verilmez.

İtalya hukukunda vergi cezaları Birleştirilmiş Cezai Vergi Yaptırımları Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak bu yasada sadece doğrudan vergiler ve katma değer vergisiyle ilgili suçlar vardır.

İtalya'da vergi kaçakçılığı, ancak ödenmeyen vergi miktarının belirli bir miktarı aşması durumunda suç olarak kabul edilmekte, aksi takdirde sadece idari bir suç oluşmakta ve karşılığında idari bir yaptırımla cezalandırılmaktadır. Örneğin, hileli beyanname verilmesi nedeniyle ödenmeyen vergilerin her bir vergi türü itibarıyla 30.000 avro'dan fazla olması ve beyan edilmeyen toplam gelirin %5'ini aşması veya 1,5 milyon avro'yu aşması cezai vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Eğer beyanname hileli değil de yanlış beyanda bulunarak eksik verilmişse bu durumda ödenmeyen vergilerin 150.000 avro'yu ve beyan edilmeyen gelirin toplam gelirin %10'unu veya 3 milyon avro'yu aşması cezai vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Ancak üçüncü şahısların gelir vergisinden veya KDV'den kaçınmasını kolaylaştırmak amacıyla var olmayan işlemler için sahte belge düzenleme fiilinde paranın miktarına bakılmaksızın cezai vergi suçu olarak kabul edilmektedir.

İtalya hukukunda bir fiilin suç mu, yoksa kabahat mi olduğuna karar verirken amaçsal ve fonksiyonel nitelendirmelere bağlı olarak karar verilir. Bu nedenle bir fiile aynı anda hem idari yaptırım hem de cezai yaptırım uygulanması mümkün değildir. Bu şekilde bir çifte cezalandırmanın ortaya çıkmaması için Kanun'un 19'uncu maddesine "Özel Hüküm İlkesi" düzenlemesine yer verilmiştir. Bu ilkeye göre bir fiil veya hareket birden fazla hükümde suç veya kabahat olarak düzenlenmişse, bu hükümlerden hangisi özel hükümse kişi o hükme göre cezalandırılacaktır. Ancak Kanun'da hangi

¹⁹⁹ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.97.

düzenlemelerin özel hüküm olduğunu açıklayan bir düzenleme olmadığından her olayda bu nitelendirmenin yapılması gereği ortaya çıkmaktadır.

Bu düzenlemeyle birlikte İtalyan Yüksek Mahkemesi (Suprema Corte di Cassazione) 2014 yılında vermiş olduğu bir kararında; idari vergi cezasının özünün adli vergi cezasıyla aynı olmadığına, bu nedenle adli ve idari cezaların birbirleri arasında genellik ve özellik prensibinin bulunmadığına, dolayısıyla failin hem adli hem de idari para cezası almasının mümkün olduğuna, hükmetmiştir²⁰⁰.

2.4.1.4.Almanya

Almanya Protokol'ü henüz imzalamamıştır²⁰¹. Almanya Anayasası'nın (Grundgesetz-GG)²⁰², sanığın temel haklarının belirtildiği 103'üncü maddesinde, *“Hiç kimse, genel ceza yasalarına göre, aynı eylemden dolayı, birden fazla cezalandırılmaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Almanya'da, GG m.103/3'teki düzenlemenin uygulama alanının, daha önce aynı ülke içinde yapılmış ceza kovuşturmasıyla sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Alman Anayasa Mahkemesi de (Bundesverfassungsgericht-BverfG), 31/03/1987 tarihli kararında, devletler hukukunda başka bir ülkede kovuşturulduğu ve mahkum edildiği eylemin aynı olması nedeniyle bir kişiye karşı yeniden ceza kovuşturması yapılmasını yasaklayan bir kural bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda (Abgabenordnung-AO)²⁰³ vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler 8'inci bölümde düzenlenmiştir. AO'da vergi suçlarıyla idari suçlar ayrımı yapılmış ve vergi suçları birinci alt bölümde, idari para cezasına ilişkin hükümler ise ikinci alt bölümde açıklanmıştır. Vergi suçları, 369 ila 376'ncı maddeleri arasında, idari suçlar ise 377 ila 384'üncü maddeleri arasında yer almaktadır.

AO'da vergi kanunlarına göre cezalandırılan fiiller vergi suçu olarak tanımlanmıştır. Vergi suçlarında eğer vergi kanunlarında yer alan suç hükümlerinde aksi öngörülmemişse genel ceza kanunu hükümleri uygulanmaktadır²⁰⁴.

²⁰⁰ Rençber, a.g.e., ss.144-147.

²⁰¹ <http://www.coe.int/tr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures>, (Erişim Tarihi:17.10.2018).

²⁰² Federal Almanya Anayasası, <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf>, (Erişim Tarihi:18.10.2021).

²⁰³ https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf, (Erişim Tarihi:18.10.2021).

²⁰⁴ AO, art.369.

AO'da vergi kaçakçılık fiillerinden bazıları için beş yıla kadar hapis veya idari para cezası verilirken bazıları için altı ay ile on yıl arasında hapis cezası öngörülmüştür. Beş yıla kadar hapis veya idari para cezası verilecek olan fiiller şunlardır²⁰⁵:

“1.Gelir makamlarına veya diğer makamlara vergi amaçları ile ilgili konularda yanlış veya eksik bilgi vermek.

2.Gelir makamlarına vergi yükümlülüğü ile ilgili olduğu hallerde bunu bildirmemek.

3.Zorunlu kılındığı halde vergi pulları kullanmayı ihmal ederek veya görevi ihlal eden vergi pulları kullanarak vergileri azaltmak veya kendisi veya başka bir kişi için vergi avantajı elde etmek.

Teşebbüs cezalandırılabilir.”

Altı ay ile on yıl arasında hapis cezası verilecek olan fiiller ise şunlardır²⁰⁶:

“1.Vergileri kasıtlı olarak büyük ölçüde azaltmak veya haksız vergi avantajı sağlamak.

2.Bir kamu görevlisi veya Avrupa kamu görevlisi olarak yetkisini veya pozisyonunu kötüye kullanmak (Ceza Kanununun 11 (1) numaralı 2a numaralı kısmı).

3.Yetkisini veya konumunu kötüye kullanan bir kamu görevlisi veya Avrupalı bir kamu görevlisinin (Ceza Kanununun 11 (1) 2a) yardımını talep etmek.

4.Tahrif edilmiş veya sahte belgeler kullanarak vergileri defalarca düşürmek veya haksız vergi avantajı elde etmeye devam etmek.

5.Yukarıdaki 1.Bölüm (1) uyarınca eylemleri tekrar tekrar gerçekleştirmek amacıyla oluşturulmuş bir grubun üyesi olarak, katma değer vergilerini veya tüketim vergilerini azaltmak veya tahakkuk etmeyen KDV veya özel tüketim vergisi avantajları elde etmek.

6.Doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya ilişkili taraflarla ortak ya da dolaylı olarak kontrol veya belirleyici etki yapabileceği bir üçüncü ülke şirketi ile bu tür bir kullanımın vergi amaçları ile ilgili gerçekleri gizlemek ve bu şekilde vergilerini azaltmak ya da sürekli olarak ödenmemiş vergi avantajları elde etmek.

²⁰⁵ AO, art.370.

²⁰⁶ AO, art.370.

Vergileri, özellikle tam veya zamanında tahakkuk ettirilmediği veya hiç tahakkuk ettirilmediği halde indirim konusu yapmak. Bu, verginin geçici olarak değerlendirildiği veya incelemeye tabi olarak değerlendirildiği veya kendi değerlendirdiği bir vergi iadesinin incelenmeye tabi bir vergi değerlendirmesine eşit olduğu durumda da geçerlidir. Vergi avantajları vergi indirimlerini de içerecektir; haksız vergi avantajları, bunların yanlış bir şekilde verilmesi veya elde tutulması durumunda elde edildiği kabul edilir.

Yukarıdaki birinci ve ikinci cümlelerin koşulları, fiilin ilgili verginin başka nedenlerle azaltılabileceği veya vergi avantajının başka nedenlerle talep edilebileceği durumlarda da yerine getirilecektir.

Fiil, ithalatı, ihracatı veya transit geçişi yasak olan eşya hakkında da işlenebilir.

Birden beşe kadar olan fıkralar, suçun, Avrupa Birliğinin başka bir Üye Devleti veya Avrupa Serbest Ticaret Birliği Üye Devleti veya bu ilişkili Devletten biri tarafından uygulanan ithalat veya ihracat vergileriyle ilgili olması durumunda da uygulanacaktır. Aynı durum, suçun satış vergileriyle veya 2008/118/EC sayılı Konsey Direktifinin 1.maddesinin 1.fikrasının hükümleriyle ilgisi olması halinde de geçerlidir.

Birden altıya kadar olan fıkralar, suç mahalindeki kanuna bakılmaksızın, bu Kanunun uygulama alanı dışında işlenen suçlar için de geçerlidir.”

AO’da vergi ile ilgili idari suçlar ise şunlardır²⁰⁷:

“1. Vergi suçları (gümrük suçları), bu kanun veya vergi kanunları kapsamında para cezası ile cezalandırılacak ihlallerdir.

2. Bu Kanunun para cezası hükümlerinde veya vergi kanunlarında aksi öngörülmedikçe, vergi suçları hakkında İdari Suçlar Kanunu (Des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten)’nun birinci bölümü hükümleri uygulanır.”

Devam eden maddelerde her bir vergi türü itibarıyla idari suç sayılan fiillere yer verilmektedir. İdari suç, bu maddelere göre kasıtlı veya ihmali bir fiil ile oluşabilmektedir. Temel olarak idari suçların karşılığı idari para cezası olarak öngörülmüş ve bu bazı durumlarda 10.000, 25.000, 50.000 avro ile sınırlandırılmış olduğu gibi fiillerin telafi edilmesi durumunda idari para cezasının verilmeyeceği de hüküm altına alınmıştır.

²⁰⁷ AO, art.377.

Vergi kaçakçılık suçlarında ise hem hapis cezası hem de bazı kaçakçılık fiillerinde -kaçakçılık malının alınması veya satılması veya bu mahiyetteki malların elde tutulması, yasadışı ithalat veya ihracat yapılması gibi- kamusal hizmetlerden yararlanmama veya kamu görevlisi olamama gibi ek cezalar verilebilmektedir.

2.4.1.5.Avusturya

Avusturya Anayasası'nın (Österreichische Bundesverfassung)²⁰⁸ Genel Hükümler kısmının 9'uncu maddesindeki düzenlemeye göre uluslararası hukukun genel kabul gören ilkeleri federal hukukun parçası sayılmaktadır. Buna göre, *non bis in idem* kuralı da diğer hukukun genel kabul görmüş ilkeleri gibi Avusturya mevzuatında zımni olarak yer almaktadır.

Öte yandan Avusturya'da da Anayasal düzeyde olduğu kabul edilen AIHS'ye ek 7 No.lu Protokol m.4, yasal düzeyde olduğu kabul edilen Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin m.14/7 ile yargılamanın yenilenmesine ilişkin Avusturya Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun (Österreichische Strafprozessordnung-StPO) art.352' nin bu ilkenin pozitif dayanağını oluşturduğu, ancak anılan düzenlemelerin uygulama alanının yalnızca aynı devlette yapılan ceza kovuşturmasıyla sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Öte yandan StPO 153c, yabancı ülkede işlenmiş suçlarla mesafe suçlarında savcının kovuşturmadan vazgeçebilmesine olanak sağlamaktadır.

2.4.1.6.Fransa

Fransa Anayasası'nda (Constitution Française du 4 Octobre 1958)²⁰⁹ *non bis in idem* kuralını yer verilmemiştir. Uluslararası sözleşmeler ve antlaşmalarla ilgili düzenlemeler ise 52 ila 55'inci maddelerinde yer almaktadır²¹⁰.

Fransa Anayasası'na göre uluslararası sözleşmeler veya antlaşmalar, ancak kabul ve tasdik edildikten sonra sonuç doğurmaktadır. Eğer uluslararası sözleşmede veya antlaşmada yer alan bir hüküm anayasaya aykırı ise bu uluslararası sözleşmenin veya antlaşmanın tasdik ya da onaylanması, ancak anayasanın değiştirilmesinden sonra mümkün olmaktadır²¹¹.

²⁰⁸ <https://hukukbook.com/?s=Avusturya+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).

²⁰⁹ <https://hukukbook.com/?s=Fransa+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).

²¹⁰ Constitution du 4 Octobre 1958.

²¹¹ CF, art.53, 54.

Usulüne uygun biçimde onaylanan sözleşme ve antlaşmalar yayınlandıkları andan itibaren yasalardan üstün tutulmuştur²¹². Dolayısıyla bu hükme göre AİHS yasalardan üstün tutulmuştur. Bununla birlikte Fransa vergi mevzuatına bakıldığında non bis in idem kuralına aykırılık teşkil eden hükümlerin olduğu görülmektedir.

Fransız Genel Vergiler Kanunu'nun (Code general des impôts-CGI) articles 1741 ila 1753'üncü maddelerde bis B'de cezai yaptırımlara yer verilmiştir²¹³. Art.1741'e göre; kanunda belirtilen vergilerin tahakkukundan veya tamamen veya kısmen ödenmesinden hileli olarak kaçan veya kaçmaya teşebbüs eden veya kendi isteğiyle beyanını vergiye tabi meblağların bir kısmını kasıtlı olarak gizlediği veya iflasını organize ettiği veya verginin başka bir takım fiillerle tahsil edilmesini engellediği veya başka bir şekilde hileli hareket etmesi durumunda zamanaşımı olmaksızın sorumlu tutulmuş ve bu durumda uygulanabilir vergi cezaları, beş yıl hapis ve 500.000 avro para cezası olarak belirtilmiştir.

Ayrıca aynı maddede bu tutarın suçtan elde edilen gelirin iki katına kadar çıkarılabileceği de hüküm altına alınmıştır. Eylemler organize bir çete tarafından işlendiğinde veya bu fiillerin sahte kimlik, sahte belge veya başka herhangi bir sahtecilik ile yapılması gibi durumlarda ise cezalar yedi yıl hapis cezasına ve 3.000.000 avro para cezasına yükseltilmektedir.

Bu madde hükümlerinin uygulanmasında hüküm giyen herhangi bir kişi, Ceza Kanunu'nun articles 131-26 ve 131-26-1'de belirtilen usullere uygun olarak vatandaşlık, medeni ve aile haklarından da yoksun bırakılabilmektedir. Görüldüğü gibi yukarıda zikredilen bizdeki sahte belge kullanma, sahte belge düzenleme türünden vergi kaçakçılığında Fransız Genel Vergi Kanunu'na göre idari para cezası ve adli ceza yanında idari tedbir yaptırımı da uygulanmaktadır.

CGI art.1743'de yer alan fiillerde de art.1741'de yer alan cezalar verilecektir. Buna göre;

1- Ticaret Kanunu'nda öngörülen yevmiye defterine veya onların yerini alan belgelerde kayıt yapmayı bilerek ihmal eden veya yazılı kayıt yaptırmayan veya yanlış veya uydurma girişler yapan veya yapılmasına sebep olan herkes,

²¹² CF, art.55.

²¹³ https://legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGISCTA000006147294, (Erişim Tarihi:05.05.2021).

2- Başkalarının servetinin tamamını veya bir kısmını vergiden muaf tutmak amacıyla, ya yurtdışında menkul kıymet depozitolarını teşvik ederek ya da kuponlarını yurt dışına nakde çevirmek veya orada pazarlık etmek üzere transfer ederek veya transfer ettirerek emanet edilen herkes,

3- Ticaret Kanunu'nda belirtilen ön izinleri almak amacıyla bilerek yanlış bilgi veren herkes, beş yıl hapis ve 500.000 avro para cezasına çarptırılacaktır.

CGI art.1746'da yer aldığı üzere; vergi mevzuatı ihlallerini kayıt altına alma yetkisine sahip temsilcilerin görevlerini yerine getirmelerini imkansız hale getiren kişi, ceza mahkemesi tarafından 25.000 avro para cezası ile cezalandırılır. Bu suçun tekrarı halinde mahkeme, bu para cezasına ek olarak altı ay hapis cezası verebilir. CGI art.1747'ye göre; halkı vergi ödemesini reddetmeye veya ertelemeye teşvik eden herkes 3.750 avro para cezası ve altı ay hapis cezasına çarptırılmaktadır. CGI art.1750'ye göre de; doğrudan vergiler, KDV ve diğer ciro vergileri, tescil vergisi, tapu vergisi ve damga vergisiyle ilgili suçlardan birinden suçlu olan gerçek kişiler, aşağıdaki ek cezalara tabidir:

1- Ceza Kanunu'nun (Code Penal) art.131-27'de öngörülen şartlara uygun olarak, doğrudan veya dolaylı olarak, kişinin kendi hesabına veya başkaları adına serbest, ticari veya endüstriyel bir mesleği yönetme, doğrudan veya dolaylı olarak kendi hesabına veya başkalarının hesabına, bir ticari veya sınai teşebbüsü veya ticari bir şirketi yönetmek veya kontrol etmek yasağı,

2- Ehliyetten en fazla üç yıl veya tekrar suç işlenmesi durumunda en fazla altı yıl süreyle uzaklaştırma cezası. Mahkeme bu cezayı mesleki faaliyet dışında araç kullanmakla sınırlandırabilir²¹⁴.

2.4.1.7.Finlandiya

Fin Vergi Usul Kanunu'nun (Laki Verotusmenetelysta) 57 §'de yer alan hükmüne göre beyannamesini vermeyen veya eksik veren veya vergi dairesine yanıltıcı bilgi veren ve bu suretle verginin eksik tahakkuk etmesine ve dolayısıyla vergi ziyanı yol açan mükelleflere hem ilave vergi tarhiyatı yapılmakta hem de kişi adına vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

²¹⁴ Aydın Cengiz, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 2014, ss.146-150.

Fin Ceza Kanunu'nun (Rikoslaki) Kamu Maliyesine Karşı Suçlar Bölümü 29 §'ye göre ise maddede belirtilen vergi kaçakçılık fiillerinden birinin işlenmesi durumunda mükelleflere ya para cezası ya da iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Maddede zikredilen vergi kaçakçılık fiilleri ise hileli vergi suçlarıdır.

Maddenin 2.fıkrasında ise nitelikli vergi suçlarına yer verilmiştir. Burada yer alan fiiller ise sağlanan mali menfaatin büyüklüğüne veya suçun sistemli ve özel yöntemlerle işlenmiş olması durumuna bağlanmıştır. Bu gibi vergi kaçakçılığının ağırlaştığı fiillerde vergi kaçırarak faile, nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan, 4 aydan 4 yıla kadar hapis cezası verileceği belirtilmiştir²¹⁵.

Finlandiya AİHM'de aleyhine sonuçlanan davalar nedeniyle mevzuatını değiştirmek zorunda kalmıştır. Buna göre, idare ya işe kendisi bakacak ve vergi incelemesi sonrası vergi tarh edip vergi ziyai cezası kesecektir ya da mükellefin fiilini vergi kaçakçılığı suçu olarak değerlendirip hapis cezası verilmesi için işi kolluk kuvvetlerine devredecektir²¹⁶.

2.4.2.Diğer Ülkelerde Non Bis In Idem Kuralı

Yukarıda değindiğimiz ülkeler haricinde iki ülke farklı özelliklerinden dolayı inceleme konusu yapılmıştır. Bu ülkelerden biri Meksika'dır. Meksika 15 Haziran 1998 -17 Temmuz 1998 tarihleri arasında 160 devletin katılımıyla toplanan Birleşmiş Milletler Konferansı sonucunda imzaya açılan "Uluslararası Ceza Mahkemesi Kurucu Statüsü" nü -ki uygulamada kısaca Roma Statüsü olarak adlandırılmaktadır- imzalamıştır. İkinci ülke ise en çok Sözleşme hükümlerinin ihlal edildiği ve aleyhine AİHM'ye bireysel başvurunun yapıldığı ülkelerden biri olan Rusya'dır.

2.4.2.1.Meksika

Avrupa Birliğinde ortak bir yargı sisteminin temellerini atan Roma Statüsü'nün Meksika tarafından onaylanması üzerine en hararetli tartışmalardan biri non bis in idem hakkında olmuştur. Bu tartışmaların merkezinde Meksika Anayasası'nın uluslararası insan hakları standardıyla örtüşmediği iddiası yer almaktadır. Bu bağlamda Meksika'da Anayasa'da değişiklik yapılarak ilkenin anayasal bir hüküm olması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca ilkenin insan hakları ihlallerini engellemesi için diğer tali

²¹⁵ Emre Burak Onat; "Vergi Kaçakçılığında "Hem Para Cezası Hem Hapis Cezası" Uygulamasından "Ya Para Cezası Ya Hapis Cezası" Uygulamasına Geçiş", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2016, Sayı:281, ss. 254-263.

²¹⁶ Modellemeye kullanılabilecek ayrıntılarına 5.bölümünde yer verilmiştir.

yasaların yani cezai işlem yasalarının da bu anayasal ilke çerçevesinde değişmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Bunun dışındaki farklılıkların çoğunun anayasal farklılıklarından ziyade mahkeme kararlarının farklılıklarından kaynaklandığı, bunu çözmenin tek yolunun da uluslararası insan hakları ve bunların faydaları konusunda daha farkında olan yargıçların yetişeceği ortamı sağlamak olduğu, bunların yapılması halinde Meksika yasalarıyla uluslararası yasalar arasındaki farklılıkların giderilmiş olacağı, değerlendirmesi yapılmıştır²¹⁷.

2.4.2.2.Rusya

Rusya Anayasası'nın (Constitution of Russia)(Конституция Российской Федерации) art.50'de, non bis in idem kuralını içermektedir. Aynı şekilde Rus Ceza Kanunu'nun (the Criminal Code of the Russian Federation) (Уголовный Кодекс Российской Федерации) 6'ncı maddesi Adalet İlkesi Başlığı altında aynı kuraldan bahsetmektedir.

Burada non bis in idem kuralı 25/04/2001 tarihli Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi (Российская Федерация Конституционный суд) kararı sonucunda oluşturulmuştur. Bu duruşma A.A.Sheviakov şikayetine istinaden yapılmıştır. Bu vakayı kısaca özetlemek gerekirse olay, mekanik taşıtla bir kaza sonucu başkasını yaralayan ve aynı zamanda kişinin kaza mahallini terk etmesi nedeniyle yaralıya yapılması gereken müdahale ya da tedbirlerden imtina eden bir suçlunun davasıdır.

Non bis in idem kuralı Mahkemenin kararında değerlendirilmiştir. Mahkeme bu kararında hem Rusya'da hem de yabancı ülkelerin çoğunda yasama organının savcılık makamının konuları tekrar incelemesini non bis in idem'e aykırı nitelendirmediklerini, yeniden yapılan incelemelerin daha önceki mahkemenin devamı olarak kabul edildiğini bu açıdan kararların tekrar incelemeye alınmasının verilen kararın hakkaniyetli uygulanması için ilave bir araç olduğunu, ifade etmiştir. Mahkemeye göre bu sebeple Rus Anayasası bu hakkı almak yerine tam aksine yasal hataları düzeltmek için bir fırsat olarak değerlendirmektedir.

Bu davada Mahkeme sonuç olarak, Rusya Ceza Kanunu 12'nci madde 4. fıkrası uyarınca bu vakalara karşı özel birtakım maddeler içerdiğini, buna göre Rus

²¹⁷ Javier Donde, "Non Bis In Idem: Mexican Regulation and International Standards", *Working Paper Series*, Issue Number 1, 2006, ss.1-10.

vatandaşları ve Rusya'daki yabancıların bu cezai yaptırıma tabi olduklarını ve bu nedenle eğer aynı eylem nedeni ile dış ülkede yargılanmadıysa Rusya'da yargılanabileceklerine, hükmetmiştir²¹⁸. Dolayısıyla Rusya aynı eylem nedeniyle yurt dışında yapılan yargılamaları iç hukuku bakımından geçerli kabul etmekte ve tekrar bir yargılama yapmamaktadır.

2.5.AB Üyesi Ülkelerdeki Düzenlemeler ve Uluslararası Sözleşmeler Yönünden Non Bis In Idem Kuralının Değerlendirilmesi

Non bis in idem kuralı dünya üzerinde yer alan yasal sistemlerdeki tüm bireyler için önemli bir koruyucudur. Kişinin aynı suçtan dolayı birden fazla soruşturulmasına engel olur. Yani kişiyi tekrar edilen soruşturmalardan korur.

Bununla birlikte, uluslararası hukukta bir kişinin birden fazla ülke tarafından yargılanma ihtimali mevcuttur. Özellikle terörizm nedeniyle iki farklı ülkede ceza soruşturmasına tabi tutulmak mümkündür. Bu nedenle ikili yargılamadan korunmak için bu kuralın, ceza soruşturmalarının uluslararası yönü dikkate alınarak uygulanmasını sağlamak üzere düzenlenmesi gerekmektedir²¹⁹.

Non bis in idem kuralına göre mahkemeler daha önceden suçlu bulunmamış bir kişiyi tekrar yargılamamalı ve ceza vermemelidir. Modern ceza yaptırım usulleri ışığında bu ilkenin anlamı ve kapsamı daha da geliştirilmiştir. Örneğin beraat kararı verildiyse dava kapanır ve tekrar açılmaz. Non bis in idem'in sosyal değeri ve yasal anlamının şu şekilde açıklandığı görülmektedir²²⁰:

İlk olarak, istikrarı korumaktadır. İstikrar, adaletin önemli bir yönüdür. Örneğin yargıcın kararı, bir sınır olmaksızın değiştirilebilirse veya keyfi olarak yorumlanabilirse yasa toplumsal düzeni sağlayamayacaktır. Bu da doğal olarak bir güven kaybına neden olacaktır.

İkinci olarak, insan haklarının devletler tarafından istismar edilmesini engellemektedir. Bu tip uygulamalar toplumun psikolojisini de bozmaktadır. Devlet ve yurttaşlar arasında dengesizlik ve güvensizlik ortamı oluşacaktır. Toplumun yararına olan yasalar da bu sebeple çiğnenmiş olacaktır.

²¹⁸ Boris Andrew, "Russia Non Bis In Idem Principle in International Russian Law", *Revue Internationale De Droit Penale*, 3/2002 (Vol.73), ss.1065-1070, www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-p. (Erişim Tarihi:20.05.2015).

²¹⁹ Gerard Conway, "Uluslararası Hukukta Ne Bis In Idem İlkesi", *Uluslararası Adalet ve Suç Dergisi*, Sayı:3, 2003, ss.217-244.

²²⁰ Teng Wei, "On The Application of the Ne Bis In Idem", *Standing Committee of The National People's Congress of China*, <https://studylib.net/doc/15194857/teng-wei-eng>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).

Yukarıda değinildiği gibi devletler kendi ceza hukukunun uygulama alanını, ülkesi ile belirli bir ilişki içinde bulunan tüm fiilleri içerecek biçimde belirleyebilirler. Cezalandırma yetkisinin sınırını belirlemek, bizzat egemen devletlere tanınmış olup uluslararası hukuk, bir devletin ceza hukuku kurallarının yer bakımından uygulamasına ilişkin esasları kendi takdirine göre belirleyebilmesine olanak tanımaktadır. Buna karşılık, yapılan ceza muhakemesi sonucunda verilen kararın, yalnızca o devletle sınırlı olarak ceza kovuşturmasını tüketici bir etki göstermesi, her bir devletin değişik bağlantı noktalarına dayanarak (ülkesellik, kişiselik) aynı fiili kovuşturmaya kendisini yetkili görmesi nedeniyle yetki çatışmasına, bu da aynı fiil nedeniyle bir kişinin iki veya hatta daha fazla devlette kovuşturulmasına ve hatta cezalandırılmasına yol açmaktadır.

Non bis in idem sorunu bakımından AB içinde bugüne kadarki faaliyetlere bakıldığında, Avrupa Parlamentosu, 16/03/1984 tarihli Avrupa Topluluğu içerisinde ceza hukukunda non bis in idem kuralının uygulanmasına ilişkin bir kararda, birçok üye devletlerin ceza hukukuna göre, önceden bir ülkede mahkum edilen bir kişinin, aynı fiil nedeniyle, bir başka üye devlette yeniden kovuşturulmasının mümkün olduğunu tespit etmiştir. Anılan kararda, bu ilkeyle bağdaşmayan hükümlerin uygulanmasının, kişilerin serbest dolaşımı nedeniyle ortak pazarın gerçekleştirilmesi amacıyla çelişki oluşturduğu vurgulanmıştır.

Bu yüzden üye devletlerden, 53'üncü maddesinde antlaşmaya taraf tüm devletleri, bir başka devlet tarafından verilen kararlara non bis in idem etkisini tanıma yükümlülüğü altına koyan 28/5/1970 tarihli Ceza İlamlarının Uluslararası Geçerliliğine İlişkin Avrupa Sözleşmesi'ni olabildiğince hızlı onaylamalarını ve AB alanı içinde çifte cezalandırmadan kaçınmak için uygun yasal tedbirleri almalarını istemiştir.

Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı (Charter of Fundamental Rights of the European Union -CFR) art.50, non bis in idem kuralını, AB içerisinde anayasal düzeyde tanımış bulunmaktadır. Maddedeki düzenlemenin başlığı *“Aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı”* şeklinde olup içeriğinde; *“Hiç kimse, yasalara uygun olarak Birlik içinde daha önce beraat ettiği ya da mahkum edildiği bir suçtan dolayı tekrar yargılanamaz ya da cezalandırılamaz.”* denilmektedir. Bu düzenleme şekliyle ilke AB'ye üye devletlerin sadece iç hukuklarında geçerli bir ilke olarak kalmamış üye devletlerin birbirleriyle ilişkilerinde de sınır ötesi bir boyut kazanmış olmaktadır. Schengen (Şengen) Uygulama Antlaşması (Schengener

Durchführungsbereinkommen-SDÜ)²²¹ Kapitel 3 artikel 54 ve devamı maddelerinde, çifte yargılama yasağına yer verilmiştir. SDÜ art. 54'e göre, *“Antlaşmaya taraf bir devlet tarafından hakkında kesin karar verilmiş olan bir kişi, mahkumiyet durumunda cezanın daha önce infaz edilmiş veya edilecek olması veya kararı veren devletin hukukuna göre artık infaz edilemeyecek olması koşuluyla, aynı suçtan dolayı antlaşmaya taraf bir başka devlet tarafından kovuşturulamaz.”*. Bu düzenlemeye göre SDÜ'ye taraf devletlerden birinde hüküm giymiş bir kişi hakkında eğer bu kişinin cezası infaz edilmiş ise veya edilecekse veya artık o taraf devletin yargı sistemi içerisinde infaz edilmesi mümkün değilse bu kişi hakkında başka bir taraf devletçe aynı suçtan dolayı yargılama yapılamayacaktır.

SDÜ art.55'de ise art.54'de yer alan düzenlemeye istisna getirerek antlaşmaya taraf devletlerin art.54 ile bağlı olmayacağı durumları belirtmektedir. Bu maddede yer alan ve taraf devletlerin çifte yargılama yasağına uymayabilecekleri durumlar açıklanmıştır. Bu maddeye göre örneğin yabancı mahkeme kararının dayandığı suçun tamamen veya kısmen kendi topraklarında işlenmiş olması veya suçun o devletin güvenliğine karşı işlenmiş olması gibi durumlarda taraf devletler art.54'ün uygulamayacaklarını bildirerek antlaşmayı imzalayabilmektedirler. SDÜ art.56'da ise antlaşmanın art.55'te şerh koyan taraf devletlerin aynı suçtan dolayı aynı kişi hakkında kovuşturma başlatması durumunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiği açıklanmaktadır.

Bu maddede yer alan açıklamaya göre, taraf devletlerden biri diğer taraf devlet tarafından yargılanmış ve mahkum edilmiş bir kişi hakkında aynı suçtan dolayı hakkında bir kovuşturma başlatmışsa, bu durumda, daha önce diğer taraf devletin ülkesinde bu suçtan dolayı uğradığı herhangi bir özgürlükten yoksun bırakma, uygulanacak olan yaptırımdan düşülecektir.

Ulusal yasaların elvermesi durumunda gözetiminde geçirilen süreler haricinde diğer yaptırımlar da dikkate alınacaktır. Bu şekilde art.55'e yer alan non bis in idem kuralının uygulanamama durumunun kişiler aleyhine yaratabileceği mağduriyetleri en azından cezaların mahsup edilmesi ilkesini getirerek asgari seviyeye çekmeye çalıştığı görülmektedir.

Yine aynı şekilde art.57'de bir kişi taraf devletlerden biri tarafından suçlanırsa ve o taraf devletin yargı makamları o suçun başka bir taraf devlet tarafından

²²¹ <http://www.aufenthaltstitel.de/schengeneruebereinkommen.html>, (Erişim Tarihi:01.02.2022).

yargılandığı kanaatine varırsa, gerekli görmesi halinde, yargılayan taraf devletin yetkili makamlarından ilgili bilgileri isteyebileceklerdir. Bu bilgiler yeni yargılama yapacak olan taraf devletin yetkili makamlarınca davanın devam edip etmemesi konusunda dikkate alınacaktır.

SDÜ non bis in idem kuralıyla ilgili 3.bölümün son düzenlemesi art.58 gereği antlaşmaya taraf devletler iç hukukta, yabancı yargı kararları bakımından birden fazla cezalandırmayı engellemeye yönelik SDÜ art.55-57’de öngörülenlerden daha geniş düzenlemelere yer verebileceklerdir.

Görüldüğü üzere, non bis in idem hem yargılama aşamasında hem de cezalandırma aşamasında dikkate alınmakta bu ilkenin uygulanmasının mümkün olmadığı art.55’de belirtilen durumlarda ise mahsup ilkesi veya taraf devletlerin yargı makamları tarafından verilen kararların diğer taraf devletler yargı makamları tarafından dikkate alınması söz konusu olmaktadır.

Ancak AB’ye üye tüm devletler 17/05/1987 tarihli Avrupa Birliğine Üye Devletler Arasında Çifte Kovuşturma Yasağına İlişkin Sözleşme’yi²²² (Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften über das Verbot der doppelten Strafverfolgung) onaylamadığı gibi tüm AB üyesi devletler SDÜ’ye taraf da değildir.

SDÜ’de art.54-58 aynen olduğu gibi bu Sözleşme’ye art.1-5 olarak düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla Sözleşme farklı tanımlar veya içerikler üretmekten ziyade taraf olan devletler bakımından farklılık arz etmektedir.

Daha açık ifade edecek olursak, bu Sözleşme’yle non bis in idem kuralı SDÜ’de geçerli olduğu Schengen ülkeleri yerine AB’ye üye devletler bünyesine aktarılmış bir düzenleme olarak önemini daha da artırmış, üye ülkeler arasında bağlayıcı bir hüviyete kavuşmuştur.

Burada önemle altı çizilmesi gereken husus; SDÜ’de art.54’de yer alan düzenlemenin, kesinleşmiş yargı kararı mevcut olması durumunda, hem kovuşturma ve yargılama engeli hem de ikinci kez cezalandırmayı yasaklamasıdır. O halde paralel yargılamalar bu ilkeye ters düşmemektedir²²³.

²²²https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/WeberBtMGKO_3/ges/StVUeberGEU/cont/WeberBtMGKO.StVUeberGEU.htm, (Erişim Tarihi:03.02.2022).

²²³ Tezcan-Erdem, a.g.e., ss.101-104.

Uluslararası Ceza Mahkemesinin Roma Tüzük'ünün (Rome Statute of the International Criminal Court) article 20'de de non bis in idem kuralına değinilmektedir²²⁴. Maddeye göre, “Bu Tüzükte belirtilenler dışında, hiç kimse, Mahkeme tarafından mahkum edildiği veya suçsuz bulunduğu bir eyleme dayalı olarak yeniden yargılanamaz.”²²⁵.

Roma Statüsü'nün art.20'de non bis in idem kuralının geçerli olduğu suçlar Tüzük'ün art.5'de belirtilen suçlardır. Buna göre, üye ülkelerin sanıkların uluslararası ceza hukukunun dışında kalan yerel suçlarını yargılama yetkisi vardır. Bu maddeyi insan hakları perspektifinden değerlendirirsek non bis in idem kuralının sağladığı korumanın sınırlandığı açıktır.

Sanıklar ICC'de masumiyetlerini kanıtlamış olsalar bile aynı suç için yerel mahkemelerde soruşturmayla karşılaşabilirler. Bu da non bis in idem kuralına tamamıyla zıt etkilere yol açacaktır²²⁶.

ICC, birbirini tamamlama prensibine dayanarak farklı yasalar üzerinde bir hiyerarşi oluşturmayı başarmıştır. Ancak her ne kadar bu ilke farklı yasalar arasında bir seçim yapma standardı oluşturabilmişse de hali hazırda birçok konu çözümlenmeyi beklemektedir:

1. Bu standartlar ICC dışında kalan birbirinden farklı yerel yasalar arasındaki sorunları çözememektedir. Çünkü non bis in idem kuralı ceza yasalarında da yer almaktadır. Bu ilke yani çifte yargılama/cezalandırma yasağı ilkesi davranışa mı yoksa suça mı yöneliktir ve suçlu bulma ya da suçlu bulunmama hükümlerine nasıl varılacaktır, bunların uygulanışı birden fazla yoruma açıktır. Yukarıdaki sorular bu ilkelerin uygulanabilmesi için evrensel bir uygulama gerektiğini göstermektedir.

2. Yerel yasaların uluslararası hale getirilmesi uluslararası yasaları uygulamak için genel bir sistem yaratacak ve üye ülkeler için bir öncelik sırası belirleyecektir. Yani evrensel bir sistemin oluşturulması üye ülkelere kendi yasalarınca müdahale hakkı

²²⁴<https://www.icc-cpi.int/NR/rdonlyres/ADD16852-AEE9-4757-ABE7-9CDC7CF02886/283503/RomeStatutEng1.pdf>, (Erişim Tarihi:03.02.2022).

²²⁵ Uluslararası Ceza Mahkemesi bu tüzükle kurulmuştur. Mahkeme, daimi bir kurumdur ve bu tüzükte sözü edilen, uluslararası toplumu yakından ilgilendiren çok ciddi suçları işleyen kişiler üzerinde, yargı yetkisine sahiptir ve devletlerin ulusal yargı yetkisini tamamlayıcıdır. Bu suçlar, soykırım, insanlığa karşı suçlar, savaş suçları, saldırı suçlarıdır.

²²⁶ David Scheffer, “Non Bis In Idem and The Rome Statute of the International Criminal Court”, *Northwestern University School of Law Research Paper: RN Daniels*, <https://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).

taniyacaktır. Ülkeler bu sebeple birbirini tamamlama prensibini ya da hangi hukuk kuralının üstün geleceğine karar vermek durumundadırlar.

3. Uluslararası temel suçların önlenmesiyle ilgili cezalar sadece yasalarla ilgili değil aynı zamanda toplumsal önem taşıyan konulardır. Bu yüzden soykırım suçlarının, savaş suçlarının ve insanlığa karşı işlenmiş suçların, yeniden düzenlenmesi, her ülkenin menfaatinedir. Bu aynı zamanda yerel yasaların da yararınadır. Çünkü uluslararası toplumla işbirliği sağlamaktadır.

4. Uluslararası temel suçlarla ilgili uluslararası toplumun en büyük endişesi bu suçların cezasız kalmasına yol açmaktır. Bunu önlemek üzere üye ülkeler adil bir soruşturma için işbirliği yapmalıdır. Bu işbirliği eğer üye ülkeler evrensel, birbirini tamamlama ve non bis in idem ilkelerine uyarsa gerçekleşebilir.

Sonuç olarak, birbirini tamamlama ve çifte yargılama/cezalandırma yasağı ilkesinin evrensel uygulanışı yukarıda tarif edilen birleştirici sonuçlara yol açacaktır. Bu uygulamaların mümkün olabilmesi için oluşturulacak sistem üzerine yapılacak araştırma ve analizler hem yerel hem de uluslararası seviyede toplumlara yararlı olacağı açıktır²²⁷.

3.NON BIS IN IDEM KURALININ MUHAKEME HUKUKU VE CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ

Ceza davalarında; devletin suçun işlendiği yeri esas alarak yargılama yetkisini kendinde görmesi halinde mülkilik ilkesi, suçu işleyen vatandaşığını esas alması durumunda faile göre şahsılık ilkesi, suçtan zarar göreni esas alması halinde ise mağdura göre şahsılık ilkesi, eğer ülkenin ihlal edilen menfaatini esas alırsa koruma ilkesi, suçun uluslararası niteliğini esas alırsa evrensellik ilkesi²²⁸ uygulanıyor demektir.

Türkiye’de işlenen suçlar bakımından mülkilik ilkesi kabul edilmiştir. Bu tip suçlara Türk kanunları uygulanmaktadır. Ancak başka bazı durumlarda yabancı ülkede işlenmiş olsa bile suçu işleyen faile veya suçtan mağdur olan kişiye göre şahsılık ilkesi gereği de yargılama yetkisi farklı bir sistemde değerlendirilebilmektedir. Yine ülkelerin ihlal edilen ulusal menfaatleri veya suçun evrensel niteliği gereği yargılama yetkisi bu ilkeler çerçevesinde belirlenebilmektedir. Türk Ceza Kanunu temel olarak mülkilik ve

²²⁷ Hilly Moodrick- Even Khen, “ Internationalizing Non Bis In Idem: Towards a Unified Concept of Double Jeopardy in The application of Universal Jurisdiction over International Core Crimes”, Israel, <https://www.alma-ihl.org/opeds/hillyme-nonbisinidem>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).

²²⁸ Aydın, a.g.m., s.132.

şahsılık ilkesini benimsemiş olmakla birlikte diğer ilkelerin geçerli olduğu halleri de kabul ettiğinden karma sistem olarak nitelendirilmektedir²²⁹.

Non bis in idem, bu bölümde ortaya konulduğu üzere bugün bütün modern hukuk devletlerinde zımnen de olsa kabul edilmiş bir ilkedir²³⁰. Bizim mevzuatımızda da doğrudan non bis in idem kuralından bahsedilmemekle birlikte özellikle 5237 sayılı TCK'da dolaylı olarak ilkeden bahseden hükümler vardır. Bu hükümler, 5237 sayılı TCK'nın 9, 11, 16, 17, 43, 44'üncü maddelerinde yer almaktadır.

Bu kanun hükümlerine yakından bakacak olursak; 5237 sayılı TCK'nın 9'uncu maddesinde yer alan hüküm gereğince, Türkiye'de işlediği bir suçtan dolayı yabancı ülkede hakkında hüküm verilmiş olan kimse Türkiye'de yeniden yargılanacaktır. Hükümün uygulanması bakımından Türkiye'de suç işleyip yurt dışında hakkında hüküm verilen kişinin yabancı veya Türk olması arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır²³¹. Dolayısıyla 5237 sayılı TCK, eğer suç Türkiye'de işlenmişse non bis in idem kuralını kabul etmemiştir. Bununla birlikte eğer yabancı ülkede aynı suçtan dolayı gözaltında tutulmuşsa veya tutuklu kalmış, hüküm yemiştir bunlar Türkiye'deki cezasından mahsup edilecektir²³².

5237 sayılı TCK'nın 11'inci maddesi ise yurt dışında suç işleyen vatandaşın Türkiye'de yeniden yargılanabilmesi için işlenen suçtan dolayı yabancı ülkede hüküm verilmemiş olmalıdır. Buna göre, 5237 sayılı TCK'nın 11'inci maddesi, yabancı ülkede hüküm verilmesi durumunda non bis in idem kuralını kabul etmiştir.

5237 sayılı TCK'nın 16'ncı maddesinde de, Türkiye'de işlenen suçtan dolayı yabancı ülkede gözaltında, tutuklulukta veya hükümlülükte geçen süreler, Türkiye'de yeniden yapılan yargılama sonucunda verilecek cezadan indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte indirim yapılabilmesi için, Türkiye'de işlenmiş bir suçtan dolayı yabancı ülkede kişinin özgürlüğünün sınırlandırılmış olması gerekir. Buna karşılık yabancı ülkede, Türkiye'de işlenen bir suçtan tamamen bağımsız başka bir suç işlenmiş ise bu takdirde indirim yapılmasını gerektiren bir durum yoktur. Çünkü maddede ifade edilenin aynı suç olduğu açıktır. Bu hükümle en azından non bis in idem

²²⁹ Şahin, a.g.m., s.132.

²³⁰ Şarbak, a.g.m., s.9.

²³¹ Mahmut Koca-İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2014, s.717.

²³² 5237 sayılı TCK, m.16.

kuralının yargılama sonucunda hükmedilecek cezanın tespiti noktasında devreye girmesi sağlanmış olmaktadır²³³.

5237 sayılı TCK'nın 17'nci maddesinde yer alan hükme göre, yabancı mahkemelerde verilen ve Türk kamu düzenine aykırı olan hak yoksunlukları Türkiye'de geçerli olmayacaktır. Türk kamu düzenine aykırı olmayan hak yoksunlukları ise kendiliğinden geçerli olmayıp Cumhuriyet savcısının talebi üzerine Türk mahkemeleri tarafından bir karar verilmesi halinde Türkiye'de geçerli olabilecektir²³⁴.

Bu konuda ayrıca yabancı mahkeme ilamlarının tanınması ve tenfizi konusuna da değinmek gerekmektedir. Konu, hukukumuzda 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Kanun (MÖHUK) uyarınca düzenlenmiştir²³⁵. Türk mahkemeleri tarafından hakkında tanıma ve tenfiz kararı verilmeyen yabancı mahkeme kararları, Türkiye'de icrai nitelik kazanamamaktadır²³⁶.

Bu konu non bis in idem kuralı çerçevesinde değerlendirildiğinde, yabancı bir mahkeme tarafından verilen bir hükmün, Türk mahkemeleri tarafından tenfizi kararı verilebilmesi için mahkemeye sunulduğunda hem non bis in idem kuralı hem de tenfiz için gerekli şartların sağlandığı ileri sürülebilir. Tabii ki bu konuda her iki müessesenin de ileri sürülebilmesi için tenfiz kararı için gerekli şartlar yanında non bis in idem kuralı açısından gerekli aynı suç, aynı kişi ve mükerrer yargılama şartlarının mevcut olayda bulunmasının yanı sıra yargılamanın da cezai mahiyette olması gerekir²³⁷.

Tek bir fiille birden fazla suçun işlenmesi fikri içtima olarak tanımlanmaktadır. Tek bir fiille işlenen suçlar, aynı suç ise aynı neviden fikri içtima, farklı suçlar ise farklı neviden fikri içtima söz konusu olur. Fikri içtima halinde tek bir fiil bulunduğundan non bis in idem kuralı uyarınca, faile tek ceza verilmelidir²³⁸. Farklı neviden fikri içtima, 5237 sayılı TCK'nın 44'üncü maddesinde, aynı neviden fikri içtima ise 5237 sayılı TCK'nın 43'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır. 5237 sayılı TCK'nın 44'üncü maddesinin gerekçesinde, farklı neviden fikri içtima haline failin bir fiille işlediği suçlardan sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan cezalandırılmasının nedeni olarak non bis in idem kuralı gösterilmiştir. Bu kural gereğince kişi işlediği bir fiilden dolayı, ancak

²³³ Tezcan-Erdem, a.g.e., s.101.

²³⁴ Fatih Birtok, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, ss.95-96.

²³⁵ 12.12.2007 tarih ve 26728 sayılı RG.

²³⁶ MÖHUK, m.50.

²³⁷ Hasan İsmet Bıyıklı, *Ceza Kararlarının Uluslararası Geçerliliği*, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, 1974, ss.439-440.

²³⁸ Birtok, a.g.e., s.405.

bir defa cezalandırılabilir. Fikri içtima halinde tek ceza öngörülmesi suretiyle, bir fiilden dolayı kişinin birden fazla cezalandırılmasının önüne geçilmek istenmiştir²³⁹.

Bu ilkeye Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi'nin (SİDAS) (European Convention on Extradition-ECE) art.9'da yer verilmiştir. Buradaki anlamıyla bu ilkeye sadece uyuşmazlığın hükümle sonuçlanması değil, Cumhuriyet savcısının kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin kararını da içine alacak şekilde geniş anlam yüklenmektedir.

Bu Sözleşme maddesi, non bis in idem kuralının etkisini geri vermede kabul etmiştir. Maddeye göre, talep edilen şahıs hakkında kendisinden iade talep edilen tarafın yetkili makamlarınca iade talebine sebep olan veya birkaç fiilden dolayı kesin hüküm verilmiş ise iade yapılmayacaktır. Kendisinden iade talep edilen tarafın yetkili makamlarınca aynı fiil veya fiiller hakkında kovuşturma yapılmamasına veya yapılmakta olan kovuşturmayla son verilmesine karar verilmiş ise iade talebi ret olunabilecektir²⁴⁰.

Sanığın gerek savcı gerekse mahkeme tarafından yapılan tebligat üzerine belirlenen parayı yargılama giderleriyle birlikte ödemesi üzerine verilen kovuşturmayla yer olmadığı kararı veya kamu davasının düşmesi kararı, non bis in idem açısından aynı etkiyi doğuracak, aynı fiilden dolayı fail hakkında herhangi bir soruşturma ve kovuşturma yapılamayacaktır²⁴¹.

5271 sayılı CMK'da non bis in idem kuralı, hem ceza soruşturması aşamasında²⁴² hem de kovuşturma aşamasında²⁴³ yer almaktadır. Bu düzenlemeler ceza muhakemesinde ilkenin davanın ilk aşamasından son aşamasına kadar geçerliliğini koruduğunu göstermektedir.

Ayrıca yukarıda zikredildiği gibi 5271 sayılı CMK'nın 223'üncü maddesinde yer alan hüküm çeşitlerinin Sözleşme'de yer alan sadece beraat veya mahkumiyet kararları açısından değil hepsi bakımından non bis in idem ilkesi geçerli sayılmaktadır²⁴⁴.

²³⁹ Koca-Üzülmez, a.g.e., s.493.

²⁴⁰ Özen, a.g.m., s.75.

²⁴¹ Koca-Üzülmez, a.g.e., s.701.

²⁴² 5271 sayılı CMK, m.172.

²⁴³ 5271 sayılı CMK, m.223.

²⁴⁴ Cebeci, a.g.e., s.121.

4.NON BIS IN IDEM KURALININ VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ

Devletin cezai yaptırım uyguladığı alanlardan biri de vergi hukukudur. Ceza hukukundan ayrı olarak kendine has özellikler taşıması nedeniyle vergilendirmeye ilgili ödev ve yükümlölükler aykırı hareket edilmesi durumunda karşılaşılabacak yaptırımlara vergi ceza hukukunda yer verilmiştir. Ancak ceza hukukuna has genel kavramlar ve ilkeler vergi ceza hukuku açısından da geçerlidir. Bu etki zaten 5237 sayılı TCK'nın “genel hükümleri” bakımından açıkça atıf yapılarak ifade edilmiştir.

Dolayısıyla bir ceza hukuku ilkesi olarak kabul edilen non bis in idem kuralı vergi ceza hukuku açısından da geçerli bir ilkedir. Esasen diğer birçok ilkeyle de vergi ceza hukukunun yakından ilgisi vardır. Bu kesişim mükellef haklarının gündeme gelmesiyle sağlanmaktadır.

Vergi ceza hukukunda mükellef, vergi sorumlusu veya diğer ilgili kişilerin işleyebilecekleri suç ve kabahatler; vergi suç ve kabahatleridir. Vergi kabahatleri; “Vergi Ziyat Cezası” (213 sayılı VUK m. 341), “Usulsüzlük Cezası” (213 sayılı VUK m. 351–352) ve “Özel Usulsüzlük Cezası” (213 sayılı VUK m. 353) dır.

Ancak vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırılıkları önlemek için alınmış olan bu mali nitelikteki tedbirlerin yeterli olmaması durumunda ceza hukukuna özgü yaptırımlara başvurulmaktadır. 213 sayılı VUK'da düzenlenen bu fiiller ceza hukuku anlamında suç ve cezaları oluşturur. Bunlar da “Kaçakçılık Suçu” (213 sayılı VUK m.359), “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” (213 sayılı VUK m. 362) ve “Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu” (213 sayılı VUK m. 363) olarak düzenlenmiştir²⁴⁵.

Bunlar dışında uygulamada pek karşılaşılmamakla birlikte 213 sayılı VUK'da yer alan bazı görevlerin hiç yapılmaması veya eksik yapılması veya ihlal edilmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek diğer suçlar ekim sayım beyanında görevi kötüye kullanma (213 sayılı VUK m.246) ve haysiyet, şeref ve haklara tecavüz edilmesi (213 sayılı VUK m.5) suçlarıdır²⁴⁶.

Suçlar ve kabahatler, karşılığında yaptırım uygulanan hukuka aykırı davranışlardır. Esas itibarıyla bu davranışların nitelikleri aynı olup her ikisi de kamu

²⁴⁵ Mehmet Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, Sayı:64, ss.115-150.

²⁴⁶ Torun, a.g.m., s.574.

düzenini bozmaktadır. Ancak bunlara uygulanan yaptırımların niteliği ve usulü farklıdır²⁴⁷.

5326 sayılı KK'nın genel gerekçesinde suçlar ve kabahatler arasında nitelik farkı değil nicelik farkı olduğu ifade edilmiştir. Hafif suçlara hafif ceza verilirken daha ağır suçlara daha ağır ceza verilmesi nicelik farkını ortaya koyan ölçüttür.

Türk hukukunda kanun koyucu 5326 sayılı KK'nın 2'nci maddesinin gerekçesinde nitelik değil nicelik ölçütünün ele alındığını belirtmiş olmasına rağmen mevzuatımızdaki suç ve kabahatler incelendiğinde her zaman nicelik farkının ölçüt olarak alınmadığını bazen nitelik farkının bazen de her ikisinin dikkate alındığını görmekteyiz²⁴⁸. Örneğin yüksek tutarlı idari para cezaları kısa süreli hapis cezasına göre daha ağır bir ceza olabilmektedir. Bu özellikle yüksek tutarda maddi ceza ödenmesi gereken bir durumun ortaya çıkması halinde öngörülen hapis cezasının nispeten katlanılabilir bir ceza olarak karşımıza çıkması durumunda söz konusu olabilmektedir.

Böyle bir durum yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinde ortaya çıkabilir. Kişi yasal defterleri incelendiğinde maddi olarak çok zor durumda kalacağını, çok yüksek tutarda vergi ve ceza ödemek zorunda kalacağını düşündüğünde, incelemeye defter ve belgelerini ibraz etmeyerek 18 aydan başlayan hürriyeti bağlayıcı adli cezayı tercih edebilir. Hürriyeti bağlayıcı ceza nicelik olarak daha ağır para cezası ise daha hafif değerlendirilmişken kişi nezdinde hapis cezası, vergi ve vergi cezasına göre daha hafif görülebilir²⁴⁹.

Bu bağlamda örneğin faturayı hiç düzenlememenin cezası özel usulsüzlük cezası iken faturayı yanıltıcı bir şekilde düzenlemek kaçakçılık fiili sayılmıştır. Halbuki birinde tamamen kayıt dışı bırakılan bir gelir varken diğerinde sistem içine sokulan, ancak değeri veya miktarı yanlış olan fatura vardır. Ayrıca bu faturalar dolayısıyla cüz'i miktarda da olsa vergi ödenmek zorundadır. Keza beyanname için maktu olarak damga vergisi ödenmektedir.

²⁴⁷ Aziz Taşdelen, "Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Ankara Üniversitesi, *Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:59, 2010/4, Ankara.

²⁴⁸ Rençber, a.g.e., s.30.

²⁴⁹ Böyle bir durumda genelde indirim KDV'ler iptal edilip üç kat vergi ziyai cezası uygulanacak olmakla birlikte defter ve belgeler daha önce örneğin sınırlı olarak incelenmişse veya örneğin bir karşıt tespit için incelemeye ibraz edilmişse indirim iptali yapılarak vergi tarhiyatı yapılamaz, ceza kesilemez sadece suç raporu yazılabilir.

Dolayısıyla nicelik olarak daha ağır bir ceza verilmesi gereken fiilin esasen hiç fatura düzenlememek fiilinin olması gerekir. Oysaki mevcut yasal düzenlemeye göre daha hafif olan bir hukuka aykırılık fiili daha ağır yaptırıma maruz bırakılmıştır.

Kimi yazarlarca idare tarafından verilen cezalar, amaç yönünden değerlendirilmek suretiyle hukuki nitelikleri ortaya konulmak istenmiş²⁵⁰; bu anlamda, kaçakçılık suç ve cezalarının ceza kanunlarıyla aynı amaca hizmet ettiği ve bu nedenle ceza kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerektiği, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarında ise mali niteliğin ön planda olduğu, bu nedenle de idari yaptırımlar olarak değerlendirilmesi gerektiği, ifade edilmiştir.

Ancak AYM'nin görüşü, vergi cezalarının 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesi anlamında ceza olduğu şeklindedir²⁵¹. Danıştayın görüşü de vergi cezalarının nitelikleri itibarıyla bir tazminat veya sigorta gibi ek bir mali yüküm olmadığı, vergi mevzuatına aykırı hareket edenlere verilen, ceza hukuku anlamında bir ceza olduğu şeklindedir²⁵².

Bu açıklamalar, AİHM'nin tanımlamalarına da uygundur. Esasen hem adli hem de idari düzenlemeler ve bu düzenlemelerle getirilen yaptırımlar, kamu düzenini koruma amacı taşırlar. Herhangi bir cezayla karşılaşmamak için mükellef veya sorumlular zamanında vergi borçlarını ödemek isteyeceklerdir. Bu şekilde, devletin kamu hizmetlerini zamanında yapabilmesi için gerekli gelir zamanında elde edilmiş olacaktır²⁵³.

Vergi hukuku, mükelleflerin vergi ödev ve yükümlülüklerini, devletin mükellefle ilişkilerini, vergi alacağının doğduğu andan bu alacağın tahsiline veya ortadan kalkmasına kadar olan süreci ve devletin vergiyi gerçek miktarıyla toplama çabalarını ve bunun için başvurduğu yaptırımları inceleyen hukuk dalıdır²⁵⁴.

Vergi ceza hukukunun inceleme alanını, vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere uymayarak vergi alacağının zamanında ve gerçek tutarlarıyla tahakkukunu ve tahsil edilmesini engelleyen mükelleflere verilecek cezalar

²⁵⁰ Funda Başaran, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, *Mükellefler Dergisi*, Sayı:87, Mart 2000, s.110.

²⁵¹ AYM, 06.01.2005, E.2001/3, K.2005/4, 20.10.2005-25972 sayılı RG. Bkz. Turgut Candan, a.g.e., s.101.

²⁵² D.İBK, 16.02.1989, E.1988/1, K.1989/1, D.İBK, 12.06.1980, E.1977/1, K.1980/2, 29.12.1980-17205 sayılı RG.Bkz. Candan, a.g.e., s.101.

²⁵³ Hasan M.Türkal vd., “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesiinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2020, s.48.

²⁵⁴ Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.9, Sayı: 3-4, Yıl 2001, s. 294.

oluşturmaktadır.²⁵⁵ Genellikle kaçakçılık fiiliyle ortaya çıkan vergi suçlarında fiillerin niteliğine göre idari para cezası ve/veya hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır²⁵⁶.

Mevzuatımızda vergi kaçakçılığı fiilleri 213 sayılı VUK madde 359'da sıralanmıştır. Bu maddede yer alan fiiller dışında diğer vergi kanunlarında vergi kaçakçılık fiillerine ilave edilebilecek herhangi bir fiil tanımına yer verilmemiştir. Bu nedenle bir fiilin kaçakçılık olarak tanımlanabilmesi için bahsedilen maddede belirtilmiş olması gerekmektedir. Örneğin hırsızlık malının satılması veya yasa dışı silah vs. satılması söz konusu olduğunda, bu fiiller, 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer almadığından, kaçakçılık fiili sayılmayacak ve sadece buradan elde edilen gelir vergilendirilerek bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Yani 5237 sayılı TCK kapsamında bir suça ilişkin olarak bir gelir elde edilmesi, o fiili ve suçu kaçakçılık fiili ve suçu yapmamaktadır.

Vergi cezasında amaç; işlemiş olanlardan devletin uğradığı zararı telafi etmek değil, vergi kanunlarına karşı işlenecek suçları önlemek, zarardan daha fazla tutarda karşılık alarak suçluyu cezalandırmak, bazı suçlarda da hürriyeti bağlayıcı ceza vermektir²⁵⁷. Türk Vergi Ceza Hukuku hükümlerine bakıldığında, birbiriyle bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi kaçakçılık suçu ve vergi kabahati dolayısıyla gerçek kişiler tek bir fiille iki kez cezalandırılabilmektedirler. Tek bir fiille bağlantılı olarak vergi kabahati ve vergi kaçakçılık suçu işlenmesi durumu ayrıca iki farklı yargılama sürecine de yol açmakta ve birbirinden bağımsız yürütülen bu yargılamalar, non bis in idem kuralına aykırılık teşkil etmektedir²⁵⁸.

Vergi ceza hukukunun içinde düzenlenmiş olan vergi kabahat ve suçlarının amacı, mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı davranışlarını cezalandırarak mükellefler üzerinde caydırıcı ve önleyici etki yaratmak ve bu suretle vergiye uyumu sağlamak ve ayrıca verginin tahakkukunda ve tahsilinde herhangi bir sorunla karşılaşmamaktır²⁵⁹.

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi ziyai olup olmadığına bakılmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği konusunda kanunda belirtilmiş olan fiillerle, devletin koymuş olduğu kamu düzenini bozan ve hukuksal zeminin kabul etmediği vergi

²⁵⁵ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, 7.Bası, Ankara, 1995, s.14.

²⁵⁶ Ersan Öz-Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçların Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", *TAAD*, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018, ss.17-18.

²⁵⁷ Adnan Çavuş, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, Haziran 2016, İstanbul, s.28.

²⁵⁸ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2.Bası, Filiz Kitapevi, 1989, İstanbul, s.4.

²⁵⁹ Doğmuş, a.g.m., s.62.

mevzuatına aykırı fiillerdir²⁶⁰. Vergi suç ve kabahatlerinde korunan hukuksal değer devletin vergilendirme hak ve yetkisi²⁶¹ ile vergi alacağıdır. Vergi ise kamu düzeninin sürdürülebilmesi için gerekli olan gelirin en önemli kaynağını teşkil etmektedir.

Bu bakımdan vergi düzenine aykırılıklar kamu düzenini de bozacaktır. Bu nedenle vergi düzenini korumaya yönelik düzenlemeler aynı zamanda kamu düzenini de korumaya yöneliktir. Dolayısıyla ne kadar yüksek tutarda vergi kaybına yol açılmışsa o kadar ağır cezalandırılması gerekmektedir. Ancak mevcut vergi düzenlemelerine bakıldığında, kayıt dışı çalışıp, gelirini devletten gizleyen birisine, vergi kabahati olarak idari para cezası mahiyetinde sadece vergi ziyai cezası kesilirken çok düşük tutarlı bir belgeyi defterine kaydeden biri, bu belge sahte çıktığında, hapis cezasıyla cezalandırılabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında; vergi mevzuatında, vergi suç ve kabahatinde, gerçek anlamda bir niceliksel veya niteliksel fark yaratılamamış olduğu görülmektedir. Böyle olunca, vergi suçu ve kabahati için öngörülen adli ve idari yaptırımlar arasında amaçsal veya maddi olarak bir fark olduğunu iddia etmek kolay değildir. Çünkü daha önce belirtildiği üzere bazı vergi yaptırımlarının adli cezalardan bile daha ağır olabildikleri durumlar vardır²⁶².

²⁶⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, 3.Baskı, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s.241.

²⁶¹ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 12.Baskı, Bursa, 2022, s.437.

²⁶² Rençber, a.g.e., s.47.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDA NON BIS IN IDEM KURALI

1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNDE VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ

AİHS ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesinde non bis in idem kuralı güvence altına alınmıştır. Bu ilkenin hangi durumlarda dikkate alınması gerektiği ise AİHM içtihatlarından ortaya çıkmaktadır²⁶³.

Non bis in idem kuralının temel amacı, kesin bir hükümle sonuçlanmış bir ceza yargılamasının tekrarlanmasını yasaklamaktır. Non bis in idem kuralının vücut bulduğu Protokol'ün 4'üncü maddesinde düzenlenen “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” uygulamasında dört şartın birlikte sağlanması aranmaktadır:

1. Bir kişinin aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanması,
2. Fiile uygulanan her iki yaptırımın cezai nitelikte olması,
3. Kesin bir hükmün varlığı,
4. Mükerrer yargılamanın varlığı²⁶⁴.

Mahkeme kuralın bu temel bileşenlerini Mihalache/Romanya kararında ortaya koymuştur²⁶⁵. Mahkeme yukarıda ortaya koymuş olduğu bileşenlerin içeriklerini ve nasıl anlaşılması gerektiğine yönelik değişik hatta birbiriyle çelişen kararlar almıştır. Daha sonra Mahkeme bu ilkeyi ve uygulanmasını güvence altına almak amacıyla içtihat oluşturmuş ve her bir bileşenle ilgili aldığı içtihatı baktığı tüm davalarda kullanmıştır. Ancak bu bileşenlerle ilgili aldığı kararlarda da yorumlarda farklılıklara gittiği, kavramın içeriğini bazen genişletip bazen daralttığı görülmektedir. Bu anlamda kararlardaki ayrıntıları doğru okumak çok önemlidir. Biz bu bölümde, Mahkeme tarafından ilkenin bileşenlerini en son nasıl değerlendirdiğini ortaya koyacağız.

²⁶³ Doğmuş, a.g.m., s.86.

²⁶⁴ Şenol Kocaer, “Artık , Sahte Faturaya Hapis Cezası Yok”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:403, Mart 2015, ss.41-49.

²⁶⁵ Mihalache /Romanya [BD], B.No:54012/10, 08.07.2019, §49.

1.1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN EK 7 NO.LU PROTOKOLÜN 4/1.MADDESİ KAPSAMINDAKİ DAVALARI DEĞERLENDİRMESİ

AİHM (Strazburg Mahkemesi) tarafından Sözleşme'nin ek 7 No.lu Protokol'ünün 4'üncü maddesi hakkındaki kararlarını analiz ederek içtihatı ortaya koyan bir kılavuz yayınlanmıştır²⁶⁶.

Kılavuz yaklaşık olarak otuz kararın analizini ve kararların özetini içermektedir. Belirtilen içtihatın özellikli davalardan ve son kararlardan alınarak açıklandığı görülmektedir.

Mahkeme yalnızca önüne gelen davalara karar vermekle kalmamakta daha genel olarak Sözleşme tarafından getirilen kuralları açığa kavuşturmakta, korumakta ve geliştirmektedir. Böylece Mahkeme Sözleşme'yi imzalayarak taahhüt altına giren devletlerin yaptıklarının gözetilmesine de katkıda bulunmaktadır²⁶⁷.

Mahkemeye göre Sözleşme'nin misyonu; kamu politikası konularını genel çıkar çerçevesinde belirlemek, böylece insan haklarının korunması standartlarını yükseltmek ve Sözleşmeciler devletler topluluğu genelinde insan hakları hukukunu genişletmektir²⁶⁸. Nitekim Mahkeme bir kararında²⁶⁹, Sözleşme'nin insan hakları alanındaki “Avrupa kamu düzeninin anayasal aracı” rolünü vurgulamıştır.

Mahkeme Protokol'ün 4'üncü maddesiyle ilgili vermiş olduğu ve içtihat oluşturan kararlarında²⁷⁰; hiçkimsenin daha önce hüküm giydiği veya beraat ettiği bir suçtan dolayı ceza yargılanmasında tekrar yargılanamayacağını veya cezalandırılmayacağını ve bunun temel bir hak olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, yargılamanın veya cezalandırmanın tekrarlanan yönünü Protokol'ün 4'üncü maddesinde ele alınan yasal sorunun ana unsuru olarak görmektedir²⁷¹.

²⁶⁶ Bu Kılavuz, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından yasal uygulayıcıları verilen temel kararlar hakkında bilgilendirmek amacıyla Konvansiyon Hakkında Rehberler dizisinin bir parçasıdır. Bu Özel Kılavuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. Maddesi hakkındaki içtihadı analiz ederek özetlemektedir. İngilizce yayınlanmış olan bu kılavuzdan gayriresmi çeviri ile aynen alınan emsal kararlar çalışmamızda analiz edilmiştir. Kılavuz 30 Nisan 2020 tarihi itibarıyla güncellendiğinden geçerliliğini koruyan en önemli ve en yeni kaynak niteliğini taşımaktadır. Bkz. [https://www.echr.coe.int/sites/search_eng/pages/search.aspx#{"contentlanguage":\["TUR"\]}](https://www.echr.coe.int/sites/search_eng/pages/search.aspx#{).

²⁶⁷ İrlanda/Birleşik Krallık, § 154, 18 Ocak 1978, Seri A B.No:25 ve daha yakın zamanda Jeronovičs / Letonya [BD], B.No: 44898/10, § 109, AİHM 2016.

²⁶⁸ Konstantin Markin/Rusya [BD], B.No: 30078/06, § 89, AİHM 2012.

²⁶⁹ Boğaziçi Hava Yolları Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi / İrlanda [BD], B.No: 45036/98, § 156, AİHM 2005-VI

²⁷⁰ Marguš/Hırvatistan [BD], B.No:4455/10, AİHM 2014, § 114; Sergey Zolotukhin /Rusya [BD], B.No:14939, §§ 81-84, AİHM 2009,§ 58; Nikitin/Rusya, B.No:50178/99, 20.07.2014, § 35 ve Kadusic/İsviçre, B.No:43977/13, 09.01.2018, § 82.

²⁷¹ Nikitin/Rusya, § 35.

Mahkeme vermiş olduğu bir kararda²⁷², maddenin üçüncü paragrafında yer alan kuralı bileşenlerine ayırarak analiz etmiştir. Kararda, ilkeyi üç temel bileşene ayırmıştır:

1. Her iki yargılamanın da niteliği gereği “cezaî” olup olmadığı,
2. Her iki davadaki suçun “aynı” olup olmadığı,
3. Yargılamanın mükerrer olup olmadığı.

Yine Mahkeme son sıradaki bileşeni de üç ayrı alt durum üzerinden analiz etmektedir:

- a. Yeni bir dava olup olmadığı,
- b. Yeni dava ise ilk yargılamanın nihai bir kararla sonuçlanıp sonuçlanmadığı,
- c. Maddenin ikinci paragrafında yer alan istisnanın geçerli olup olmadığı.

Ayrıca Mahkeme, kuralda geçen “aynı devletin yetkisi altında” ifadesinden, maddenin uygulamasının ulusal sınırlar içerisinde geçerli olduğunu, birden fazla ülkeyi içeren yargılamaların tekrarlanmasına ilişkin şikayetlerin kabul edilemez olduğunu, kabul etmektedir²⁷³. Yani aynı suçu işleyen kişi iki farklı ülkede yargılanmış ise bu durum ilkeye aykırılık teşkil etmemektedir. Bu nedenle, devletlerin bu sorunu ortadan kaldırmak için birbirlerinin yargı kararlarını tanıma amacıyla birçok uluslararası sözleşme imzaladıkları görülmektedir. Bu sözleşmelere bir önceki bölümde değinilmişti. Bu sözleşmelerin daha çok devlet tarafından imzalanması durumunda non bis in idem kuralı o ölçüde uluslararası boyut kazanacaktır.

1.1.1. Her İki Yargılamanın Niteliği Gereği Cezai Olup Olmadığı

Mahkeme öncelikle Sözleşme’nin bir bütün olarak yorumlanabilmesi için Sözleşme’de geçen kavramların aynı anlamda kullanılmaları gerektiğine karar vermiştir. Bu çerçevede, Mahkeme, Protokol’ün 4’üncü maddesinde geçen “ceza muhakemesi” (penal procedure) kavramıyla yine Sözleşme’nin 6 ve 7’nci maddelerinde geçen “cezaî suçlama” (criminal charge) ve “ceza” (penalty) kavramlarının aynı genel ilkeler ışığında yorumlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu şekilde Sözleşme’nin 6’ncı maddesinde yer alan “cezaî suçlama” kavramını açıklarken kullanılan ve 3. Mahkemenin yerleşik içtihatı olan “Engel ölçütleri” olarak nitelendirilen üç ölçütü,

²⁷² Mihailache/Romanya [BD], § 49.

²⁷³ Gestra/İtalya, B.No:21072/92, Komisyon kararı, 16.01.1995; Amrollahi / Danimarka (kabul), B.No:56811/00, 28.06.2001; Sarria/Polonya (kabul edilebilirlik), B.No:80564/12, 13.10.2015, § 24, Krombach/Fransa, B.No:67521/14, 20.02.2018, §§ 35-42.

Sözleşme'nin ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesinde yer alan “ceza muhakemesi” kavramını açıklarken de kullanılması gerektiğine karar vermiştir²⁷⁴.

İlk ölçüt, yaptırımın ulusal hukuka göre yasal sınıflandırması, ikincisi yaptırımın niteliği, üçüncüsü ise ilgili kişinin maruz kalacağı yaptırımın şiddetinin derecesi yani ağırlığıdır. Mahkeme ilk olarak yaptırımın iç hukukta nasıl nitelendirildiğine bakmaktadır. Eğer iç hukuktaki sınıflandırmada yaptırım “ceza yaptırımı” niteliğinde kabul edilmişse bu sınıflandırma Mahkeme tarafından da kabul edilmekte ve diğer ölçütlere bakmaya gerek duymadan bu yaptırımın ceza yaptırımı olduğunu aynen kabul etmektedir. Ancak iç hukuk düzenlemesinde yaptırım cezai sınıflandırmaya dahil edilmemişse yani iç hukuk yaptırımı idari yaptırım olarak değerlendirmişse o zaman Mahkeme, diğer iki ölçüte bakmakta ve bu iki ölçütten birinin gerçekleşmiş olmasını yeterli bularak yaptırımı iç hukuktaki yerine ve sınıflandırmasına rağmen “ceza yaptırımı” olarak kabul ederek AİHS'nin 6'ncı maddesi kapsamına almaktadır.

Bu ölçütlerden ikincisi olan yaptırımın niteliğini Mahkeme Bendenoun/Fransa kararında²⁷⁵ ortaya koyarken açıkladığı hususlar, vergi kabahatlerine ilişkin olduğu için de oldukça önemlidir. Mahkeme bu kararında; temel olarak yaptırımların hazinenin uğradığı zararın giderilmesi değil, tekrar suç işlenmesini önlemek için cezalandırmayı amaçladığı ve bu yaptırımların amacının hem önleyici hem de cezalandırıcı olan bir genel kural olduğunu, hükmetmiştir²⁷⁶. Dolayısıyla vergi kabahatleri işlendiğinde bir ülkenin iç hukukuna göre kişiler idari yaptırıma maruz kalmış olsa da eğer vergi kabahatleri karşısında öngörülen idari yaptırım tekrar suç işlenmesini önlemek ve kişileri cezalandırmak amacını taşıyorsa, AİHM'ye göre bu idari yaptırım değil ceza yaptırımıdır. Buna göre, vergi kabahatleri nedeniyle idari yaptırıma maruz kalan kişiler tarafından vergi mahkemelerinde açılan davalar “ceza davası” olarak nitelendirilmekte dolayısıyla hem vergi mahkemesinde yürütülen dava hem de adli mahkemede yürütülen dava nedeniyle iki ayrı “ceza muhakemesi” söz konusu olmaktadır.

Mahkeme Öztürk kararında da²⁷⁷, Engel ölçütlerinden ikinci ölçütün gerçekleşmesi durumunda artık üçüncü ölçüte bakmaya gerek olmadığına, bu aşamadan sonra uygulanan yaptırımın hafifliğinin cezai niteliğini ortadan kaldırmayacağına,

²⁷⁴ Engel ve Diğerleri/Hollanda, B.No:5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 08.06.1976, Sergey Zolotukhin/Rusya [BD], § 53, A ve B /Norveç [BD], B.No:24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016, §§ 105-107.

²⁷⁵ Bendenoun/Fransa, B.No:12547/86, 24.02.1994.

²⁷⁶ Rençber, a.g.e., s.94.

²⁷⁷ Öztürk/Almanya, B.No:8544/79, 21.02.1984.

hükmetmiştir. Mahkeme Jussilia/Romanya kararında²⁷⁸ da yüzde 10'luk bir vergi yaptırımını suç isnadı kapsamına sokarak, yaptırımın ağırlığı veya hafifliğinin onun cezai bir yaptırım olup olmadığını belirleyemeyeceğine hükmetmiştir. Dolayısıyla bu kararıyla Mahkeme üçüncü ölçütü kaldırmış ve cezai niteliği belirlemede iki ölçütü yeterli bulmuştur. Bu kararlardan sonra tüm idari yaptırımların “ceza yaptırımı” niteliğinde olduğunu ve AİHS madde 6 ve ek 7 No.lu Protokol kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemek mümkündür²⁷⁹.

Keza Mahkeme Pakozdi/Macaristan davasında²⁸⁰, bu içtihadını sürdürmüş ve Engel ölçütlerini olaya uygulamış ve olaydaki vergi cezalarının idari yaptırım olarak nitelendirilmiş olmasının bir önemi olmadığını; ilgili cezaların genele uygulanan, cezalandırıcı ve caydırıcı niteliği haiz ve herhangi bir üst sınırı olmayan nitelikte olduğunu ortaya koymuş ve dolayısıyla Sözleşme açısından “ceza yaptırımı” olduğu sonucuna varmıştır²⁸¹.

Görüldüğü gibi AİHM, AİHS 6'ncı madde (adil yargılanma hakkı) temelinde yaptığı incelemelerde, “idari yaptırım-ceza yaptırımı” ayrımını ve idari yaptırımların ceza hukukundan farklı bir hukuki usule tabi olduğunu kabul etmektedir. Ancak Mahkeme, idari nitelikte yaptırımların idari yaptırım mı, yoksa ceza yaptırımı mı olduğunu, ilgili ülkenin iç hukuktaki nitelendirmelerini dikkate almaksızın belirlemiş olduğu kendi ölçütleriyle değerlendirmekte ve ayrımı ona göre yapmaktadır²⁸².

Mahkeme ilk olarak ilk yaptırımın içeriği gereği cezai nitelikte olup olmadığına bakmaktadır. Bunu Mahkeme Jussilia /Romanya davasında şu şekilde ortaya koymuştur: Romanya kanunlarına göre ilave vergi alınmasını, zararın tazminine yönelik maddi tazminat olarak değil; caydırma ve cezalandırma niteliğinde olduğunu, dolayısıyla bunun suçun cezai niteliğini oluşturduğuna karar vermiştir. Sonuç olarak, ek vergi taleplerini içeren yargılama işlemleri, ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesi kapsamında “cezai” niteliktedir. Bu durumda hem adli yargıda hem de idari yargıda yürütülen davalar aynı anda yürütülen iki cezai yargılama olarak nitelendirilmiş olmaktadır.

²⁷⁸ Jussilia/Romanya, B.No:19750/03, 09.11.2010.

²⁷⁹ Rençber, a.g.e., s.96.

²⁸⁰ Pakozdi/Macaristan, B.No:51269/07, 23.03.2015.

²⁸¹ Rençber, a.g.e., s.96.

²⁸² Başaran, a.g.m., s.112.

Mahkeme, genel olarak vergi cezaları; belirli bir gruba değil vergi mükelleflerinin tamamına uygulandığından, hazinenin zararını gidermekten ziyade suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçladığından ve genel olarak para cezalarının da dayandığı genel kuralın amacı, caydırmak ve cezalandırmak olduğundan ve verilen cezaların önemli miktarlara ulaşması ve ödenmemesi durumunda hapis cezası öngörüldüğünden iç hukukta idari olarak nitelendirilen davanın gerçekte ceza davası olduğuna, karar vermiştir²⁸³.

AIHM'nin vermiş olduğu bu kararlardan çıkan sonuç itibarıyla ülkemizde uygulanan tüm vergi kabahatleri karşılığında uygulanan idari yaptırımların (ek vergi tarhiyatı önerilmesi ve vergi ziyaı cezası kesilmesi); caydırmak ve cezalandırmak amacını taşıdığı, bu nedenle hepsi için AIHS'nin 6'ncı maddesinin geçerli olduğu²⁸⁴ ve buna paralel olarak ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesi bakımından da bu ölçütlerin geçerli olduğu, dolayısıyla vergi mahkemesinde yürütülen davayla adli yargıda yürütülen davaların her ikisinin de “ceza yargılaması” olduğu, buna göre vergi kabahatlerine uygulanan yaptırımlarda non bis in idem kuralının dikkate alınması gerektiğini söylemek mümkündür.

1.1.2. Her İki Davadaki Suçun Aynı Olup Olmadığı

Mahkeme ikinci olarak, başvuranın yargılandığı suçların “aynı” olup olmadığına bakmaktadır. AIHM ilk olarak Sergey Zolotukhin/Rusya davasında²⁸⁵; başvuranın yargılandığı suçların aynı olup olmadığı sorusu hakkında birkaç farklı yorumun olduğunu, bunun aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama konusundaki temel hakka aykırı olarak yasal belirsizliğe yol açtığını tespit etmiştir.

Mahkeme bu durumu ortadan kaldıracak şekilde “aynı suç” kavramına ilişkin uyumlaştırılmış yeni bir yorumda bulunmuştur. Bu doğrultuda, Mahkeme Protokol'ün 4'üncü maddesindeki aynı suç kavramınının “büyük ölçüde aynı olaylardan²⁸⁶ veya esas olarak (özünde) aynı olan olaylardan” kaynaklanan “ikinci suç” nedeniyle kişinin kovuşturulmasını veya cezalandırılmasını engelleyecek şekilde yorumlanması gerektiği fikrini benimsemiştir.

Bu nedenle, aynı davalıyı içeren ve ayrılmaz şekilde zaman ve yer bakımından birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan bu olaylara

²⁸³ Başaran, a.g.m., s.112.

²⁸⁴ Rençber, a.g.e., s.96.

²⁸⁵ Zolotukhin /Rusya [BD], §§ 81-84.

²⁸⁶ A ve B/Norveç [BD], §108.

odaklanmak ve bu şekilde bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde Zolotukhin davasında Mahkeme, davaların “aynı olaylara” dayandığına hükmetmiştir. Dolayısıyla bu davada Mahkeme aynı suç veya aynı fiil tanımını; bu suç veya fiili oluşturan unsurlara, harekete veya neticeye bakmaksızın, olayın aynılığı temeline oturtmuştur²⁸⁷.

Johannesson ve Diğerleri/İzlanda²⁸⁸ kararında Mahkeme, her iki davanın da başvuranın gelirini beyan etmemesinden kaynaklandığını ve her iki davada da en azından kısmen de olsa aynı süre zarfında ve hemen hemen aynı miktarda kaçırılan vergi tutarıyla ilişkili olduğunu söylemiştir. Dolayısıyla Mahkeme, “gelirini beyan etmeme” fiili nedeniyle iki ayrı suç işlenmediğini, tek bir suç işlendiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede, hem vergi yargılamalarının hem de ceza yargılamalarının “aynı dönem” ve “aynı olaylarla” ilgili olduğuna karar vermiş ve ilkeye aykırı bulmuştur. Önceleri aynı suç kavramı üzerinden değerlendirme yapan Mahkeme, bu kavram yerine “aynı fiil” kavramını tercih etmeye başlamıştır. Bu nedenle, suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenip işlenmediğine bakılması gerekmektedir.

Buna ilişkin olarak gözönünde bulundurulması gereken husus; aynı fiilden bahsedebilmek için fiilin zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığı taşıması gerektiğidir. Bu itibarla aynı fiilin söz konusu olabilmesi için birden fazla takibat veya cezaya kaynaklık eden olguların birebir aynı veya maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olgular olması ve aynı zamanda ve mekanda gerçekleşmesi gerekmektedir²⁸⁹.

1.1.3.Mükerrer Yargılama Olup Olmadığı

Mahkeme üçüncü olarak mükerrer yargılamanın olup olmadığına bakmaktadır. Mahkeme daha önce ifade edildiği gibi ek 7 No.lu Protokol’ün 4’üncü maddesinin amacını “nihai karar” ile sonlandırılmış olan “ceza yargılamalarının” tekrarlanmasını engellemek olarak açıklamıştır. Ancak Mahkeme buradaki hakkın sadece “iki kez cezalandırılmama” hakkıyla sınırlandırılmadığını; aynı zamanda “iki kez soruşturmaya tabi tutulmama” veya “iki kez kovuşturmayaya tabi tutulmama” hakkını da kapsadığını kabul etmektedir²⁹⁰. Dolayısıyla Protokol’ün 4’üncü maddesi, bireyin mahkumiyetle sonuçlanmayan bir davada sadece yargılanmış olduğu durumlarda da uygulanır²⁹¹.

²⁸⁷ Torun, a.g.m., s.588.

²⁸⁸ Johannesson ve Diğerleri/İzlanda, B.No:22007/11, 18.05.2017.

²⁸⁹ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.31.

²⁹⁰ Franz Fischer/Avusturya, B.No: 37950/97, 29.05.2001, § 29.

²⁹¹ Nikitin/Rusya, § 36.

Mahkeme; Protokol'ün 4'üncü maddesinin, ikinci dava açıldığı sırada ilk dava sonuçlanmış veya kesinleşmiş olması halinde, mükerrer yargılama işlemlerini açık şekilde yasakladığını belirtmektedir²⁹². Ancak Mahkeme eş zamanlı olarak yürütülen davaları Protokol'ün 4'üncü maddesine aykırı olmadığını kabul etmektedir. Devam eden eş zamanlı davalar olması durumunda, nihai olarak bir karar verilmediğinden mükerrer yargılamadan bahsedilemeyeceğine hükmetmiştir²⁹³.

Ayrıca Mahkeme iki paralel davanın mevcut olduğu bir durumda ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davaya devam edilmemesi durumunda Sözleşme'ye aykırılığın söz konusu olamayacağına karar vermiştir²⁹⁴. Ancak ikinci davaya devam edilmesi durumunu Sözleşme hükümlerine aykırı bulmuştur²⁹⁵.

Mahkeme Glantz /Finlandiya kararında; başvuranın hem idari yargıda hem de adli yargıda yargılanmasını iki paralel ve ayrı dava olarak değerlendirmiş ve vergi davasının Yüksek İdare Mahkemesi tarafından reddedilmiş olması nedeniyle kesinleşmiş olduğunu söyleyerek ikinci davanın düşürülmeyip devam ederek daha sonraki bir tarihte kesinleşmiş olmasını Protokol'e aykırı bulmuştur.

Mahkeme, Finlandiya'da mevcut yasal düzenleme gereği ceza ve idari yaptırımların birbiriyle herhangi bir irtibat olmadan farklı yetkililer tarafından yürütüldüğünü ve her iki davanın kendine has yargı yolunu izleyerek kesinleştiğini ifade ederek ceza ve vergi davaları arasından esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki ve etkileşim olmadığını belirtmiştir.

Mahkeme, bu bağlamda, paralel davaların hangisinin daha önce kesinleşeceğinin bazı durumlarda rastlantısal olabileceğini ve bu durumun eşit olmayan muamele hususunda kaygı yaratabileceğini, ancak bu durumun Sözleşmeciler devletlere tanınan takdir yetkisi alanına girdiğini dolayısıyla devletlerin kendi cezai usullerini ve yasal sistemlerini başta Sözleşme ve ek protokoller olmak üzere uygulanabilir uluslararası yükümlülüklerle uygun hale getirme hususlarında serbest olduklarını söylemiştir²⁹⁶. Finlandiya bu şekilde mevzuatını değiştiren ilk ülkelerden biri olmuştur.

²⁹² Sergey Zolotukhin/Rusya [BD], §§ 110-111.

²⁹³ Garaudy/Fransa (kk.), B.No:65831/01, AİHM 2003-IX.

²⁹⁴ Zigarella/İtalya (kk.), B.No:48154/99, AİHM 2002-IX.

²⁹⁵ Tomasović/Hırvatistan, B.No:53785/09, 18.10.2018, § 31 ve Muslija/Bosna Hersek, B.No:32042/11 , 14.01.2014, § 37.

²⁹⁶ Achour/Fransa [BD], B.No:67335/01, § 44, AİHM 2006-IV.

Mahkeme yukarıda zikredilen tüm ölçütleri Kapetanios ve Diğerleri/Yunanistan kararında²⁹⁷ işlemiştir. Kararda Mahkeme; kaçakçılık suçlamaları üzerine başvuruda bulunan üç kişi hakkında yürütülen hem idari dava hem de adli davayı aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama ilkesine aykırı bulmuştur. Davada başvurular ceza yargılamasından beraat etmişlerdir. İdari davada ise idari para cezası ödenmesine karar verilmiştir.

Yüksek İdare Mahkemesi, başvuruların temyiz başvurularını reddederken, idari makamların; ceza mahkemeleri tarafından verilen beraat kararlarıyla bağlı olmadıklarını, zira iç hukuk kapsamında, ceza mahkemelerinin yalnızca mahkumiyet gerektiren nihai kararlarının, idare mahkemeleri açısından kesin hüküm değeri taşıdığını belirtmiştir. Mahkeme, uygulanan para cezalarının ağırlığı ve caydırıcı etkisini dikkate alarak cezai nitelikte bulmuştur.

Ayrıca Mahkeme ilk ceza davasında verilen beraat kararlarının kesinleştiğinden itibaren, başvuruların Protokol'ün 4'üncü maddesi anlamında "beraat ettiklerinin" değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Mahkeme başvuruların kesinleşmiş olan beraat kararlarını Yüksek İdare Mahkemesine sunduklarını, idari işlemler bakımından beraat kararının etkisini değerlendirmenin, idare mahkemesinin görevi olduğunu söylemiştir.

Mahkeme aynı kararda; Protokol'ün 4'üncü maddesinin, aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama ilkesine uyulması şartıyla; aynı olaylar nedeniyle belirli bir süre hapis cezası ve idari para cezası uygulanmasının ilkeyle uyumlu olduğunu bu nedenle kaçakçılık suçlarının önlenmesi amacıyla, 'bir dava kapsamında, hapis cezası ve para cezası şeklinde iki ceza uygulansaydı bu ilkenin ihlal edilmemiş olacağını', ifade etmiştir. Yine Mahkemeye göre başvuranlardan ikisinin davasında, idari işlemler başlatıldığında, ceza yargılamalarının henüz sonuçlanmamış olması, aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama ilkesi bağlamında, tek başına sorun teşkil etmemektedir. İdari işlemlerin başlatılmasının ardından ceza mahkemesi yargılamayı durdurmuş olsaydı ve sonrasında, Yüksek İdare Mahkemesinin söz konusu idari para cezasını onaylamasıyla ceza davasını sonlandırsaydı bu ilke ihlal edilmemiş olacaktı, demiştir.

²⁹⁷ Kapetanios ve Diğerleri/Yunanistan, B.No:3453/12, 42941/12 ve 9028/13, 30.04.2015.

Lucky Dev/İsveç davasında ²⁹⁸ Mahkeme; İsveç Vergi Dairesi tarafından ek vergi ve ücret içeren işlemlerini sadece Sözleşme'nin 6'ncı maddesi uyarınca değil ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesi anlamında da “cezai” mahiyette dikkate alınması gerektiğini yinelemiştir. Böylece, başvuranın davasında hem vergi davası hem de ceza davası madde kapsamına girmiştir.

Mahkeme bu davada, Protokol'ün 4'üncü maddesinin benzer olaylar veya esasen aynı olan olaylardan kaynaklandığı sürece yeniden yargılanmayı veya mahkum edilmeyi yasakladığının altını çizmiştir. Bu davada Mahkeme aynı suç kavramını irdelerken suçun unsurlarına, suça neden olan olay ve olgulara bakmış, ancak değerlendirme yaparken en azından suçların “esas yönünden” aynı olmasını yeterli bulmuştur.

Yine bu kararda Mahkeme, korumanın sadece aynı suça ilişkin kararın nihai olduğunda söz konusu olacağını, nihai karar verilmeden önce birden fazla davanın görülmesinin bu maddede zikredilen hakkın ihlali sayılmayacağını belirtmiştir.

Vergi yaptırımları, Finlandiya ve İsveç aleyhine açılan çeşitli davalarda Mahkeme tarafından incelenmiştir²⁹⁹. Bu davalarda Mahkeme, Finlandiya ve İsveç sistemlerinde ceza ve idari yaptırımların yargılamaları hiçbir şekilde bağlantılı olmaksızın farklı makamlar tarafından verildiğini belirtmiştir. Mahkeme her iki yargılamanın da birbirinden bağımsız olarak görüldüğünü ve kesinleştiğini, yaptırımların ağırlığını belirlemede diğer mahkeme veya makam tarafından yaptırımların dikkate alınmadığını ve ilgili makamlar arasında herhangi bir etkileşim olmadığını kaydetmiştir. Ayrıca Mahkeme, ilave vergilerin başvuranın davranışının veya cezai yargılamalarda yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatı kapsamındaki sorumluluğunun incelenmesinden sonra konulduğunu tespit etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, ceza davasıyla vergi yargılaması arasında esasen ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olmadığı sonucuna varmıştır.

A ve B/Norveç [BD] davasında Mahkeme, vergi beyannamelerinde sunulan yanlış bilgilerle ilgili olarak Norveç'in ikili adli ve idari takibat sistemini incelemiştir. Mahkeme, yargılamalar arasında “esasta ve zamanda yeterince yakın bağlantı” ilkesini

²⁹⁸ Lucky Dev/İsveç, B.No:7356/10, 27.11.2014.

²⁹⁹ Hakka/Finlandiya, B.No:758/11, 20.05.2014; Nykanen/Finlandiya, B.No:11828/11, 20.05.2014; Glantz/Finlandiya, B.No:37394/11, 20.05.2014; Rinas/Finlandiya, B.No:17039/13, 27.01.2015; Österlund/Finlandiya, B.No:53197/13, 10.02.2015; Kiiveri/Finlandiya, B.No:53753/12, 10.02.2015 ve Lucy Dev/İsveç.

daha da geliştirmiştir. Protokol'ün 4'üncü maddesine uyumu sağlamanın en emin yolunun, ilgili faaliyetin paralel yasal düzenlemelerinin bir araya getirilmesini sağlayan tek yollu bir usulün sağlanması olduğuna karar vermiş; bununla birlikte 'Ek 7 No.lu Protokol'ün 4'üncü maddesi, belirli koşulların yerine getirilmesi koşuluyla, ikili yargılamanın yürütölmesini dışlamaz', demiştir.

Mahkemeye göre; davalı devlet, söz konusu ikili yargılamanın "esas ve zaman bakımından yeterince yakından bağlantılı" olduğunu ikna edici bir şekilde göstermelidir. Mahkeme, başvuranlara farklı yargılamalarda iki farklı makam tarafından farklı yaptırımlar uygulanmasına rağmen, yine de aralarında hem öz hem de zaman açısından yeterince yakın bir bağlantı olduğu konusunda tatmin olmuştur. Onları, vergi beyannameleri için bilgi sağlamadıkları için Norveç yasalarına göre bütünleyici bir yaptırım planının parçası olarak kabul etmiştir. Mahkeme 'ikili yargılamanın, yargılamanın yasaklanmış bir tekrarını teşkil etmediğinden Protokol'ün 4'üncü maddesi ihlal edilmemiştir', kararı vermiştir.

Johannesson ve Diğerleri/İzlanda davasında³⁰⁰ ise Mahkeme, iki yargılamanın vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinin doldurulmasıyla ilgili yasal gerekliliklere uymaması sorununu ele almak için tamamlayıcı amaçlar güdüldüğünü tespit etse bile, zaman içindeki sınırlı örtüşme ve kanıtların büyük ölçüde bağımsız toplanması ve değerlendirilmesi nedeniyle aralarında yeterince yakın bir bağlantı olmadığına ve sonuç olarak, başvuranlar, gerekli bağlantıdan yoksun iki farklı kovuşturmada farklı makamlar tarafından aynı veya büyük ölçüde aynı davranış nedeniyle yargılanmaları ve cezalandırılmaları sonucunda orantısız bir zarara uğramışlardır, demiştir.

Benzer şekilde, piyasa manipölasyonu için iki paralel (idari ve cezai) yargılama sürecine ilişkin Nodet/Fransa davasında³⁰¹ Mahkeme, bu iki dava sürecinin aynı amacı güttüğünü ve belirli bir ölçüde ilgili olduğu gerçeğini dikkate almıştır. Bağımsız kanıt toplamanın Mahkemeyi aralarında özde yeterince yakın bir bağlantı olmadığı sonucuna götürmüştür.

Ayrıca Mahkeme, iki dava süreci arasında zaman açısından yeterli bir bağlantı bulunmadığına karar vermiştir. Buna göre Mahkeme, başvuranın aynı suçtan iki kez yargılanıp cezalandırıldığı için orantısız bir cezaya maruz kaldığı sonucuna varmıştır.

³⁰⁰ Johannesson ve Diğerleri/İzlanda, ř47.

³⁰¹ Nodet/Fransa, B.No:47342/14, 06.06.2019.

Mihalache/Romanya [BD] davasında³⁰² Mahkeme, biri savcı ve diğeri ilgili mahkeme önündeki iki yargılamanın tutarlı bir bütün oluşturacak şekilde birleştirilmediğine hükmetmiştir. Mahkeme, aşağıdaki gerekçeleri dikkate almıştır: “Başvuran, tek bir yasal hükümle cezalandırılabilir tek bir suçtan dolayı her iki davada yargılanmıştır; başvurana uygulanan yargılama ve iki ceza aynı genel amacı gütmüştür; bir bütün olarak “ilk” yargılama grubu ve “ikinci” yargılama sürecinin ilk kısmı aynı makam tarafından yürütülmüştür; her iki davada da aynı delil üretilmiştir; başvurana verilen iki ceza birleştirilmemiştir ve iki dava dizisi birbiri ardına gerçekleşmiş ve hiçbir zaman aynı anda yürütülmemiştir.”

Mahkeme, iki dava sürecinin tutarlı bir bütün oluşturacak şekilde entegre bir şekilde olmadığı sonucuna vardıldıktan sonra, söz konusu davada, davanın mükerrer (“bis”) olup olmadığını belirlemek için, ilk davadaki kararın, başvurayı "beraat veya mahkum eden" "nihai" bir karar oluşturup oluşturmadığını incelemiştir. AİHM, olumlu yöndeki bu “nihai kararın” iptal edilmesi kararının Protokol’ün 4’üncü maddesiyle uyumlu olarak davanın yeniden açılması anlamına gelip gelmediğinin belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

1.1.4.Kesin Bir Hükümün Varlığı

Mahkeme dördüncü olarak nihai bir hükmün olup olmadığına bakmaktadır. Mahkeme, Protokol’ün 4’üncü maddesinin amacının, “nihai” bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasının önlenmesi olduğunu söylemektedir³⁰³. Nihai kararı da; “kesin hüküm” olarak tanımlamaktadır. Bu ise başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasına izin verdiği durumlarda söz konusu olmaktadır.

Bu yaklaşım şekli Mahkemenin içtihatı haline gelmiştir³⁰⁴. Diğer taraftan, yargılamanın yeniden yapılması veya sona eren süre sınırının uzatılması için yapılan başvurular gibi olağanüstü hukuk yolları, hükmün kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır³⁰⁵. Bu hukuk yolları ilk davanın devamı niteliğinde olmalarına rağmen, kararın “nihai” mahiyeti bu hukuk yollarına başvurulup

³⁰² Mihalache/Romanya [BD], § 84.

³⁰³ Franz Fischer/Avusturya, § 22; Gradinger/Avusturya, 23.09.1995, Seri A No. 328-C, § 53 ve Sergey Zolotukhin/Rusya [BD], § 107.

³⁰⁴ Nikitin/Rusya, § 37 ve Horciag/Romanya (kk.), B.No:70982/01, 15.03.2005.

³⁰⁵ Nikitin/Rusya, § 39.

başvurulmadığına bağlı değildir. Keza bu husus Protokol'ün 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasında açıkça zikredilmiştir. Buna göre, 4'üncü madde, yargılamanın yeniden yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

1.1.4.1.Bir Beraat veya Mahkumiyetin Varlığı

Mihalache/Romanya [BD] davasında açıklandığı gibi belirli bir kararın “beraat” veya “mahkumiyet” teşkil edip etmediğini belirlemek için Mahkeme, söz konusu kararın gerçek içeriğini dikkate almalı ve başvuranın durumu üzerindeki etkilerini değerlendirmelidir. Bu bağlamda, bir “karar”ın varlığı için yargı müdahalesine gerek yoktur ve söz konusu kararın hüküm şeklini alması zorunlu değildir.

Mahkeme, Protokol'ün 4'üncü maddesinin metnine atıfta bulunarak, “beraat etti veya hüküm giydi” kelimelerinin kasıtlı olarak seçilmesinin, davanın koşullarının değerlendirilmesi sonrasında sanığın “cezaî” sorumluluğunun tesis edildiğini ima ettiğini belirtmiştir. Diğer bir deyişle, davanın esasına ilişkin bir tespit yapılmıştır.

Böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi için, kararı veren makamın, bir davanın esasını incelemesini sağlayacak karar verme yetkisini iç hukuk tarafından verilmesi hayati önem taşımaktadır. Yetkili makam daha sonra dava dosyasındaki kanıtları incelemeli veya değerlendirmeli ve “cezaî” sorumluluğun tesis edilip edilmediğini belirlemek amacıyla, soruşturma organlarının müdahalesini gerektiren olaylardan birine veya tümüne başvuranın katılımını değerlendirmelidir. Bu nedenle, davanın koşullarının ve sanığın suçlu veya masum olduğuna ilişkin bir değerlendirmenin yapıldığı bulgusu, belirli bir davadaki yargılamanın gidişatıyla desteklenebilir.

Kişi aleyhine bir suçlama ileri sürüldükten sonra ceza soruşturması açılmış, mağdurla görüşülerek deliller toplanarak yetkili merci tarafından incelenmiş ve bu delillere dayanılarak gerekçeli karar verilmiştir. Bu tür faktörlerin, davanın esasına ilişkin bir tespit olduğu sonucuna varması muhtemeldir. İlgili kişiye atfedilen davranışın bir sonucu olarak yetkili makam tarafından bir ceza verilmesine karar verildiğinde, yetkili makamın davanın koşullarını ve kişinin davranışının önceden değerlendirdiği makul olarak düşünülebilir.

Mihalache davasında Mahkeme³⁰⁶, iç hukuka göre savcılığın verdiği kararın nihai karar olup olmadığını incelemiştir. Savcı, başvuranın iddia edilen eylemlerini soruşturma, bu amaçla bir tanığı ve şüpheliyi sorgulama yetkisine sahiptir. Ardından, iç hukukta yer alan ilgili maddi kuralları uygulayarak; başvuranın iddia edilen eylemlerini cezai bir suç olarak nitelendirmek için gerekenlerin yerine getirilip getirilmediğini değerlendirmesi gerekmektedir. Savcı, sunulan delillere dayanarak, hem başvuranın bireysel olarak hem de belirli olgusal durumla ilgili olarak davanın tüm koşullarına ilişkin kendi değerlendirmesini yapmıştır. Savcı, bu değerlendirmeyi yaptıktan sonra, yine iç hukukta kendisine verilen yetkilere uygun olarak, başvurana cezai ve caydırıcı bir ceza verirken, kovuşturmayı durdurmaya karar vermiştir. Verilen ceza, başvuranın iç hukuka göre temyize gitmesi için zaman sınırının sona ermesiyle uygulanabilir hale gelmiştir.

Bu koşullar altında Mahkeme, herhangi bir adli müdahaleye bakılmaksızın, savcının kararının Protokol'ün 4'üncü maddesi anlamında bir “mahkumiyet” teşkil ettiğine karar vermiştir.

Smoković/Hırvatistan davasında, Mahkeme³⁰⁷, yasal sınırlamanın sona ermesi temelinde başvuran aleyhindeki yargılamayı sona erdiren bir kararın “mahkumiyet” veya “beraat” anlamına geldiği kanaatinde değildir. Özellikle, yargılamanın sonlandırılmasının bir “mahkumiyet” anlamına gelmediği açıktır. Kararın beraat teşkil edip etmediği sorusuna ilişkin olarak, Mahkeme şu hususları dikkate almıştır: Başvurana yöneltilen suçlamalara ilişkin herhangi bir soruşturma yapılmamıştır. Başvuranın suçlu veya masum olduğunun belirlenmesiyle ilgili herhangi bir olgusal bulguya rastlanmamıştır. İddia edilen fiillere ilişkin gerçekleri, koşulları veya delilleri dikkate almamış, değerlendirmemiş veya beraat kararı vermemiştir. Başvurucunun, normalde beraat kararından önce değerlendirilmesi gereken söz konusu suçtan sorumlu olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır.

1.1.4.2.Nihai Karar

Protokol'ün 4'üncü maddesinin amacı, “nihai” bir kararla sonuçlandırılan ceza davalarının non bis in idem kuralı çerçevesinde tekrarını yasaklamaktır. Kendisi Ceza Kararlarının Uluslararası Geçerliliğine İlişkin Avrupa Sözleşmesi'ne atıfta bulunan ek 7 No.lu Protokol'ün Açıklayıcı Raporuna göre, geleneksel ifadeye göre kesin hüküm

³⁰⁶ Mihalache/Romanya, §§ 99-101.

³⁰⁷ Smoković/Hırvatistan, B.No:57849/12, 12.11.2019, §§ 43-45.

niteliğini kazanmışsa bir karar kesindir. Bu, geri alınamaz olduğu, yani başka olağan hukuk yollarının bulunmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bunlardan yararlanmaksızın süre sınırının sona ermesine izin verdiği durumlarda geçerlidir³⁰⁸. Aleyhlerine olan kararlar için olağan bir temyiz başvurusunda bulunulan kararlar, bu tür bir temyiz başvurusunda bulunma süresi dolmadığı sürece, Protokol’ün 4’üncü maddesinde yer alan garanti kapsamından çıkarılır³⁰⁹. Öte yandan yargılamanın yeniden açılması talebi veya sürenin uzatılması talebi gibi olağanüstü başvuru yolları, yargılamanın kesin sonuca ulaşip ulaşmadığının tespitinde dikkate alınmaz. Bu hukuk yolları ilk davanın devamını temsil etse de, kararın “nihai” niteliği bunların kullanılmasına bağlı değildir³¹⁰.

Sundqvist/Finlandiya davasında³¹¹ Mahkeme, bir savcının kovuşturma yapmama kararının, geçerli iç hukuk ışığında “nihai” bir karar olarak görülmemesi gerektiğine karar vermiştir. Buna göre, başsavcının başvuranı kovuşturma kararı ve müteakip mahkûmiyet kararı, Protokol’ün 4’üncü maddesi kapsamına giren yeni yargılamalar anlamına gelmemiştir. Bu hüküm, sivil halka karşı işlenen savaş suçları gibi temel hakların ağır ihlali anlamına gelen fiiller için bir af temelinde ceza yargılamasının sona erdirilmesi için de geçerli değildir³¹².

Mahkeme, bir kararın kesinliğinin değerlendirilmesine ilişkin takip ettiği yöntemi daha da netleştirmiştir³¹³. Buna göre Mahkeme, Protokol’ün 4’üncü maddesi kapsamında incelediği davalarda öncelikle iç hukuk ve usulüne bakmakta ve özellikle ulusal hukukun olağan hukuk yolları bakımından hukuki kesinlik ilkesini karşılaması gerektiğini ifade etmektedir. Mahkeme, üst düzey bir savcılığın, hiyerarşik denetim bağlamında, alt düzey bir savcı tarafından alınan kararların esasını inceleme olanağına sahip olduğu bir durumu incelemiştir³¹⁴.

Mahkeme, herhangi bir süre sınırlamasına bağlı kalmaksızın yargılamayı yeniden başlatma ve bir kararın esasını yeniden gözden geçirme imkanının “olağan bir hukuk yolu” teşkil etmediği ve dolayısıyla alt mahkeme tarafından verilen kararın kesinliği sorununu etkilemediği kanaatindedir.

³⁰⁸ Sergey Zolotukhin/Rusya [BD]], § 107.

³⁰⁹ Sergey Zolotukhin, § 108.

³¹⁰ Sergey Zolotukhin, § 108.

³¹¹ Sundqvist/Finlandiya, B.No:75602/01, 22.11.2005.

³¹² Marguś/Hırvatistan [BD], §§ 122-141.

³¹³ Mihalache/Romanya [BD], § 115.

³¹⁴ Mihalache/Romanya [BD], §§ 117-125.

İki paralel dava grubuyla ilgili olarak Mahkeme bu davaların mükerrer olup olmadığına bakmakta eğer yargılamanın mükerrer olduğunu düşünmüyor ise ilk davanın “kesin hükümle” sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakmamaktadır³¹⁵.

Keza Johannesson ve Diğerleri/İzlanda davasında Mahkeme, ilk davanın -vergi davasının- “nihai” olup olmadığını ve ne zaman olduğunu belirlemeyi bu nedenden dolayı gerekli görmemiştir. Bununla birlikte Nodet/Fransa davasında³¹⁶ ise Mahkeme, bir dizi yargılamanın nihai hale geldiği anın belirlenmesinin, davaların mükerrer olması nedeniyle uygun olduğunu değerlendirmiştir. Benzer şekilde, Korneyeva/Rusya davasında da Mahkeme³¹⁷, başvuranın önceki mahkumiyetinin kesinliğini incelemiştir.

Bu kararlardan anlaşıldığı üzere Mahkeme, non bis in idem kuralının temel amacına uygun olarak kesin bir hükümle sonuçlanmış bir ceza yargılamasının tekrarlanmasına odaklanmaktadır. Eğer mükerrer bir yargılama olduğunu düşünüyorsa bu durumda ilk yargılamanın ne zaman kesin hükümle sonuçlandığını tespit etmeye çalışmaktadır. Aksine yargılamaların delillerin toplanması, eş zamanlı yürütülmesi gibi belirlediği ölçütler çerçevesinde birbirleriyle bağlantılı bir şekilde yürütüldüğünü düşünüyorsa kesin hükmün ne zaman ve hangi yargılamada verildiğiyle ilgilenmemektedir.

1.2.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN NON BIS IN IDEM KURALINI UYGULADIĞI DAVALARDAN ÇIKARILAN SONUÇ

Mahkeme Sözleşme ve ek protokollerin içerdiği hükümlerin yorumlanmasında tek yetkili mercidir. Bu bakımdan Mahkemenin kuralı nasıl yorumladığının yani kuralın geçerli sayılmadığı alanlar ile kuralın geçerli sayılması için ortaya koymuş olduğu ölçütler ve kavramlarla ilgili içtihatlarının yakından incelenmesi gerekmektedir.

1.2.1.Non Bis In Idem Kuralının Geçerli Olmadığı Durumlar

Mahkemenin son güncellemesini 2020 yılı Nisan ayında yaptığı rehberde yer alan önemli davaların non bis in idem kuralını yorumlarken ilkenin geçerli olduğu alanları genişletme çabası içerisinde olduğu açıkça görülmektedir. Buna aşağıda değinilecektir. Ancak ilkenin geçerli olmadığı durumlar da vardır. Kararlardan çıkardığımız bu durumları şu şekilde sıralayabiliriz:

³¹⁵ Mihalache/Romanya [BD], § 82; Johannesson ve Diğerleri / İzlanda, § 48.

³¹⁶ Nodet/Fransa, § 46.

³¹⁷ Korneyeva/Rusya, B.No:72051/17, 08.10.2019, §§ 48 ve 58.

i. Aynı devlet içerisinde geçerli olan ilke, kişi hakkında başka bir devlet tarafından yargılama yapılmasını veya cezalandırılmasını engellemektedir. AİHS’de yer alan tanıda ulusal mahkemelerde yapılan yargılamalarda mükerrer yargılama ve cezalandırma yapılamaz denmesinden dolayı sadece AİHS ekseninde bakıldığında -ki AİHM sadece bu Sözleşme hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığına ve Sözleşme hükümlerine aykırı davranılıp davranılmadığına bakarak karar verdiğinden- eğer kişiler iki farklı devlet tarafından haklarında yürütülen davalar nedeniyle davayı AİHM’de açarlarsa AİHM davayı yukarıda açıkladığımız nedenlerden dolayı kabul edilemez bulacaktır.

ii. Kesin hükümle sonuçlanmış olsa da bir davada eğer davanın yeniden açılmasını gerektirecek yeni deliller bulunmuşsa veya önceki yargılamalarda davanın kesin hükümle sonuçlanmasına etki eden önemli bir eksiklik tespit edilmişse davanın yeniden görülmesi ilkeye aykırı olmayacaktır.

iii. Paralel yargılamalar ilkeye aykırılık teşkil etmemektedir. Burada hem vergi davasının hem de ceza davasının aynı zaman diliminde açılmış olmasının ve bunların aynı zamanda görülüyor olmasının ilkeye aykırı olmadığı ifade edilmektedir. Ne zaman ki bu davalardan biri kesin hükümle sonuçlanır o andan itibaren eğer diğer davaya devam edilirse ilkeye aykırılık durumu ortaya çıkacaktır.

iv. İki ayrı birim tarafından yürütülen yargılamalarda örneğin idari yargı ve adli yargı, yargılamalar birbiriyle irtibatlı ve ilişkili yürütülüyor ve verilecek cezaya yönelik kararlarında birbirlerinin kararlarından yararlanıyorlarsa ilkeye aykırılıktan söz edilemez. Bu gibi durumları AİHM tek bir yargılama olarak değerlendirmektedir. Mahkemeler arası etkileşim ve bağlantının olduğunu anlamanın yolu her iki mahkeme tarafından aynı delillerin kullanılması ve karar verme noktasında birbirlerinin kararlarını etkileyebilmeleridir. Ayrıca dava süreçleri öngörülebilir olmalı ve zaman yönünden birbirine yakın sürdürülmelidir. Cezalar ise birbirini tamamlayıcı özellikte olmalıdır.

v. Cezai nitelikte olmayan veya cezai nitelikte değerlendirilmeyen bir yaptırım söz konusu olduğunda ilkeye aykırılıktan bahsedilemez. Bu anlamda disiplin cezaları, Mahkeme tarafından “cezai nitelikte” bulunmamıştır. Non bis in idem kuralında yaptırımların idari yaptırım veya cezai yaptırım olarak nitelendirilmesi önem taşımamaktadır. Önemli olan yaptırımın cezai mahiyette yani cezalandırma amacıyla olmasıdır. AİHM’nin son yıllarda vermiş olduğu kararlardan anlaşıldığı üzere ziyaa

uğratan verginin cezalı olarak geri alınması ceza mahiyetinde bir yaptırımdır. Ancak disiplin cezalarında böyle bir özellik olmadığından aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında disiplin cezasının yanında adli ceza da verilmesi durumunda ilkenin ihlalinin söz edilemeyecektir.

vi. Ek Protokol'ün 7/4'üncü maddesi Sözleşme'nin 6'ncı maddesinden ayrı bir hak olarak düzenlendiğinden ek Protokol 7'yi onaylamayan devletlerle ilgili şikayetler ilke açısından kabul edilemez bulunur. AİHS'de yer alan haklardan bazıları Sözleşme'ye ek olarak çıkarılan Protokollerle getirilmiştir. Bu Protokollerde yer alan hakların talep edilebilir olabilmesi için bu Protokollerin Sözleşme'ye imza atan devletler tarafından ayrıca imzalanması ulusal mevzuatlarına göre yürürlüğe konulması için gerekli işlemleri tamamlaması ve durumu AB Bakanlar Konseyi Genel Sekreterliğine yazı ile bildirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Protokolleri imzalamayan ülkelerde bu ilkelerin ihlal edilmesi durumunda kişileri koruyan herhangi bir düzenlemeden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

vii. Yargılamalardan biri tüzel kişi diğeri ise şirketi temsile yetkili gerçek kişi hakkında ise mükerrer yargılamadan ve olayların aynılığından bahsedilemez. Bu Sözleşme'de yer alan haklardan yararlanacaklar arasında tüzel kişiler de sayılmaktadır. Ancak özelliği gereği vergi kaçakçılık suçu ve cezalarında non bis in idem kuralının geçerli olduğu durum gerçek kişilere uygulanan adli ve idari cezalar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Çünkü tüzel kişilere sadece idari yaptırım uygulanabilmekte adli ceza uygulanamamaktadır. Dolayısıyla bu gibi durumlarda tüzel kişi adına idari ceza uygulanırken şirket yetkilisine de adli ceza uygulanmaktadır. Bu nedenle iki farklı kişiye iki ayrı ceza uygulandığından ilkeye aykırı bir durum ortaya çıkmamaktadır.

1.2.2.Non Bis In Idem Kuralında İçtihat Oluşturan Kararların Değerlendirilmesi

Mahkemenin kuralın tanımında yer alan üç kavramla ilgili içtihatı kural ile getirilen hakkın ihlal edilip edilmediğinin tespiti bakımından öne çıkmaktadır. Bunlar ceza, aynı suç ve mükerrer yargılama kavramlarıdır.

1.2.2.1.Ceza Kavramına İlişkin Değerlendirme

Mahkeme “ceza” kavramını özerk bir kavram olarak devletin iç hukukundan bağımsız olarak tanımlamıştır. AİHM yaptırımın niteliğini idari yaptırım mı, ceza yaptırımını mı tespit ederken otonom ölçütler koymuştur. Bu ölçütler davadan dolayı Engel ölçütleri diye anılmaya başlamıştır. Mahkeme, ilk olarak fiilin iç hukukta hangi

alandaki ceza hukuku alanında mı, idare hukuku alanında mı yoksa disiplin hukukunda mı düzenlendiğine bakmaktadır. İkinci olarak, fiilin gerçek niteliğini araştırarak, bu fiilin cezai nitelikte olup olmadığını değerlendirmektedir. Üçüncü olarak³¹⁸, verilen cezanın ağırlık derecesine bakmaktadır. Bu çerçevede, eğer Mahkeme idari yaptırımını, yukarıda yer verilen ölçütlere göre ceza mahiyetinde olduğuna karar verir ise *non bis in idem* kuralının uygulanabilirliği ortaya çıkmaktadır.

Genel olarak vergi cezaları, vergi mükelleflerinin tamamına uygulandığından, kesilen cezaların kamu maliyesinin zararını gidermekten ziyade suç işlemeyi önlemek üzere caydırmayı amaçladığından, para cezalarının dayandığı genel kuralın amacı caydırmak ve cezalandırmak olduğundan ve verilen cezaların önemli miktarlara ulaşması ve -incelediği ülke mevzuatlarına göre- ödenmemesi durumunda hapis cezası öngörüldüğünden bahisle iç hukukta idari olarak nitelendirilen davanın gerçekte ceza davası olduğuna karar vermiştir.

Bizde uygulanan vergi cezalarının da -Mahkeme tarafından yukarıda zikredilen niteliklerden vergi cezalarının ödenmemesi durumunda hapis cezası öngörülmemekle birlikte- “cezai” mahiyette olduğu gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında kabul edilmektedir. Gerçekten de vergi ziyai cezasının vergi kaçakçılık suçlarında üç kat olarak uygulanmasının amacı idareye gelir sağlamak değil kişileri cezalandırmak ve caydırmaktır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da idareye gelir sağlamak amacıyla değil mükellefler vergi ziyasına yol açmasın diye kesilen uyarı mahiyetindeki cezalardır. Ayrıca bu cezalar vergi mükellefi olan herkese uygulandığı için geneldir.

Mahkeme bu şekilde tanımladığı ceza kavramının özelliklerini diğer davalarda da kullanmış ve bu tanım Mahkemenin içtihatı olarak hem adil yargılanma ilkesine ilişkin davalarda hem de Sözleşme’nin ek 7 No.lu Protokol’ünde yer alan *non bis in idem* kuralı kapsamında baktığı davalarda uygulanmıştır. Mahkemenin Engel ölçütleri olarak ortaya koyduğu ceza kavramının bu şekilde değerlendirdiği davanın yılı 1976’dır.

1.2.2.2. Aynı Suç Kavramına İlişkin Değerlendirme

Mahkemenin *non bis in idem* kuralının geçerli olması için aranan ölçütlerden biri olan “aynı suç” kavramını kararlarında farklı değerlendirdiği görülmektedir. Zaman içerisinde aynı suç kavramının yerine daha geniş bir değerlendirme yapmaya imkan

³¹⁸ Mahkeme Jussilia/Romanya kararında, eğer ilk iki ölçüt sağlanmışsa bu üçüncü ölçüte bakmaya gerek yoktur, şeklinde karar vermiştir.

veren “aynı fiil” kavramının kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Mahkeme önceki kararlarında “aynı suç” kavramını tanımlarken suçun kurucu unsurlarına bakmış ve buradan aynı suç kavramına ulaşmaya çalışmıştır. Bu davalardan biri olan Ponsetti ve Chesnel/Fransa davasında, başvuruçular “beyanname” vermemişlerdir. Bu fiillerinden dolayı Fin Genel Vergi Kanunu’nun 1728 ve 1741’inci maddeleri uyarınca hem adlarına vergi cezası kesilmiş hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı adli süreç başlatılmıştır. Başvuruçular, ilkeye aykırılık talebiyle dava açmışlardır. Mahkeme ise vergi cezasının (ek vergi ödemesinin) kurucu unsurları ile vergi kaçakçılık suçunun kurucu unsurlarının farklı olduğunu belirterek kabul edilemezlik, kararı vermiştir. Bu kararda görüldüğü gibi Mahkeme, aynı suç kavramını tanımlarken suçun temel unsurlarını yani kurucu unsurlarını dikkate almıştır. Davanın bakıldığı yıl 1999’dur.

Mahkeme bu içtihatını daha sonraki kararlarında sürdürmüş ve aynı suç kavramını ortaya koyarken yine Ponsetti ve Chesnel/Fransa davasına atıf yaparak suçun unsurlarını aynı şekilde incelemiş ve ek olarak suçları korudukları hukuki yararlar bakımından da değerlendirmiştir.

Bu davalardan biri olan Rasenquist/İsveç davasında³¹⁹ yine “beyanname vermeme” fiili söz konusudur. Bu fiil nedeniyle başvuruçusu hakkında hem ek vergi tarh edilmiş hem vergi cezası kesilmiş hem de vergi kaçakçılık suçu nedeniyle adli süreç başlatılmıştır. Başvuruçusu hapis cezası almıştır.

İlkeye aykırılık iddiasıyla yapılan başvuruda Mahkeme, Ponsetti davasında verdiği kararda kullandığı ölçüt olan suçun unsurlarını bu kararında da uygulamış ve suçun unsurlarını analiz ederken unsurları arasındaki farkı vergi kaçakçılık suçunun kusurlu, bilinçli veya taksirle işleme durumunun vergi para cezalarında aranmadığı şeklinde ortaya koyarken, Ponsetti davasından farklı olarak vergi para cezalarıyla vergi kaçakçılık cezalarının “korudukları hukuki yararlar”ın da farklı olduğunu belirterek iki ayrı ceza verilmesini ilkeye aykırı bulmamıştır. Davanın bakıldığı yıl 2004’dür.

Daha sonraki kararlarında ise Mahkeme bu içtihatını değiştirmiştir. Zolotukhin/Rusya davasında Mahkeme, “suçun esaslı unsurları” yerine “aynı olay veya özünde aynı olay”lardan kaynaklanan suçların aynı olduğuna karar vermiştir. Mahkeme aynı suç kavramını ortaya koyarken, aynı sanığı içeren ve ayrılmaz bir biçimde “zaman ve

³¹⁹ Rasenquist/İsveç, B.No:60619/00, 14.09.2004.

mekan bakımından birbiriyle ilintili olan olaylara” odaklanmıştır. Davanın bakıldığı yıl 2009’dur.

Hakka/Finlandiya davasında Mahkeme, Zolotukhin davasına atıfta bulunarak başvuru hakkında ek vergiler ve para cezası uygulanması ile vergi kaçakçılık suçu nedeniyle adli süreç başlatılmasını; her iki davanın da başvuru geliri beyan etmemesinden kaynaklandığını, aynı zaman dilimiyle ilgili olduğunu ve hemen hemen aynı miktarda vergi kaçağına ilişkin olduğunu, bu nedenle her iki yargılamanın da “aynı olaylardan” kaynaklandığını belirterek yapılan işlemleri ilkeye aykırı bulmuştur. Davanın bakıldığı yıl 2014’tür.

Mevcut içtihatına Mahkeme Glantz/Finlandiya davasında³²⁰ ve Lucky/İsveç davasında da devam etmiştir. Bu kararlar da 2014 yılında alınmıştır. Lucky Dev/İsveç kararının önemi ise şudur: Bu davada Mahkeme, vergi para cezalarının sadece Sözleşme’nin 6’ncı maddesine göre değil ek Protokol 7/4’üncü maddesi kapsamında da “cezai” nitelikte olduğunu açıkça kabul etmiştir.

Mahkemenin son içtihadına göre temelde aynı olay veya özünde aynı olaylardan kaynaklanan suçlar aynı suç olarak tanımlanmıştır. Örneğin defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi fiili hem bir kabahat hem de kaçakçılık suçudur. Tek bir fiil olmasına rağmen (ibraz etmeme) iki farklı ceza uygulanacaktır. Buradaki fiil vergi kabahati olarak değerlendirilip vergi ziyai cezası kesilecek olmakla birlikte aynı fiil vergi kaçakçılığı olarak da sayıldığından adli ceza da verilecektir. Mahkemenin son içtihatlarına göre vergi ziyai cezası adli ceza gibi “cezai” mahiyettedir.

1.2.2.3. Mükerrer Yargılama Kavramına İlişkin Değerlendirme

Mahkeme önüne gelen davalarda non bis in idem kuralını değerlendirirken önce olayın aynı suç teşkil edip etmediğini incelemektedir. Olay aynı suça dayanıyorsa Mahkeme bu sefer “mükerrer yargılama” yapıp yapılmadığına bakmaktadır. Bunun için de önce yargılamalarda nihai karar alınmış mı bu incelenmektedir. Mahkeme nihai karar tanımını; *“Bir karar, kesin hüküm niteliği kazandığında nihai hale gelmektedir. Bu durum ise karardan dönülmesi olanaksız hale geldiğinde; yani başka olağan hukuk yolları mevcut olmadığında veya taraflar bu hukuk yollarını tükettiğinde veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasına izin verdiği durumlarda*

³²⁰ Billur Yaltı. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:317, 2015.

söz konusu olmaktadır.” şeklinde yapmıştır³²¹. Bu tanım çerçevesinde değerlendirme yapacak olursak, aynı suç nedeniyle aynı anda yürütülen yargılamalar ilkeyi ihlal etmemektedir. İlkenin ihlali aynı suç nedeniyle iki ayrı dava açılması durumunda da ortaya çıkmamaktadır. İhlal, yargılamalardan biri için kesin karar verilmiş olmasına rağmen diğer yargılamaya devam edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, yargılamalardan biri için verilen kararın kesin olup olmadığı, ilkenin ihlal edilip edilmediğiyle ilgili yapılacak değerlendirme açısından önemi büyüktür.

Bu itibarla Mahkemenin yargılamalar sonucunda verilen kararın hangi durumlarda kesin karar olarak değerlendirileceğinin tanımını yapmış olması yol gösterici olmaktadır. Bu tanım çerçevesinde, Mahkeme Glantz/Finlandiya ile Hakka/Finlandiya kararlarında, aynı fiil nedeniyle bir gerçek kişi hakkında yürütülen hem idari hem de adli dava sürecinin paralel yürütülmesinde sakınca bulmamış, ancak bu davalardan biri nihai bir kararla sonuçlanması halinde diğer davaya devam edilmesini ilkeye aykırı bulmuştur.

Ancak Mahkemenin bu yaklaşımı A ve B/Norveç davasında farklı bir değerlendirmeyi daha ortaya çıkarmıştır. Bu davada Mahkeme, Norveç Kanunu’nu incelemiş ve idari davayla adli davaların esas ve zaman bakımından yeterli ölçüde yakın bağlantılı olduğunu ve kararların birbirini etkilediğini ve adli ceza verilirken idari para cezasının dikkate alındığını, bu nedenle başvurularda verilen cezanın ölçülü ve öngörülebilir olduğunu dolayısıyla mükerrer yargılama yönünden aykırılık olmadığı kararını vermiştir³²².

Mahkemenin bu kararlarından sonra vergi düzenlemelerine aykırılık teşkil eden fiillere bağlı olarak hem vergi kabahati yaptırımı hem de vergi suçu yaptırımının uygulanması ve bu iki farklı yaptırımın vergi mahkemelerinde ve adli ceza mahkemelerinde ayrı ayrı görülmesi ve mahkemeler arasında yukarıda zikrettiğimiz anlamda bir bağlantı ve etkileşimin olmaması durumunda, bu mahkemelerden biri tarafından kesin hüküm verildiğinde eğer diğer mahkeme yargılamaya devam ederse ilke ihlal edilmiş olacaktır.

³²¹ Nikittin/Rusya, §37.

³²² Kader Melis Topçu, *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Kitapevi, Temmuz 2020, Ankara, ss.479-506.

2.AVRUPA BİRLİĞİ ADALET DİVANINDA VERİLEN KARARLARDA NON BIS IN IDEM KURALINA BAKIŞ

Avrupa Birliği Adalet Divanı (Court of Justice of the European Union-CJEU), AB'nin yargı organıdır. Divan, AB hukukunun AB içerisinde her yerde aynı şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla Lüksemburg'da kurulmuştur. Divanı bu amacını gerçekleştirmek için Birlik hukukunun uygulanmasında, yorumlanmasında hukuka saygıyı sağlamaya çalışmakta ve ulusal hukuk düzenleriyle AB hukuk düzeni arasındaki ilişkileri düzenlemek amacıyla hukuki denetim, yorum, uyuşmazlıkları çözme, hukuk yaratma ve boşluk doldurma faaliyetlerinde bulunmaktadır³²³.

Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD)'nın baktığı bazı davalarda non bis in idem kuralına yönelik değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir. Bu açıdan Divanın ilkeyi nasıl değerlendirdiğinin bilinmesi AİHM kararlarıyla örtüşüp örtüşmediğini ortaya koymak bakımından önem arz etmektedir.

ABAD, kuralla ilgili olarak ilk değerlendirmesini Gözütok ve Brügge davasında yapmıştır³²⁴. 2003 yılında bakılan bu davada ulusal hukuk düzenlemelerine göre savcılık sürecinde yapılan “ön ödeme” veya “uzlaşma” ile davalar soruşturma safhasında kapatılmıştır. Bu “ön ödeme” ve “uzlaşma” kararlarının yargısal karar olup olmadığıyla ilgili çıkan tartışmalara Divan SDÜ art.54'e atıf yaparak savcılık kararıyla ceza işlemlerin sonlandırılmasını, kesin hüküm sayılması gerektiğine karar vermiştir.

Dolayısıyla Divan, “bir mahkeme tarafından verilen karar” yorumunu genişleterek bunu “her türlü yargısal karar” şeklinde yorumlamıştır. Mahkemeye göre, ilgili ülkenin ulusal ceza hukuku mevzuatına göre yetkili sayılan bir otoritenin verdiği karar, eylemde ilgili soruşturmayı ya da kovuşturmayı sonlandırıyor, artık non bis in idem kapsamında kesin hüküm olarak değerlendirilmelidir³²⁵.

Divan ilkenin “aynı suç” kavramıyla ilgili değerlendirmesini ise Van Esbroeck davasında yapmıştır³²⁶. Bu kararında Divan, “birbirine sıkı bir şekilde bağlı olan bir

³²³ <https://ab.gov.tr/45632.html>, (Erişim Tarihi:05.02.2022).

³²⁴ Joined Cases C-187/01 and C-385/01, *Criminal Proceedings against Hüseyin Gözütok and Klaus Brügge*, Judgment of the Court of Justice of 11 February 2003, [2003] ECR I-5689.

³²⁵ Norel Neagu, “The Ne Bis In Idem Principle in The Interpretation of European Courts Towards Uniform Interpretation”, *Leiden Journal of International Law*, Y.2012, Sayı:25, s.349, Aktaran: Ali Rıza Tongür, “Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında Ne Bis In Idem Prensipleri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.19, Sayı:3, 2015, s.349.

³²⁶ *Criminal Proceedings against Léopold Henri Van Esbroeck*, C-436/04, 2006.

dizi eylemin, ülkelere göre yasal tanımlarına bakılmaksızın aynı eylem sayılması gerektiğini” ifade etmiştir³²⁷.

Divan vergi ve vergi cezasıyla ilgili davalara da bakmıştır. Bu davaların ABAD nezdinde dava konusu edilmesi ise CFR art. 50’ye aykırılık iddiasıyla olmuştur³²⁸. Davayı açan İsveçli balıkçı Hans Akerberg Fransson’un 2007 yılında gelir vergisi ve KDV beyannamelerini yanlış vermiş olması nedeniyle hakkında ilave vergi tarhiyatı yapıldıktan ve bununla ilgili dava kesinleştikten sonra hakkında ayrıca ceza davası açılmasını CFR’de yer alan non bis in idem kuralına aykırılığı nedeniyle reddedilmesi gerektiğini savunmuştur.

Divan bu olayda non bis in idem kuralına aykırılıktan bahsedebilmek için ilk yaptırım olan ek verginin cezai mahiyette olup olmadığının tespit edilmesi gerektiğini belirlemiş ve bu noktada atıf yapmamış olmakla birlikte AİHM’nin bir yaptırımın cezai mahiyette olup olmadığının tespiti için ortaya koyduğu üç ölçütten bahsetmiştir. Bu ölçütler, AİHM’nin Engel ve diğerleri davasında sıraladığı ölçütlerdir. Ancak Divan bu ölçütlerden bahsettikten sonra kararı ulusal mahkemeye bırakmıştır³²⁹.

Dolayısıyla ABAD, non bis in idem kuralını yorumlarken AİHM’nin belirlediği ölçütleri esas almıştır. İlke hem AİHM’nin davalara bakarken esas almak zorunda olduğu AİHS’de hem de ABAD’ın davalara bakarken esas almak zorunda olduğu SDÜ ve CFR’de yer alıyor olması nedeniyle farklı yorumlara yol açarak belirsiz bir ortamın yaratılmasına izin verilmemiştir. Bu şekilde AB üyesi ülkeler olarak kurulmaya çalışılan AB kamusal düzeni içerisinde özgürlük, güvenlik ve adaletin sağlanması yönünde ABAD kararlarındaki yorumlarda kavramsal çerçeveyi çizirken AİHM’nin kararlarını esas alarak bu kamusal düzenin sağlanmasında önemli bir adım atmış olmaktadır.

³²⁷ Tongür, a.g.m., s.347.

³²⁸ Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, Case C-617/10 of 26 February 2013.

³²⁹ Ayrıca bkz. Engel ve Diğerleri/Hollanda, B.No:5100/71 vd., 08.06.1976; Moullet/Fransa (k.k.), B.No:27521/04, 13.09.2007; Vagenas/Yunanistan (k.k.), B.No:53372/07,23.08.2011; Vanjak/Hırvatistan, B.No:29889/04, 14.01.2010 ve Hrdalo/Hırvatistan, B.No:23272/07, 27.09.2011.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI İLE CEZALARININ NON BIS IN IDEM KURALI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1.DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletin varlık nedeni kamusal mal ve hizmet üretmektir. Bu mal ve hizmetlerin üretilmesi için finansmana ihtiyaç duyulacaktır. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlayan en önemli gelir kaynağı ise vergilerdir.

Devlet egemenlik gücü ile vergi alma yetkisine sahiptir³³⁰. Bu açıdan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilir³³¹. Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır³³².

Devlet vergilendirme yetkisini 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinden almaktadır. Ancak bu yetkiyi sınırlandıran bazı ilkeler de mevcuttur. Kamu giderlerinin karşılanmasında en büyük kaynak vergiler olduğundan dolayı devletin bu giderleri karşılamak amacıyla almak zorunda olduğu vergiyi mükellefin mali gücüne göre herkesten alması ve vergiyi alırken eşitlik, kanunilik, hukuk devleti ilkesi, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gibi vergilendirmede dikkate alınması gereken ilkeleri ihlal etmemesi gerekmektedir³³³. Bu ilkeler çerçevesinde öncelikle verginin kanunla getirilmesi kanunla kaldırılması gerekmektedir. Anayasa'da vergi ile ilgili olduğu düşünülen ilkelere vergi hukuku ilkeleri de denilebilir³³⁴.

Verginin yasallığı ilkesine gelindiğinde; 1982 Anayasası'nın 90/5'inci maddesinde belirtilen temel hak ve özgürlüklere ilişkin antlaşmalar, yasa üstü sayılmaktadır ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalar "insan

³³⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı-Hakkı Odabaş, "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi*, C.2, Sayı:1, 2000, s.142.

³³¹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

³³² Bumin Doğrusöz, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:43, İstanbul, 1985, ss. 17-19.

³³³ Şehnaz Gerek-Ali Rıza Aydın, *Anayasa ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 149.

³³⁴ Gözde Erkin, "Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi", s.1118, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179458>, (Erişim Tarihi:07.05.2021).

haklarına” ilişkin anlaşmalardır, dolayısıyla vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı yapılamayacağı açıklık kazanmaktadır³³⁵.

Mükellefle devlet arasında vergilendirme ilişkisinin kurulabilmesi için mükellefin veya verginin konusunun ülkenin fiziki sınırları içerisinde veya ülkenin kişisel egemenliği altında olması gerekmektedir³³⁶.

Vergilendirmede devlet gücünü, hem vergi salma hem de verginin doğruluğunu denetleme amacıyla kullanmaktadır. Bu çerçevede konulan vergi, mükellef olarak tanımlanan kişiler tarafından herhangi bir muafiyet veya istisna olmayan durumlarda genel olarak elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri ve bunun üzerinden hesapladıkları vergileri ödemeleriyle yerine getirilir. Ancak devletin mükellefin beyanı üzerine hesaplanan bu vergi ve buna ilişkin işlemleri denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bu denetleme yetkisi, vergi incelemesi denilen süreci kapsamaktadır. Kanunla bu inceleme süreci sınırlandırılmıştır. Eğer tam inceleme yapılacaksa bir yıl, sınırlı inceleme yapılacaksa altı ay içerisinde incelemenin tamamlanması gerekmektedir. Haklı gerekçeler olması halinde bu süreler altı ay ilave edilmektedir. Mükellefler incelemelerinde bu süreye bağlı kalınmasını idareden talep edebilirler³³⁷.

İnceleme sonucunda tespit edilen hususlar vergi inceleme tutanağına alındıktan sonra vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Bu raporlara istinaden vergi tarhiyatı yapılmakta ve ceza kesilmektedir. Eğer kaçakçılık fiili ve suçu da tespit edilmiş ise Cumhuriyet başsavcılıklarına vergi suçu raporu, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte gönderilmektedir.

Vergi kaçakçılık fiili ve suçu tespit edildiği durumlarda gerçek kişi mükellef adına hem üç kat vergi ziyaı cezası (idari para cezası) kesilmekte hem de savcılığa suç duyurusunda bulunularak hapis cezasına (adli ceza) çarptırılması talep edilmektedir. Bu şekilde gerçek kişi mükellef adına hem idari süreç hem de adli süreç başlamış olmaktadır.

2.DEVLETİN ADLİ VE İDARİ CEZA UYGULAMA YETKİSİ

Yaptırım en genel tanımıyla, düzenin kurallara uyulmamasına bir tepkisidir. Bu tepki, korunmak istenen hukuki yarar esas alınarak, kimi zaman sadece tazmin amacı,

³³⁵ Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine”, *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Doç.Dr. Mehmet Somer’e Armağan, C.12, Sayı: 1-3, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 1033.

³³⁶ Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 17.

³³⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı vd., *Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.195.

kimi zamansa caydırma ve cezalandırma amacı taşımaktadır. Yaptırımlar da bu amacı gerçekleştirmeye uygun olarak idari ve adli olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Korunmak istenen hukuki yarar ve varsa bu yararın yüksekliğinden hareketle, yaptırımları adli ya da idari olarak düzenlemek, aykırılık halinde uygulanacak yaptırımı belirlemek de kanun koyucunun takdir yetkisindedir.

Devlet esası mükelleflerin kendi gelirlerini beyan ederek bu gelirleri üzerinden hesapladıkları vergileri vergi dairesine ödemeleriyle gerçekleşen vergilendirme sisteminde; bu beyan edilen gelirlerin doğruluğunu araştırmak ve eğer herhangi bir eksiklik veya yanlışlık var ise bunu gidermek ve mükellefe gereken cezayı vermek yetkisini haizdir. Bu yetki hem Anayasa’da hem de 213 sayılı VUK 331’inci maddesinde yer almaktadır.

Vergi cezasını gerektiren olaylar, vergi dairelerince, yoklamaya³³⁸ veya incelemeye³³⁹ yetkili olanlarca tespit edilir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında cezayı gerektiren olaya rastlanırsa bu konuda bir rapor düzenlenir.

Vergi incelemesi sonucu, “vergi inceleme raporu” düzenlenmektedir. Yoklama sonucunda ise cezayı gerektiren olay “yoklama fişi”nde gösterilmektedir. Eğer incelemede vergi ziyayı haricinde usulsüzlük de tespit edilmişse ayrı ayrı usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası da aynı vergi inceleme raporunda kesilir. Her bir vergi türü itibarıyla ayrı ayrı vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir. Mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin vergi/ceza ihbarnamesi düzenlendikten sonra vergi mahkemesinde dava açma hakkı vardır. Bu süre vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gündür.

Mükellefin aynı hukuka aykırı fiili nedeniyle tarh edilen vergi eğer kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden biriyle yapılmışsa tüm bu cezalara ilaveten vergi ziyayı cezası da kesilmektedir. Bu cezanın miktarı ise ziyaa uğratılan verginin üç katıdır. Eğer fiil kaçakçılık fiillerinden biri değilse vergi ziyayı cezası bir kat olarak kesilmektedir. Burada kesilen cezalardan sadece usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası tutar olarak birbiriyle kıyaslanmakta ve miktar olarak yüksek olan ceza kesilmektedir. Bunun haricinde tek bir fiille örneğin vergi inceleme elemanına defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda mükellefin beyannamesinde yer alan indirim KDV tutarının tamamı reddedilerek (iptal edilerek) mükellef adına tarh edilmekte, ayrıca mükellef adına üç kat vergi ziyayı cezasıyla özel usulsüzlük cezası kesilmekte ve bu fiil aynı zamanda

³³⁸ Yoklamaya yetkili olanlar 213 sayılı VUK, 128. m. de belirlenmiştir.

³³⁹ İncelemeye yetkili olanlar 213 sayılı VUK, 135. m. de belirlenmiştir.

kaçakçılık suçunu oluşturduğundan, savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu fiilin karşılığında hükmolunacak hapis cezası, onsekiz aydan beş yıla kadardır.

Vergi inceleme raporu dayanak gösterilerek düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi idari bir işlemdir. Burada idari işlemin konusu tarh edilen vergilerle, idari yaptırım olan vergi ziyai cezaları ve özel usulsüzlük cezalarıdır³⁴⁰. Eğer mükellefler 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri de işlemişlerse, vergi inceleme raporu haricinde vergi kaçakçılık suçunu işleyen kişiler hakkında vergi suçu raporu düzenlenerek, rapor değerlendirme komisyonunun da mütaalasını almak suretiyle keyfiyet yetkili Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir³⁴¹.

İşte bu vergi inceleme sürecinde mükelleflerin kanuni düzenlemelere aykırı hareketle, vergi kayıplarına yol açtıkları fiillerin niteliğine göre haklarında hem idari ceza hem de adli ceza aynı kişiye aynı fiili dolayısıyla uygulanabilmektedir.

Bu süreç sonunda, vergi suç ve kabahatleri birbiriyle bağlantılı olmaları durumunda non bis in idem kuralı bakımından durumun analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun için de öncelikle suç ve kabahat kavramlarının daha sonra vergi suçu ve kabahatlerinin tanımlarının yapılması ve temel unsurlarının ortaya konulması gerekmektedir.

2.1.SUÇ VE KABAHAHLER

Suç kavramının hukuki, sosyolojik ve kriminolojik olarak değişik tanımlarını yapmak mümkündür. Bu sınıflandırmada hukuki açıdan suçu tanımlayacak olursak; kanun koyucunun toplum düzeni açısından tehlikeli bulduğu ve cezalandırma yoluna gittiği fiillerdir. Sosyolojik açıdan ise kolektif bilincin kuvvetli ve belirlenmiş davranışlarını ihlal eden veya kişinin kendisini dahil ettiği grupta, varlığı toplum dayanışmasıyla çelişki gösteren fiillerdir.

*“Kriminolojik yönden suç ise normlardan sapan, iradi bir beşeri faaliyet olup, çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Ancak kriminolojik açıdan suç, sadece ceza hukukunun suç saydığı fiilleri değil, normlardan sapan her türlü eylemleri kapsadığından ceza hukukundan daha geniş bir anlama sahip olmaktadır. Suçun kriminolojik anlamını bu kadar geniş belirlemek, kriminolojik açıdan suçun içeriğini belirsiz hale sokma sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, suç kavramı, kriminolojinin belirlediği kapsamda değil, kanun koyucunun topluma zarar verdiğini ya da tehlikeli olduğunu kabul ettiği ve ceza müeyyidesi ile karşıladığı eylemler olarak kabul edilmektedir.”*³⁴²

³⁴⁰ Belber, a.g.m., s.545.

³⁴¹ 213 sayılı VUK, m.367.

³⁴² Sibel Bilgin, *Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2006, s.3.

Suç kısaca kanunun cezalandırdığı fiillerdir³⁴³. İsnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir davranışla meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanması gereken eylem ya da fiildir³⁴⁴.

Suç, topluma, kişilere veya devlete karşı işlenir. Ancak cezayı suça maruz kalan kişi değil her zaman devlet verir. Devlet bu yetkisini mahkemeler aracılığıyla kullanır.

Kabahat ise devletin temelde toplumsal yaşamı devam ettirebilmek amacıyla veya toplumsal yaşamı kolaylaştırmak, güvenli, huzurlu, temiz bir çevrede insan ve şirket ilişkilerini gözeterek yapmış olduğu düzenlemelere aykırı davranışlarda bulunanlara, karşılığında idari ceza ve idari tedbir yaptırımı öngörülen kişi davranışlarıdır. Kabahat, devletin koymuş olduğu düzenlemelere karşı işlenir. Bu düzene aykırı davranış bir gerçek kişi tarafından yapılabileceği gibi tüzel kişiler tarafından da organları vasıtasıyla yapılabilir. Kabahatte ceza, idare tarafından verilir. Ancak cezaya muhatap olan kişilerin bunu dava konusu yapmaları halinde mahkeme aracılığıyla işlem hukuka uygun bulunarak onanır veya iptal edilerek işlemin varlığına son verilir. Bazı idari yaptırımlar mahkemeler ve Cumhuriyet savcıları tarafından da verilebilir.

Suç ve kabahatler arasındaki farkları şu şekilde sıralayabiliriz³⁴⁵:

-Suç ancak kanunilik esası gereğince kanunla tanımlanabilirken, kabahatler de de genel olarak kanunilik esasına uyulmakla birlikte kanunun verdiği yetki çerçevesinde idarenin düzenleyici işlemleriyle de kabahatin içeriği doldurulabilmektedir.

-Bir fiilin suç oluşturabilmesi için manevi unsur olarak kast aranmaktadır. Ancak kabahatlerde kast unsuru şart değildir, taksirle de işlenebilir.

-Suça teşebbüs cezalandırılırken kabahate teşebbüs kural olarak cezalandırılmaz.

-Suç karşılığı ceza, ceza mahkemeleri tarafından verilirken kabahate ilişkin ceza idari makamlar tarafından verilir.

-Suç karşılığında verilecek cezalar hapis cezası, adli para cezasıyla güvenlik tedbirleridir. Kabahatler karşılığında uygulanacak yaptırımlar ise idari para cezası ve idari tedbirlerdir.

³⁴³ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2014, ss.23-24.

³⁴⁴ Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Güncellenmiş 2.Baskı, İstanbul, Süryay, 2004, s.16.

³⁴⁵ Bahri Öztürk, “Kabahatler Kanununun Genel Esasları”, (Ed.İhsan Uluhan ve Funda Başaran), *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara, Seçkin, 2009, ss.123-139.

-Suç işleyen kişilerin hakkında adli sicil kaydı oluşturulurken kabahatler karşılığında örneğin bazı vergi kabahatlerinde (defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinde), kişiler mükellef kartına işlenen fiille “özel esaslara” alınır³⁴⁶.

Bilindiği üzere son yıllarda 5326 sayılı KK’nın yürürlüğe girmesiyle uzun zamandan beri tartışılan kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi (dekriminalizasyon) farklı bir sürece girmiştir. Nitekim kabahatleri suç olmaktan çıkarma sürecinde iki temel yaklaşımın dikkate alındığı gözlemlenmektedir. Bunlardan birine göre amaç daha önemsiz nitelikteki yaptırımları suç olmaktan çıkararak idari yaptırıma bağlamak (depenalizasyon) ve böylece yargılama sürecinde meydana gelecek iş yükü ve maliyeti hafifletmektir. Diğerisi ise kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasıyla ceza hukukuna bir dinamizm kazandırarak caydırıcılığı ve etkinliği artırmaktır³⁴⁷.

Bugün pozitif hukukta gelişmelere bağlı olarak kabahatler ve idari yaptırımların ayrı bir kanuna kavuşmaları bu alanda bir olgunlaşma anlamına gelmekte ve aynı zamanda ceza siyasetinde gelişmelerin ve dönüşümün göstergesi olmaktadır³⁴⁸. Bir suçun varlığından bahsedebilmek için sahip olması gereken unsurlar vardır. Suçun oluşumunda bu unsurlardan bazıları esaslı unsur iken bazıları tali nitelikte unsurdur. Esaslı unsurlardan birinin dahi eksik olması durumunda suç oluşmaz. Ancak tali nitelikteki unsurların olmaması suçun oluşumunu engellemez. Çünkü, tali unsurlar suçun varlığıyla ilgili değil suçun ağırlık veya hafifliğine yönelik unsurlardır³⁴⁹.

Suçun genel unsurları (karar unsurları); kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılıktır.

a. Kanuni Unsur: Fiilin kanundaki açık tarife veya tipe uygun olmasıdır. Buna “tipiklik” de denir.

b. Maddi Unsur: Suç işleme düşüncesi, dış dünyada bir değişiklik meydana getirmediği sürece suç olarak nitelendirilemez. Bu düşünce fiile dönüştüğü andan itibaren suçun maddi unsuru oluşmaya başlar.

Maddi unsur, üç özelliği taşıyan fiille suçun maddi unsurunu oluşturur. Bunlar, hareket, netice ve nedensellik bağıdır.

³⁴⁶ Daha önce “Koda almak” olarak ifade edilen bu kayıt Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Aynı kayıt “Özel Esaslara Tabi Olmak” şeklinde yapılmaktadır. Bu kayıt ile mükellefler hakkında yapılacak olan işlemlerde vergi incelemesine sevk edilerek inceleme raporuna göre işlem yapılması esasına dayanmaktadır.

³⁴⁷ Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyai Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı:2010, Basım Yılı:2012, ss.477-544.

³⁴⁸ Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta, İstanbul, 2010, s.6.

³⁴⁹ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Afyonkarahisar, 2010, ss.7-8.

i. Hareket, icrai veya ihmali insan davranışlarıdır.

ii. Netice, hareket tarafından meydana getirilen ve kanuni tarife uyan dış dünyadaki değişikliktir. Bu değişiklik; zarar, tehlike veya hukuki bir ihlal şeklinde olabilir.

Bazı suçların neticeleri kanunda gösterilirken bazı suçların gösterilmez. Neticesi kanunda gösterilmeyen suçlara neticesi harekete bitişik suç veya şekli suç veya sırf hareket suçu denmektedir. Neticesi hareketten ayrı suçlarda, suçun tamam olması için hareketten ayrıca neticenin de gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şekilde hareketten sonra neticenin de beklendiği suçlar; kesintisiz (mütemadi) suçlar, zincirleme (müteselsil) suçlar, bileşik (mürekkep) suçlar adını almakta ve genel olarak bu suçlara “tamamlanmış suçlar” denilmektedir. Kesintisiz suç, hareket gerçekleştikten sonra netice belirli bir süre devam ederse ortaya çıkan suçtur. Örneğin bir kişiyi rehin alma, kesintisiz suçtur. Zincirleme suç; failin aynı eyleme (harekete) farklı zaman dilimlerinde devam etmesi durumunda ortaya çıkan suçtur³⁵⁰. Zincirleme suçtan bahsedebilmek için bazı şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekir. Buna göre zincirleme suç; birden çok eylemin bulunması, fiillerin farklı zamanlarda işlenmesi, bu fiillerin aynı suç oluşturması ve suçun aynı kişiye karşı işlenmesi durumunda ortaya çıkar. Ancak mağdurun belli olmadığı durumlarda da diğer koşulların sağlanması halinde zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır³⁵¹. Bileşik suç ise farklı suçları oluşturan hareketlerin tek bir suçta birleşmesi durumunda ortaya çıkar. Ancak biri diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillerin tek fiil sayılması mümkün olan durumlarda bileşik suç hükümleri uygulanır. Eğer kanuni tarife uygun hareket sonucunda netice gerçekleşmemişse bu tip suçlara “teşebbüs suçları” denilmektedir.

iii. Nedensellik bağı, dış dünyada değişiklik meydana getiren hareket ile bu hareketi yapan kişi arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmektir.

c. Manevi Unsur: Ceza hukukunda iradilik önemlidir. İradi olmayan bir eylemin hukuka aykırı da olsa suç teşkil etmeyeceği kabul edilmektedir. Buna “kusurluluk” ilkesi de denilmektedir. Failin kusurlu hareket etmesiyle suç meydana gelmektedir.

³⁵⁰ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., ss.7-11.

³⁵¹ Mustafa Erkan Üyümez, *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme*, Eskişehir, 2016, s.83.

d. Hukuka Aykırılık Unsuru: İşlenen ve kanuni tarife uymayan fiilin hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir³⁵².

2.1.1.Vergi Suçunun Unsurları

Vergi suç ve cezalarına 213 sayılı VUK'da yer verilmiştir. 213 sayılı VUK'da mükelleflere ve vergi sorumlularına düşen ödev ve yükümlülükler vardır. Vergi ceza hukuku, ödevlerin ve yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda ortaya çıkan suç veya vergisel kabahat olarak adlandırılan fiillerle, bunlara uygulanacak yaptırımları kendisine konu edinir³⁵³. Dolayısıyla vergi suçu, 213 sayılı VUK'da yer alan ve mükellef ve vergi sorumlularına yüklenen ödevlerin ve yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi şeklindeki fiillerle kaçakçılık fiillerinden oluşmaktadır.

Vergi suçu nedeniyle kamu düzeni bozulur. Vergi güvenliği tehlikeye girer. 213 sayılı VUK'da yer alan vergi kaçakçılık suçlarında vergi ziyai şartı 4369 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemeyle kaldırılmış olduğundan, vergi suçu, neticesi harekete bitişik suç, şekli suç veya sırf hareket suçu sınıfına dahil olmuştur³⁵⁴. Fakat genellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlenmesi veya kullanılması suçlarında vergi ziyai da meydana gelmektedir³⁵⁵. Vergi ziyai olması durumunda vergi kabahati oluşur ve buna ilişkin cezalar gündeme gelir³⁵⁶.

Vergi kaçakçılık suçları bakımından suçun unsurlarını ortaya koymak gerekirse;

a. Kanuni Unsur: Vergi kaçakçılık suçlarında kanuni unsur, 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesidir.

b. Maddi Unsur: Bu maddede sayılan fiillerdir. Bu fiiller, kişilerce³⁵⁷ bazı eylemlerde bulunmak veya bulunmamak şeklinde tarif edilmiştir.

i. Hareket, vergi kaçakçılık suçunda kasıtlı olarak yapılan veya yapılmayan bir hareket söz konusudur.

³⁵² Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., ss.7-11.

³⁵³ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., s.13.

³⁵⁴ Bekir Baykara, "Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımının Başlangıcı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2004, Sayı:270, <http://www.bekirbaykara.av.tr/makaleler.php?sayfa=2>, (Erişim Tarihi:26.02.2022).

³⁵⁵ Kocaer, a.g.m., ss.41-49.

³⁵⁶ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., s.13.

³⁵⁷ 213 sayılı VUK, 333. m. "Bu kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" şeklindedir.

ii. Netice, vergi kaçakçılık suçlarında herhangi bir netice beklenmez. Bu fiillerin yapılması yeterlidir. Ancak bu fiiller neticesinde vergi ziyayı da ortaya çıkmışsa ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanır. Bu vergi ziyayı kabahati, vergi ziyayı tutarının üç katı olarak uygulanır.

iii. Nedensellik bağı, vergi kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiili yapan kişinin sorumlu tutulmasıdır.

c. Manevi Unsur: Vergi kaçakçılık suçlarında manevi unsur, bu fiillerin bilerek ve isteyerek yapılmasıdır.

d. Hukuka Aykırılık Unsuru: Vergi kaçakçılık suçunda hukuka uygunluk durumu yoksa³⁵⁸ 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiiller, hukuka aykırılık teşkil eder.

Yukarıda değindiğimiz 5237 sayılı TCK'da yer alan müesseseleri tekrar düşünecek olursak vergi suçu bakımından da geçerli olabilecek müesseselerin olduğu görülmektedir. Ancak 5237 sayılı TCK'da yer alan bileşik suç, vergi kaçakçılık suçlarında ortaya çıkmamaktadır. Çünkü kaçakçılık fiillerinden hiçbirisinde biri diğerinin ağırlaştırıcı unsuru olabilecek iki ayrı suç durumu bulunmamaktadır. Ancak zincirleme suç, kaçakçılık suçunda ortaya çıkabilecek durumdadır.

Keza vergi kaçakçılık fiillerinin farklı takvim yılları içinde birden fazla işlenmesi mümkündür³⁵⁹. Örneğin bilerek sahte belge kullanma fiili farklı takvim yılları içinde birden fazla işlenebilir. Bu gibi durumlarda 5237 sayılı TCK'nın zincirleme suç için yapmış olduğu düzenleme gereği 213 sayılı VUK'ta yer alan cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılması gerekecektir³⁶⁰. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde gerçekleşen birden fazla kaçakçılık fiili örneğin aynı takvim yılı veya vergilendirme döneminde birden fazla sahte belge kullanma fiili varsa, bu fiillere zincirleme suç hükümleri uygulanmayacaktır³⁶¹.

Nitekim bu husus 7394 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle eklenen ve 15/04/2022 tarihinden itibaren geçerli olan vergi kaçakçılık suçlarının birden fazla

³⁵⁸ 213 sayılı VUK, m.369, 371, 373, 413.

³⁵⁹ Murat Batı-Z.Özen İnci, "7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:406, Temmuz 2022, s.34.

³⁶⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)", *TAAD*, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/981676>, (Erişim Tarihi:26.02.2022).

³⁶¹ Şenol, a.g.m., s.247.

takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, 5237 sayılı TCK'nın 43'üncü maddesinin uygulanacağı düzenlemesiyle hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

2.1.2.Vergi Kabahatinin Unsurları

Kabahatler bakımında da geçerli olan unsurlar; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurudur. Bu nedenle vergi kabahatinden bahsedebilmek için aynı unsurlara bakmak gerekmektedir:

a. Kanuni Unsur: Vergi kabahati sayılan fiillere 213 sayılı VUK'da yer verilmiştir. 213 sayılı VUK'un 344, 352, 353, 355 ve mük.355'inci maddelerinde yer verilmiş olması nedeniyle vergi kabahatleri kanunilik unsurunu taşımaktadır.

b. Maddi Unsur: 213 sayılı VUK'un 344, 352, 353, 355 ve mük.355'inci maddelerinde yer verilen fiillerin yapılması veya yapılmaması durumunda vergi kabahati işlenmiş sayılacaktır.

i. Hareket, icrai veya ihmali insan davranışları olduğuna göre vergi kabahatlerinde kasıtlı olarak veya ihmali olarak yapılan veya yapılmayan bir hareket söz konusudur.

ii. Netice, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında kanunda belirtilen fiillerin yapılması veya yapılmaması yeterli olup ayrıca bir netice beklenmemektedir. Ancak vergi ziyai kabahatinde 213 VUK'un 341 ve 344'üncü maddelerine uygun hukuka aykırı bulunan fiillerin vergi kaybına da yol açması durumunda vergi ziyai kabahati ortaya çıkmaktadır. Vergi kaybı yoksa vergi ziyai kabahati de yoktur.

iii. Nedensellik bağı, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatine yol açacak fiili yapan kişinin sorumlu tutulabilmesidir³⁶².

c. Manevi Unsur: Vergi kabahati işlenebilmesi için kasıtlı olmak gerekmemektedir. Kusurluluk ilkesi ise mali nitelikli suçlar bakımından vergi hukukunda kabul edilmiş değildir. Taksirle de vergi kabahati işlenebilir³⁶³.

d. Hukuka Aykırılık Unsuru: 213 sayılı VUK'da vergi kabahatleri için hukuka uygunluk nedenleri³⁶⁴ olmaması durumunda vergi kabahatleri hukuka aykırıdır³⁶⁵.

³⁶² 213 sayılı VUK, m.10.

³⁶³ 5326 sayılı KK, m.9.

³⁶⁴ 213 sayılı VUK, m.369, 373, 413.

³⁶⁵ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., s.150.

2.2.VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİ

Vergi, devletlerin topluma karşı yükümlölüklerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duydukları geliri yine bireylerden, kurum ve kuruluşlardan Anayasa başta olmak üzere diğler yasal düzenlemelerle belirlenmiş kurallara göre topladığı gelirdir. Vergi çeşitli şekilde toplanmaktadır. Bazı vergiler gerçek kişi gelirleri üzerinden alınırken bazıları ise kurum ve kuruluşların elde ettikleri kazançlar üzerinden alınır. Türk vergi sisteminde esas olarak mükellef beyanı üzerinden vergi tarh edilir. Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevleri ve yükümlölükleri 213 sayılı VUK'da düzenlenmiştir. 213 sayılı VUK vergiye ilişkin tüm aşamaları gösteren bir kanun olması nedeniyle vergiye ilişkin mükelleflere veya ilişkili diğler kişilere yüklenen ve onlardan beklenen ödev, yükümlölük ve sorumluluklara ilişkin bilgileri de ihtiva eder³⁶⁶. 213 sayılı VUK'a göre, vergi suç ve cezaları üçe ayrılmaktadır. Bu cezalardan bir kısmı vergiyle ilgili basit olarak nitelendirilen ödevlerin ya hiç yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi veya zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle incelemeyi sonuçlandıran birim tarafından kendileri adına kesilen idari para cezalarıdır. Bunlar; usulsölzlük cezası, özel usulsölzlük cezası ve vergi ziyai cezalarıdır. Diğler bir ceza türü ise vergi mükelleflerinin vergi kaçırma kastıyla hareket etmeleri durumunda maruz kaldıkları savcılıklara suç duyurusunda bulunulmasıyla sonuçlanan vergi kaçakçılık suçu ve cezalarıdır. Bir başka ceza türü ise devlet memuru veya yargı mensubu olan kişiler tarafından işlenen suç ve cezalarıdır. Bu suçlar, vergi mahremiyetini ihlal³⁶⁷, mükelleflerin özel işlerini yapmak³⁶⁸ suçlarıdır ki bunların cezalandırılma usulleri 5237 sayılı TCK hükümleri çerçevesinde yapılır.

Bir vergi suçundan bahsedebilmek için şu koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir: İlk olarak, vergi kanunlarında yer alan ödev, yükümlölük ve sorumluluklara aykırı bir davranışta bulunmak gerekir. Bu davranış bir şeyi yapmak veya yapmamak şeklinde gerçekleşebilir. Örneğin defter ve belgelerin ibrazı istenildiği halde bunu ibraz etmemek bir edimde bulunmamak, yapmamak vergi suçunu oluştururken, sahte belge düzenlemek fiili ise yapılmaması gereken bir fiili yapmak nedeniyle vergi suçu oluşturur³⁶⁹. İkinci olarak, vergi kanunlarında yer alan bu ödev, yükümlölük ve sorumluluklar karşılığında bir ceza öngörölmesi ve bu ceza kanunda yer

³⁶⁶ Ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanununda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve diğler vergi kanunlarında da bazı ceza hükümlerine yer verilmektedir.

³⁶⁷ 213 sayılı VUK, m.362.

³⁶⁸ 213 sayılı VUK, m.363.

³⁶⁹ Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., (2006), ss.66-67.

alan mücbir sebep³⁷⁰, yanılma hali³⁷¹, zamanaşımı³⁷², ölüm³⁷³ veya pişmanlık ve ıslah³⁷⁴ gibi gerekçeler içermemelidir. Dolayısıyla vergi suç ve kabahatleri sadece 213 sayılı VUK'da yer alan belge, beyanname ve defterler üzerinde ve vergilendirmeye ilişkin süreçlerde yine 213 sayılı VUK'da yer alan düzenlemelere aykırı hareket edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır³⁷⁵.

Bu çerçevede, örneğin hırsızlık malının satılması vergi kaçakçılık suçunu oluşturmaz, ayrı bir suçtur. Ancak bu fiile mevcut vergi kanunları hükümlerine göre usulsüzlük cezası ve vergi ziyai cezası uygulanacağı için vergi kabahati olarak işlem görecektir. Bu kişi uzlaşma hükümlerinden ve diğer mükellef haklarından da yararlanabilecektir. Çünkü hırsızlık fiili 213 sayılı VUK'un kaçakçılık fiillerinin sayıldığı 359'uncu maddesinde yer almamaktadır. Aynı şekilde tefecilik suçu nedeniyle elde edilen gelir için de bir kat vergi ziyai cezası kesilmekte ve elde edilen gelir kayıt dışı olmasına rağmen vergi kaçakçılık suçu olarak değerlendirilmemektedir.

Yine belge düzenlememek, gelirini vergi dairesinden gizlemek, vergi idaresine yanıltıcı beyanda bulunmak Türk Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi kabahati olarak görülmekte ve ceza olarak da vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Oysaki daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere Alman Mali Kanunu'na³⁷⁶ göre ve diğer AB ülkeleri kanunlarına göre bu fiiller kaçakçılık fiilleri olarak tanımlanmıştır ve karşılığında hapis cezaları verilmektedir.

2.2.1.VUK'da Yer Alan Vergi Kaçakçılık Fiilleri

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz etme mecburiyetinde bulunulan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak kaçakçılık suçu sayılmıştır.

Hile; bireyler, şirketler ve ekonomiler için sosyal ortamda gerçekleşen ve ağır sonuçları olan bir etkinliktir. Hile kelimesi latince bir kelime olup, zarar verme, suç

³⁷⁰ 213 sayılı VUK, m.373.

³⁷¹ 213 sayılı VUK, m.369.

³⁷² 213 sayılı VUK, m.374.

³⁷³ 213 sayılı VUK, m.372.

³⁷⁴ 213 sayılı VUK, m.371.

³⁷⁵ Türkal vd., a.g.m., s.49.

³⁷⁶ AO, art.370.

işleme, aldatma anlamına gelen “fraus” kelimesinden türetilmiştir³⁷⁷. İşletmeler açısından hile, çalışanların ya da yönetimden sorumlu kişilerin bilinçli olarak kendilerine menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunma olarak tanımlanmaktadır³⁷⁸.

Muhasebe hileleri, menfaat sağlamak için işletmeye ait kayıt, muamele ve hesapların tahrif edilmesini ifade eder³⁷⁹. Kayıtlar kasıtlı olarak muhasebe ilkelerine aykırı düzenlenmekte ve hatadan farkı da burada ortaya çıkmaktadır. Hata, kasıt unsurunu içermezken, hile, bilerek ve isteyerek yapılmaktadır³⁸⁰.

213 sayılı VUK’un 359’uncu maddesinde a-1 bendinde, hesap ve muhasebe hilesi yapmanın suç olduğu belirtilmiştir. Söz konusu fiilin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda yapılmış olması gerekmektedir. Bu da suç olduğundan 5237 sayılı TCK’nın 44’üncü maddesi uyarınca kast unsurunu içermesi gerekir. Zaten hile kelimesi kasıt unsurunu da içermektedir. Yukarıda zikredildiği üzere, hesap ve muhasebe hilesinden bahsedebilmek için, fiilin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde yapılması gerekir. Bu defter ve belgeler ise yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, işletme defteri, belgeler ise fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, yazarkasa fişi ve elektronik kayıt sisteminde tutulan belge ve defterlerdir.

Hesap ve muhasebe hileleri kanunda tanımlanmamıştır. Tanımlanmamasının nedeni, muhasebe hilelerinin zaman içerisinde artabileceği ve tanımının çok olacağı düşüncesindendir. Muhasebe ilkelerine, bilinçli ve tekrar eden aykırılıklar, dikkat ve özen yükümlülüğü ihlal kavramını aşan boyuttaki aykırılıklar muhasebe hilesi olarak kabul edilecektir³⁸¹.

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak fiili kaçakçılık suçu olarak ifade edilmektedir.

³⁷⁷ Horward Silverstone-Michael Sheetz, “Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non –Experts”, 2.E.John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2007, s.3.

³⁷⁸ Evren Dilek Şengür, *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.313.

³⁷⁹ Bayram Turançiftçi, *Muhasebe Yapılan Hatalar ve Hilelerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998, s.59.

³⁸⁰ Erdem Saçan, “Türk Vergi Mevzuatında Şirketlerin Vergiden Kaçınma Stratejileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:441, Mayıs 2018, s. 45.

³⁸¹ Bayraklı vd., *Muhasebe Hata ve Hileleri*, a.g.e., s.213.

Bu aynı zamanda, muhasebe hilesi yapmanın bir çeşidi olarak da değerlendirilmektedir³⁸².

213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunun davranış unsuru olarak yer alan ve vergi kanunlarına göre tutmak, saklamak ve ibraz etmek zorunda bulunulan defter ve belgeler üzerinde gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak veya kayda konu edilen gerçek işlemi ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak olarak belirlenmiştir³⁸³. Eğer bu şekilde yapılan kayıtlar sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayandırılıyorsa, bu durumda bu belgeleri kullanma fiili çerçevesinde kaçakçılık suçu, eğer belgeye dayanmıyorsa, gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma eylemini oluşturacaktır³⁸⁴.

Uygulamada, "çift defter tutmak" olarak isimlendirilen kaçakçılık suçu, yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına (bilgisayara, disket, ajanda, özel defter vb.) kaydetmektir³⁸⁵. Ancak suçun oluşabilmesi için, deftere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter ve kayıt ortamına aktarılması ve bu fiilin vergi matrahını azaltması gerekmektedir.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesini gizleme (saklama) olarak nitelendirmiştir³⁸⁶.

Belgenin muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi gerçek ekonomik ilişkinin çarpıtılarak farklı şekilde belgeye dökülmesidir. Bir başka ifadeyle, gerçekte meydana gelen işlem veya durumun belgeye aktarılırken belgede gerçekte yer alması gereken nicelik (miktar, ölçü, vb.) veya niteliklerin (cins, tür, vb.) hülasa içeriği gerçeği yansıtmayacak şekilde gösterilmesidir³⁸⁷. Teoride muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin bilmeden kullanılması mümkün değildir. Dolayısıyla bu tip belgelerin kullanılması durumunda bilerek kullanma fiili gerçekleşmiş olmaktadır.

Yok etmek, defter, kayıt veya belgelerin maddi varlığına son vermektir. Örneğin, defteri yakmak, kayıtları silmek, faturayı yırtıp atmak gibi. Bu fiili işlemiş

³⁸² Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, a.g.e., s.244.

³⁸³ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2010, s.136.

³⁸⁴ Şenyüz, a.g.e., s.414.

³⁸⁵ Şenyüz, a.g.e., s.414.

³⁸⁶ Şenyüz, a.g.e., s.419.

³⁸⁷ Şenyüz, a.g.e., s.427.

sayılabilmesi için defterlerin ve belgelerin tutulması ve muhafazası zorunlu defterlerden olması gerekir³⁸⁸.

Sahte belge kanunda, “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” şeklinde tanımlanmıştır. Sahte belge düzenlemek ve sahte belgeyi kullanmak ayrı ve bağımsız suçlardır. Bir faturanın sahte düzenlenmiş olmasının tespitinde aşağıdaki soruların cevaplarına bakılır:

- Fatura şekil şartlarına uygun mudur?
- Fatura anlaşmalı matbaada basılmış veya noter tasdiki var mıdır?
- Basan matbaa gerçekten var mıdır?
- Fatura bedeli çek, banka, PTT yoluyla ödenmiş midir?
- Satıcı nezdinde fatura muhteviyatı malın girişi var mı?
- Fatura muhteviyatı satıcının mutata işiyle ilgili midir?

Belge düzeninin sağlanabilmesi için, getirilen kurallardan biri de belgelerin, ancak yetkili matbaalarda basılmasıdır. Yetkili matbaalar ise vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından anlaşma yapılan matbaalardır. Verilmiş bir yetkisi olmamasına karşılık belge basan matbaa kaçakçılık suçunu işlemiş olur³⁸⁹.

Ayrıca 30/04/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeni bir kaçakçılık fiili ve suçu ihdas edilmiştir. Maddeye eklenen yeni fıkra hükmü ödeme kaydedici cihazların (ÖKC) usulsüz kullanımıyla ilgilidir. Buna göre ÖKC mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren, silen vb. işlemleri yapan kişiler de kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadır.

Yine 30/11/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamülleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalardaki ürünlerin özel etiket veya işaretlerle etiketlenmesi ve işaretlenmesi ve bu şekilde ürün hakkında bilgilerin veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek bu bilgilerin, belgelerin ve verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan bir şekilde iletilmesine sebep olmak da kaçakçılık suçu sayılmıştır.

³⁸⁸ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., s.66.

³⁸⁹ Bayraklı, *Vergi Suç ve Kabahatleri*, a.g.e., s.69.

2.2.1.1.Vergi Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Vergi kaçakçılığı, vergisel işlemlerin doğruluğunu ortadan kaldırmak veya doğruluğunun tespitini zorlaştırmak amacıyla vergi kanunlarında ismen belirtilen belgeler, beyannameler ve defterler üzerinde vergi kanunlarına aykırı eylemlerde veya davranışta bulunmaktır.

213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan fiilleri işleyenler hakkında uygulanacak cezalara yer verilmektedir. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hapis cezasına hükmolunması, bu kişiler adına ayrıca (üç kat) 344'üncü madde çerçevesinde vergi ziyaı cezası uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi ceza hukuku, kaçakçılık suçu işlendiğinde gerçek kişi mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin özüne dokunan hapis cezalarını öngören hükümlere sahiptir³⁹⁰. Kaçakçılık suçları ve bunlar için uygulanacak cezalar şu şekildedir³⁹¹:

³⁹⁰ Bu konuda bkz. Sönmez-Ayaz, a.g.e., s.133. Ayrıca vergi suçunun ceza sistematikteki yeri bakımından bkz. Nuri Ok - Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.15; Ali Parlar - Güleç Demirel, *Adli – İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, 2002.

³⁹¹ Kaya, a.g.e., s.46.

Tablo 1. Vergi Kaçakçılık Fiilleri ve Cezaları

FİİLLER	VERGİ SUÇU	PARA CEZASI	HAPİS CEZASI
Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası
Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası
Defter, kayıt ve belgelerini tahrip etmek veya gizlemek	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası
Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası
Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprakları koymak ya da hiç koymamak	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak veya sahte olarak basmak ya da bu belgeleri bilerek kullanmak	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin üç katı	3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
Yukarıda 1-9 arasındaki suçlara iştirak edenlerin bu fiillerden menfaatinin olmaması durumunda	Kaçakçılık	Ziyaa uğratılan verginin bir katı	VUK'da yer alan Cezanın yarısı

Tablodan görüldüğü üzere, bu tip idari vergi cezalarında kesilecek vergi ziyai cezası, vergi kaybına bağlı olarak belirlenmekte ve vergi kaybının üç misli olarak alınmaktadır.

2.2.1.2.Vergi Kaçakçılığında Adli Cezalar

Vergi kaçakçılık suçları işlendiğinde, adli ve idari cezalar gündeme gelmektedir. Bir kısım fiillerde onsekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası, bir kısım fiillerde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası, bir kısım fiillerde ise iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası söz konusu olmaktadır. Bu hüküm ekonomik suçlara ekonomik ceza ilkesinin bir istisnasını teşkil etmektedir³⁹². Keza 213 sayılı VUK’da düzenlenen vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlendiklerinden ekonomik suç niteliğini haizdir³⁹³. Ayrıca kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hükmolunacak bu hapis cezaları, üç kat vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Ceza mahkemeleri tarafından yargılanacak kaçakçılık suçlarında vergi ziyayına neden olunmasa dahi vergi suçu işlenmiş kabul edilmektedir³⁹⁴. 359’uncu maddenin hükümet gerekçesinde³⁹⁵ yer alan açıklamaya göre de bu ceza, ancak *kasıtlı* olarak işlenmesi durumunda uygulanabilecektir³⁹⁶.

2.2.2.Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyeti 213 sayılı VUK’un 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, görevleri dolayısıyla mükellef ve mükelleflerle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Bu fiili işleyenler hakkında 5237 sayılı TCK’nın 239’uncu maddesine göre ceza verilecektir³⁹⁷.

³⁹² Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar, 2018, s.74.

³⁹³ Taştan, a.g.e., s.7.

³⁹⁴ Yr.11.CD, 1.12.1999, E.1999/6980, K.1999/8295: *Yargıtay Kararları Dergisi*, C.26, Şubat 2000, S.2, s.313.

³⁹⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, Ankara 1998, s.85.

³⁹⁶ Candan, a.g.e., s.91.

³⁹⁷ 213 sayılı VUK, m.362.

2.2.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşanlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

Bu yasağa aykırı hareket edenler, 5237 sayılı TCK'nın 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına da neden olunması halinde, kişiye ayrıca vergi ziyası cezası kesilir³⁹⁸.

2.2.4.Vergi Hukukunda Kabahatler ve İdari Cezalar

Vergi yaptırım hukukunda kabahat niteliğindeki yaptırımlar biri vergi kaybına bağlı olarak kesilen vergi ziyası kabahati diğeri ise maktu veya nispi tutarlar üzerinden alınan usulsüzlük kabahati olmak üzere iki türdür.

2.2.4.1.Vergi Ziyası Kabahati ve Cezası

Yukarıda değindiklerimizi daha açık ifade etmek gerekirse, 213 sayılı VUK'un 331'inci maddesinde vergi cezalarının tanımı yapılmıştır. Madde hükmüne göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, vergi cezaları (vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezası) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.

Vergi ziyası kabahati ve cezası ise 213 sayılı VUK'un 344/1'inci maddesinde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre, 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilecektir. 213 sayılı VUK'un 341'inci maddesinde ise vergi ziyası şu şekilde tanımlanmaktadır: *"Vergi ziyası, 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."*

Vergi ziyasına 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan ve vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyası cezası üç kat olarak kesilecektir. Bu ceza, bu fiillere iştirak edenler açısından bir kattır³⁹⁹.

³⁹⁸ 213 sayılı VUK, m.363.

³⁹⁹ 213 sayılı VUK, m.344/2.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarıyla veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Bu şekilde vergi ziyasına sebebiyet verildiği hallerde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Eylemin doğurduğu vergi ziyayı mevcut değilse, vergi kabahati de yoktur⁴⁰⁰. Dolayısıyla vergi ziyayı kabahati zarar kabahatidir⁴⁰¹. Bu ceza, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

2.2.4.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

213 sayılı VUK'un 351'inci maddesine göre usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Usulsüzlük fiilleri eğer vergi kaybına yol açmamışsa kesilebilen bir cezadır. Usulsüzlük fiiliyle aynı zamanda vergi ziyayı da ortaya çıkmışsa miktar olarak yüksek olan ceza kesilecektir⁴⁰². Esasen usulsüzlük cezası tehlike kabahatidir. Bu ceza mükellefin veya vergi sorumlusunun herhangi bir vergi kaybına yol açmaması için kesilir. Bu nedenle cari yıla uygulanması geçmiş yıllara uygulanmaması gerekir. Bu para cezaları eğer usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirirse iki kat olarak kesilir.

213 sayılı VUK'un 353'üncü maddesinde de özel usulsüzlük kabahati ve cezası tanımlanmıştır. Maddeye göre, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, şeklinde düzenlenmiştir.

Usulsüzlük fiilleri ve cezaları 213 sayılı VUK'un 352'nci maddesine göre şunlardır:

⁴⁰⁰ Candan, a.g.e., s.72.

⁴⁰¹ Torunoğlu, a.g.m., ss.477-544.

⁴⁰² 213 sayılı VUK, m.336.

Tablo 2.I.Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)

Fiillerin Türü	Ceza Tutarları (2023 Yılı için) (TL)					
Usulsüzlük	Sermaye Şirketleri	Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	İkinci Sınıf Tüccarlar	Diğer beyanname ile vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellefleri	Basit Usulde Vergilendirilenler	Muaf Esnaf
Vergi ve harç beyannamesinin süresinde verilmemesi	700	420	210	95	55	26
VUK'a göre tutulması gereken defterlerden herhangi birinin tutulmaması	700	420	210	95	55	26
Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması	700	420	210	95	55	26
Çiftçiler tarafından 245 inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi	700	420	210	95	55	26
VUK'ta yer alan kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uyulmamış olması	700	420	210	95	55	26
İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi	700	420	210	95	55	26
Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması	700	420	210	95	55	26
Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunen belli edilen sürede verilmemiş olması	700	420	210	95	55	26

Tablo 3.II.Derece Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)

Fiillerin Türü	Ceza Tutarları (2023 Yılı için) (TL)					
Usulsüzlük (II.Derece)	Sermaye Şirketleri	Birinci Sınıf Tüccarlar ve Serbest Meslek Erbabı	İkinci Sınıf Tüccarlar	Diğer beyanname ile vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellefleri	Basit Usulde Vergilendirilenler	Muaf Esnaf
Veraset ve harç beyannamesinin kanunen belirtilen sürede verilmemesi	370	210	95	55	26	15
Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması	370	210	95	55	26	15
Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması	370	210	95	55	26	15
Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması	370	210	95	55	26	15
Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması	370	210	95	55	26	15
Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve mihteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması	370	210	95	55	26	15
Hesap veya muamelelerinin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi	370	210	95	55	26	15

Yukarıda yer alan tablodan görüleceği üzere, bu tip vergi cezaları nispi veya maktu olarak kesilmektedir. Miktarı nispi olarak alınan vergi cezaları, vergi ziyai miktarına göre değil düzenlenmeyen, verilmeyen veya alınmayan belgede yazılı miktara göre alınır. Usulsüzlük kabahatini oluşturan eylemler, vergi ziyasına neden olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi kabahati sayılırlar⁴⁰³.

Özel usulsüzlük cezası ise 213 sayılı VUK'un 353, 355 ve mük.355'inci maddesine göre bildirimlere, bilgi vermeye ve diğer tadadi olarak sayılmış ödevlere uyulmaması nedeniyle uygulanır. Burada usulsüzlük cezasına göre para cezası daha yüksek tutulmuştur.

⁴⁰³ Candan, a.g.e., s.72.

Tablo 4.Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Cezaları (Vergi Kabahatleri)

Özel Usulsüzlük Fiilleri	Cezası (2023 yılı için) (TL)
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 kağıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227, 231 ve 234.maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 2.200-TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde	2.200
Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kağıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227.maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için	2.200
232.maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara 353.maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri	440
Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma ve asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her bir tespit için	1.100
Vergi Usul Kanununa göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlar	26.000
Vergi numarası alınmadan işlem yapılması	1.300
Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmelerine	4.200
Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenlere	5.500
Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlilerinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	1.200
Vergi Usul Kanununun mükerrer 227.maddesi uyarınca tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun aynı maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesinde belirtilen sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 150.000 TL'den az ve 1.500.000-TL'den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i	150.000-1.500.000
Bilgi vermekten çekinenler, elektronik ortamda verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerin verilmemesi ve VUK mük.242, 256, 257, mük.257 ve GVK 98/A hükmüne uymayanlar için	
1.Sınıf Tacir	7.500
2.Sınıf Tacir	3.700
Diğer	1.900
VUK 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluğa uyulmaması	
1.Sınıf Tacir	4.400
2.Sınıf Tacir	2.200
Diğer	1.180
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde ve aynı takvim yılı için toplam kesilebilecek özel usulsüzlük cezası tutarı	5.500.000
Damga Vergisinde her bir kağıt için kesilecek özel usulsüzlük cezası	9

2.3.VERGİ KABAHAHLERİNDE İDARİ YARGI SÜRECİ

İdarenin hukuka aykırı işlemler ve eylemlerini iptal etmek; idari işlem ve eylemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlamakla görevli yargı merci, idari yargı mercileridir. Bu yargı mercileri vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştaydır⁴⁰⁴.

Vergi idaresi tarafından yapılan işlemler, verginin tarh edilmesi ile başlar. Tarh edilen vergilerin mükellefe tebliği ile vergi tahakkuk eder. Bu şekilde vergi ödenecek safhaya gelmiş olmaktadır. Ancak verginin tahakkuku ile kesinleşmesi çoğu zaman aynı anlama gelmemektedir. Verginin kesinleşmesi, idare ve yargı mercilerine itiraz etme imkanının bulunmaması durumudur.

Re'sen ve ikmalen tarh olunan vergilerde ise tarh edilen vergi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren mükellefin dava açma süresi otuz gündür ve bu süre geçirildikten sonra vergi tahakkuk ederek kesinleşir.

Vergilendirme sürecinin aşamalarında, haklarında vergi, ceza, zam ve faiz uygulamalarına gidilen mükelleflerin uzlaşma müessesesinden bir sonuç alınmaması ve vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin başvurunun vergi idaresi tarafından reddedilmesi ya da şikayet müessesesinin yerinde bir çözüm üretmemesi durumlarında, uyuşmazlıklar yargı mercilerinde çözümlenir⁴⁰⁵.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili yargı merci, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayın görevlendirildiği davalarda Danıştaydır. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin 2023 yılı için yirmi bin TL'yi aşmayan vergi uyuşmazlıklarında istinaf ve temyiz yoluna başvurulamaz. Mahkemenin verdiği karar kesin hüküm ifade eder. 2023 yılı için yirmi bin TL ve beş yüz seksen bir bin TL arasındaki uyuşmazlıklarda ise mahkemenin verdiği kararlarda temyiz yolu kapalıdır. 2023 yılı için beş yüz seksen bir bin TL üzerindeki vergi uyuşmazlıklarında ise vergi mahkemesinin verdiği kararlara karşı bölge idare mahkemelerinde istinaf yoluna gidilir ve istinaf incelemesi sonrası Danıştayda temyiz başvurusunda bulunulabilir. Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda ise temyiz merci Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruludur.

⁴⁰⁴ Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin, Bursa, 2016, s.6.

⁴⁰⁵ Mustafa Göktuğ Kaya vd., *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetimi*, Nobel, 2017, s.36.

Vergi uyuşmazlıkları, dünya genelinde bakıldığında üç farklı yargı sistemi içerisinde çözümlenmektedir. ABD, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde adli yargı sistemi, Fransa ve İsveç gibi ülkelerde ise idari yargı sistemi içerisinde çözümlenmektedir. Almanya ve Türkiye’de ise bunlardan farklı olarak bağımsız vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir. Ancak bazı davaların Danıştayda görülmesi veya vergi mahkemelerinde görülen davaların temyiz merci olması bu durumun istisnası niteliğindedir.

Üç dereceli bir yapıya sahip olan Türk vergi yargısı, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştaydan oluşmaktadır. Ayrıca Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda vergi konularında Danıştay yetkilidir. Ancak Danıştayın temel fonksiyonu, temyiz merci olmasıdır⁴⁰⁶.

2.4.VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA ADLİ YARGI SÜRECİ

Adli yargı, ceza davalarının ve kişiler arasında çıkan hukuki uyuşmazlıkların çözümlendiği genel yargı koludur. Adliye mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merci Yargıtaydır.

Adli yargı, hukuk mahkemelerinden, ceza mahkemelerinden ve ihtisas mahkemelerinden oluşmaktadır. Hukuk mahkemeleri, sulh hukuk mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemeleri ile asliye ticaret mahkemeleri, iş mahkemeleri, icra mahkemeleri, fikri ve sınai haklar hukuk mahkemeleri gibi hukuk ihtisas mahkemelerinden oluşmaktadır. Ceza mahkemeleri ise sulh ceza hakimliği, asliye ceza mahkemeleri, ağır ceza mahkemeleri ile trafik mahkemeleri, çocuk mahkemeleri, çocuk ağır ceza mahkemeleri, fikri ve sınai haklar ceza mahkemeleri gibi ceza ihtisas mahkemelerinden oluşmaktadır.⁴⁰⁷

Vergi kaçakçılık suç ve cezalarının görüldüğü ilk derece mahkemesi asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleridir. Vergi kaçakçılık suçlarında ilk derece mahkeme kararlarına karşı bölge adliye mahkemelerinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir. Temyiz yeri ise Yargıtaydır. Vergi kaçakçılık suçlarında hapis cezası süresi 8 yıl (dahil) ile sınırlı kaldığından⁴⁰⁸ bu suçlarla ilgili olarak bölge adliye mahkemelerinde istinaf

⁴⁰⁶ Kaya vd., a.g.e., ss.36-37.

⁴⁰⁷ Yüce, a.g.e., s.7.

⁴⁰⁸ Zincirleme suç tespit edilirse mahkeme tarafından hükmolunacak hapis cezası artacaktır.

yoluna gidilecektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçları bakımından Yargıtaya başvuru yolu kanunda yer alan haller dışında kapanmış olacaktır⁴⁰⁹.

Vergi kaçakçılık suçları ile ilgili temyiz dosyalarına bakmakla yükümlü Yargıtay Ceza Daireleri, 7, 11 ve 21.Dairelerdir. Vergi mahkemeleri ile ilgili Yargıtay Ceza Daireleri arasındaki uyuşmazlık dosyalarına ise Yargıtay Ceza Genel Kurulu bakmaktadır⁴¹⁰.

Asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleri vergi davaları ile ilgili vergi kaçakçılık suçlarında mahkumiyet, beraat, düşme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve diğer kararlar verebilmektedir. Ancak mahkemenin 5237 sayılı TCK'nın 50'nci maddesinde yer alan kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırım ve 5237 sayılı TCK'nın 51'inci maddesinde yer alan hapis cezasının ertelenmesi hükmünü verebilmesi için maddelerde zikredilen şartların yanında, kamunun uğradığı zararın aynen iadesi veya tazmini gerekmektedir.

2.5.VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA VE VERGİ KABAHAHLERİNDE NON BIS IN IDEM KURALININ İNCELENMESİ

Vergi ceza hukukunda adli ve idari cezalar, vergi kaçakçılık suçları ve vergi kabahatleri olarak yer almaktadırlar. Ancak hem vergi kaçakçılığı hem de vergi kabahati oluşturan fiiller birbiri ile bağlantılı olan fiillerdir. Çünkü her kaçakçılık fiilinde vergi ziyaı ortaya çıkmayabilir. Bu gibi durumlarda non bis in idem kuralının ihlali de söz konusu olmamaktadır. Bunu daha açık bir şekilde ortaya koymak açısından vergi kaçakçılık fiilleri ile vergi kabahatlerinin nasıl bağlantılı bir şekilde ortaya çıktıklarının incelenmesi gerekmektedir.

2.5.1.Vergi Kaçakçılık Suçlarının ve Vergi Kabahatlerinin Tespiti

Vergi alacağının tayini önce vergi alacağının doğduğu olayın tespiti ile başlar⁴¹¹. Bundan sonraki aşamada verginin hesaplanması yani tarh edilmesi söz konusu olmaktadır. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar olarak tespit

⁴⁰⁹ Öz-Armağan, a.g.m., ss.17-18.

⁴¹⁰ 04.02.1983 tarih ve 2797 sayılı Yargıtay Kanunu, m.7.

⁴¹¹ 213 sayılı VUK, m.19.

eden idari bir işlemdir⁴¹². Tarh edilen verginin ve varsa cezanın mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi ise tebliğ ile olur⁴¹³.

Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenme safhasına gelmesine ise verginin tahakkuku denir⁴¹⁴. Türk vergi sisteminde beyan esası geçerlidir. Vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine tahakkuk fişi kesilir. Mükellefler tahakkuk fişinde yer alan vergiyi 30 gün içinde ödemek zorundadır. Mükellefler kendi beyan ettikleri gelirlerine iki istisna dışında itiraz edemez, dava açamazlar. Bu istisnalar vergi hataları ve ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesidir⁴¹⁵.

Mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin kontrolü vergi dairesince ve vergi inceleme yetkisini haiz birimlerce yapılmaktadır. Bu işleme vergi incelemesi denmektedir. Vergi incelemelerinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır⁴¹⁶.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapabilirler⁴¹⁷.

Vergi incelemesine tabi olanlar ise 213 sayılı VUK'a göre veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir⁴¹⁸.

Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairesince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilir⁴¹⁹. Vergi ve cezalar mükelleflere vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur⁴²⁰.

⁴¹² 213 sayılı VUK, m.20.

⁴¹³ 213 sayılı VUK, m.21.

⁴¹⁴ 213 sayılı VUK, m.22.

⁴¹⁵ İhtirazi kayıtlı beyan ve VUK'un 116 ve devam eden maddelerinde yer alan düzeltme hükümleri hariç. Bkz. 213 sayılı VUK, m.378, İhtirazi kayıtlı beyan ve dava açma hakkı için bkz. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m.39/3, 46/4.

⁴¹⁶ Maliye Bakanlığı, 2018 Yılı Genel Çalışma Planı, s.27.

⁴¹⁷ 213 sayılı VUK, m.135.

⁴¹⁸ 213 sayılı VUK, m.137.

⁴¹⁹ 213 sayılı VUK, m.364.

⁴²⁰ 213 sayılı VUK, m.366.

Non bis in idem kuralının ihlaline yol açan tek fiil ile hem vergi ziyayı ortaya çıkmalı hem de fiil kaçakçılık fiillerinden biri ile işlenmiş olmalıdır. Yani birbiri ile bağlantılı olmaları gerekmektedir. Aksi halde ilkeye aykırılık ortaya çıkmayabilir. Şöyle ki tek bir fiil sonucu eğer vergi ziyayı ortaya çıkmaz ise ve bu fiil kaçakçılık fiillerinden biri ise bu durumda sadece adli ceza verilecek vergi ziyayı olmadığından idari ceza kesilmeyecektir. Dolayısıyla mükerrer bir yargılama veya cezalandırma durumu ortaya çıkmayacaktır. Ancak vergi kaybı olmamakla birlikte eğer özel usulsüzlük cezası veya usulsüzlük cezası kesilmişse ve eğer bunlar için mükellef tarafından dava açılırsa (tutarlar düşük olduğundan dava açılmayabilir) o zaman mükerrer yargılama ve cezalandırma yasağının ihlali durumu ortaya çıkabilecektir.

İdare tarafından mükelleflerin incelenmesi sonucunda hem verginin tarh edilmesi hem de vergi cezaları kesilmesi için vergi inceleme raporlarının düzenlenmesini gerektiren ve ayrıca kaçakçılık fiili olması nedeniyle de Cumhuriyet başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunmak için vergi suçu raporu düzenlenmesine sebep olan ve birbiriyle bağlantılı olmalarından dolayı⁴²¹ da non bis in idem kuralına aykırılığı bağlamında incelenmesi gereken kaçakçılık fiilleri şunlardır.⁴²²

2.5.1.1.Sahte Belge Düzenleme Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Mükellefin sahte belge düzenleme fiilini tespit eden vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar öncelikle sahte belge piyasaya komisyon karşılığı verildiği için her bir yıl için ayrı ayrı komisyon geliri hesaplayacaktır. Bu tutar üzerinden kurumlar vergisi mükellefi ise kurumlar vergisi, gerçek kişi ise gelir vergisi ve her iki durum için de - kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefiyeti komisyon geliri nedeniyle tesis edileceğinden bu ticari kazanç üzerinden- KDV tarhiyatı yapacaktır. Yine bu tutar üzerinden üç kat vergi ziyayı cezası kesecektir. Burada ayrıca mükellefe usulsüzlük cezası da kesilecektir. Usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezası tutar olarak kıyaslanacak ve yüksek tutarlı olan ceza uygulanacaktır⁴²³. Mükellef adına düzenlenecek vergi inceleme raporunda gösterilecek olan bu tutarlar, mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilecektir.

⁴²¹ Zinnur Tunç, “Vergi Ziyayı ve Kaçakçılık Cezalarının Birlikte Uygulanmasına Alternatif Bir Yaklaşım”, *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:210, 2022, s.1281.

⁴²² Fiiller tek tek ayrıştırılmamış ve önemli görülenlere bilinen şekliyle yer verilmiştir. Ancak diğer fiiller açısından da benzer değerlendirme yapmak mümkündür.

⁴²³ 213 sayılı VUK, m.336.

Bu fiil aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturduğundan mükellef hakkında sahte belge düzenlemek fiilinin karşılığında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası istemiyle yetkili Cumhuriyet başsavcılığına vergi suçu raporu gönderilecektir. Rapor değerlendirme komisyonunun mütaalası ile birlikte gönderilen bu rapor savcılık makamı tarafından ya aynen olduğu gibi iddianameye alınacak ve dava açılacak ya da kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilip dava açılmayacaktır.

Burada kaçakçılık fiilinin vergi ziyayı ortaya çıkarması durumu incelenmektedir. Bu itibarla sahte belgelerin vergi ziyayı ortaya çıkmayacak şekilde düzenlenmeleri ve kullanılmaları durumunda herhangi bir vergi ziyayı cezası kesilmesi söz konusu olmayacağından sadece suç duyurusu raporu düzenlenip işlem yapılacağından kurala aykırılık ortaya çıkmayacaktır. Dolayısıyla hem vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiil sahte belge düzenlemek hem de vergi ziyasına yol açan fiil yine sahte belge düzenlemektir. Keza sahte belge karşılığı alınan komisyon geliri kayıt dışı bırakılmakta ve bu gelir üzerinden herhangi bir vergi ödenmemektedir. Sahte belge düzenleyenlerin beyan ettikleri tutarlar ise gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü düzenledikleri faturalardaki tutarlar değil bu tutarlar üzerinden aldıkları komisyon geliri gerçek tutardır. Ancak bu tutarlar kayıt dışı olduğundan beyannamelere yansıtılmamıştır. Buna göre düzenlenen fatura örneğinin 100 TL ise ve bu fatura karşılığında %2 komisyon almak üzere anlaşma yapılmışsa bu durumda sahte belge düzenleyenin gerçek geliri fatura bedeli olarak görülen 100 TL değil 2 TL'dir. Ancak sahte belge düzenleyicisi fatura tutarını beyannamelerine (indirilecek KDV tutarı ile kurum veya gelir vergisi matrahını hesaplarken) olduğu gibi yansıtmak zorunda olduğundan beyannamelerinde yer alan 100 TL ve bunun içinde kabul ettiğimiz KDV tutarı gerçek durumu yansıtmayacaktır. Dolayısıyla bu kaçakçılık fiilinin bu şekilde vergi ziyasına da sebep olması durumunda "aynı fiil" söz konusu olacaktır.

Savcılık makamı tarafından dava açılmasına karar verilmesi durumunda hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde ayrı ayrı iki paralel dava yürütülmüş olacaktır. Ancak incelemesi yapılan gerçek kişi ise bu durum ortaya çıkacaktır.

Daha açık ifade edecek olursak, eğer incelenen bir tüzel kişi ise vergi cezası tüzel kişi adına kesilirken kaçakçılık cezası tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi veya suçu işleyen başka bir gerçek kişi (örneğin şirketin başka bir yetkilisi veya çalışanı) olduğu

tespit edilmişse onun adına hükmolunacaktır⁴²⁴. Bu nedenle aynı fiil olmasına rağmen cezalar ayrı iki hukuki kişilik adına kesileceğinden *non bis in idem* kuralı “aynı kişi” koşulu gerçekleşmemiş olacağından ihlal edilmemiş olacaktır.

Davalardan birinde mükellef adli ceza için yargılanırken diğerinde idari işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla kendi açtığı dava nedeniyle yargılanmaktadır. *Non bis in idem* kuralı bakımından önemli olan her iki yargılamanın da ceza yargılaması olmasıdır. Bu değerlendirme, AİHM’nin vergi cezalarının da adli cezalar gibi “ceza”landırma amacıyla olduğuna bu nedenle idare tarafından kesilen vergi ziyai cezasının hukuka aykırı denilerek açılan dava ile adli cezaya açılan davalar bakımından bir fark olmadığına yönelik verdiği kararlar çerçevesinde yapılmaktadır. AYM’nin görüşü de bu yöndedir⁴²⁵.

Sahte belge düzenleme fiilinin (suçunun) sadece gerçek kişi mükellefler tarafından işlenmesi durumunda kural, davalardan biri hükme bağlandığında eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı⁴²⁶ yoksa diğer devam eden dava bakımından ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.2.Bilerek Sahte Belge Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Mükellefin bilerek sahte belge kullanma⁴²⁷ fiilini tespit eden vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar öncelikle sahte belge kullanıldığı dönemlerden KDV indirimlerini iptal edecek buna göre ziyaa uğrayan KDV tutarını hesaplayacak ve bu tutar üzerinden mükellef adına KDV tarhiyatı yapacak ve bu tutar üzerinden üç kat vergi ziyai cezası kesecektir. Burada ayrıca mükellefe özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası da kesilecektir. Usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası tutar olarak

⁴²⁴ 213 sayılı VUK, m.333.

⁴²⁵ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.28.

⁴²⁶ Mahkemeler arasında etkileşimin ve bağlantının ilkeye aykırılığı ortadan kaldırabilmesi için AİHM tarafından A ve B Norveç davasında oluşturulan içtihatla dikkate alınan şu ölçütler aranmaktadır:1.Birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği.2.Aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin öngörülebilir olup olmadığı.3.Birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeteri kadar etkileşim sağlanıp sağlanmadığı, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürütüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği.4.İlk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı.5.Zaman yönünden de bağlantılı olup olmadığı. Bu bağlamda bir sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir.

⁴²⁷ Sahte belgenin bilmeden kullanılması durumunda hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyai cezası kesilecektir. Suç oluşmadığından adli ceza olmayacaktır. Bu durum non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Ancak 5326 sayılı Kabahatler Kanunun 15’inci maddesine aykırıdır. Ayrıca izin alınmadan basılan belgeler de sahte belge olmakla birlikte bu fiil ayrı bir kaçakçılık fiili olarak sayıldığından buna ilişkin değerlendirmeler 2.5.1.7.bölümünde yapılmıştır.

kıyaslanacak ve yüksek tutarlı olan ceza kesilecektir. Ancak özel usulsüzlük cezası vergi ziyayı cezası ile birlikte kesilecektir. Mükellef adına düzenlenecek vergi inceleme raporunda gösterilecek olan bu tutarlar mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilecektir.

Bu fiil aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturduğundan mükellef hakkında bilerek sahte belge kullanmak fiilinin karşılığında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis istemiyle yetkili Cumhuriyet başsavcılığına vergi suçu raporu gönderilecektir. Rapor değerlendirme komisyonunun mütaalası ile birlikte gönderilen bu rapor savcılık makamı tarafından ya aynen olduğu gibi iddianameye alınacak ve dava açılacak ya da kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilip dava açılmayacaktır.

Buradaki fiilde vergi ziyayı sahte olarak kullanılan faturalardaki KDV tutarları üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla hem vergi kaçakçılık suçunu oluşturan hem de vergi ziyasına yol açan fiil yine sahte belge kullanmaktır. Sahte belge kullanmak fiili hem bu faturaları yasal defterlere kaydetmek hem de bunu beyannamede göstermek fiillerini kapsamaktadır. Bu fiiller sahte belge kullanmak şeklinde tek bir fiil olarak (birbirlerini tamamladıkları ve bir bütünün parçalarını oluşturdukları için) nitelendirilmelidir. Esasen bunu hemen hemen tüm kaçakçılık fiillerinde; yasal deftere kayıt etmek fiili ve bu kayıt edilen hususu içerecek şekilde beyanname verilmesini tek bir fiil olarak ya da aynı fiil olarak kabul etmek gerekir. Dolayısıyla bu şekilde kaçakçılık fiilinin vergi ziyasına da sebep olması durumunda “aynı fiil” söz konusu olacaktır. Bu durumda hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde ayrı ayrı iki paralel dava yürütülmüş olmaktadır. Burada da AİHM’nin ve AYM’nin kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki ayrı ceza yargılaması ortaya çıkmaktadır. Ancak yine yukarıda zikredildiği gibi incelemesi yapılan gerçek kişi ise bu durum ortaya çıkacaktır.

Bilerek sahte belge kullanma fiilinin (suçunun) sadece gerçek kişi mükellefler tarafından işlenmesi durumunda kural, davalardan biri hükme bağlandığında eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa diğer devam eden dava bakımından ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.3.Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

İncelemeyi yapacak olan müfettiş (veya diğer yetkili kişilere) mükelleflerin eğer inceleme mükellefin işyerinde değil de incelemeyi yapacak olanın işyerinde yapılacaksa defter ve belgelerini 15 gün içinde incelemeyi yapacak olana teslim etmesi gerekmektedir. Mükellefin işyerinde inceleme yapılacaksa defter ve belgelerini hemen ibraz etmesi gerekmektedir. Mükellefin incelemeyi yapacak olan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara defter ve belgelerini ibraz etmemesi durumunda beyannamelerinde indirim KDV olarak yer alan KDV tutarlarının tamamı reddedilerek, ödenecek KDV çıkan dönemlere mükellef adına KDV tarhiyatı yapılacaktır, bu tutar üzerinden ayrıca üç kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Burada ayrıca mükellefe özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası da kesilecektir. Usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası tutar olarak kıyaslanacak ve yüksek tutarlı olan ceza kesilecektir. Ancak özel usulsüzlük cezası vergi ziyai cezası ile birlikte kesilecektir. Mükellef adına düzenlenecek vergi inceleme raporunda gösterilecek olan bu tutarlar mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilecektir.

Bu fiil aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturduğundan mükellef hakkında defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemek (gizlemek) fiilinin karşılığında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis istemiyle yetkili Cumhuriyet başsavcılığına vergi suçu raporu gönderilecektir. Rapor değerlendirme komisyonunun mütaalası ile birlikte gönderilen bu rapor savcılık makamı tarafından ya aynen olduğu gibi iddianameye alınacak ve dava açılacak ya da kovuşturmayla yer olmadığına karar verilip dava açılmayacaktır.

Buradaki fiilde vergi ziyai, defter ve belge ibraz edilmediğinden mükellefin vergi dairesine verdiği beyannamelerinde yer alan “toplam hesaplanan KDV” tutarları üzerinden hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla hem vergi kaçakçılık suçunu oluşturan hem de vergi ziyaya yol açan fiil yine defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Her ne kadar ziyaa uğratılan vergi başka bir kaynaktan tespit ediliyor olsa da eğer defter ve belgelerin ibraz edilmeme fiili olmasaydı varsayılmış vergi ziyaiden da bahsedilmeyecekti. Keza hesaplanan KDV tutarının tarh edilmesinin sebebi defter ve belgelerin ibraz edilmemesi

nedeniyle teyit edilemeyen indirim KDV tutarlarının sıfır kabul edilmesidir. Bu nedenle tek bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmiş olmaktadır.

Tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için vergi mahkemesinde dava açılırken kaçakçılık sayılan fiil nedeniyle de ceza mahkemesinde dava açılmakta böylece iki ayrı dava yürütülmüş olmaktadır. Burada da AİHM'nin ve AYM'nin kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki ayrı ceza yargılaması ortaya çıkmaktadır. Ancak yine yukarıda zikredildiği gibi incelemesi yapılan gerçek kişi ise bu durum ortaya çıkacaktır.

Defter ve belge ibraz etmeme suçunun da diğer kaçakçılık suçları gibi sadece gerçek kişi mükellefler tarafından işlenmesi durumunda kural, eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa davalardan biri hükme bağlandığında diğer devam eden dava bakımından ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.4. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarında Kaydedilmesi Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Bu kaçakçılık fiilinde çok açık bir şekilde görüldüğü gibi tek bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmiş olacaktır. Çünkü vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak olan fiiller sayılı istisnai durumlar dışında vergi ziyasına yol açacaktır. Örneğin mükellefin zararı daha yüksek ise vergi ziyayı çıkmayacaktır. Bu durumda sadece kaçakçılık nedeniyle savcılığa suç duyurusunda bulunulacak vergi ziyası cezası kesilmeyecektir. Ancak çoğunlukla mükellefler vergi ödememek veya az ödemek için bazı gelir kalemlerini yasal defterler yerine başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmektedirler. Mükellefin bu fiili hem vergi kabahatine hem de kaçakçılık suçuna sebep olacaktır. Yine gerçek kişi mükellefler açısından hem vergi ziyası cezası hem de hapis cezası aynı kişiye aynı fiil nedeniyle verilmiş olacaktır. Bu da aynı fiil nedeniyle aynı kişinin hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde yargılanmasına yol açacaktır. Burada da AİHM'nin ve AYM'nin kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki ayrı ceza yargılaması ortaya çıkmaktadır. Eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa birbirinden bağımsız olarak yürütülecek olan davalardan biri için karar verildiğinde diğer devam eden dava açısından kural ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.5.Defter ve Kayıtlarında Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Mükellefler tarafından hesap ve muhasebe hilesi yapılması durumunda da genel olarak vergi kaybı ortaya çıkar. Ama bazı özellikli durumlarda vergi ziyayı muhasebe hilesine rağmen ortaya çıkmayabilir hatta vergi ziyayından ziyade daha fazla vergi ödemek için muhasebe hilesi yapılmış -örneğin bankalardan daha fazla kredi çekebilmek için- olabilir. Ancak genel olarak muhasebe hilesi vergiyi daha az ödemek veya hiç ödememek için yapılır. Bu durumda tek bir fiil ile hem kabahat hem de suç işlenmiş olacaktır. Muhasebe hilesi yapmadan vergi ziyayı ortaya çıkmayacağı gibi bu fiil işlenmediğinde vergi kaçakçılık suçu da oluşmayacaktır. Dolayısıyla birbirine bağlı iki yaptırım, tek bir fiille ihlal edilen hukuka aykırılık nedeniyle ortaya çıkacaktır. Yine gerçek kişi mükellefler açısından hem vergi ziyayı cezası hem de hapis cezası aynı kişiye aynı fiil nedeniyle verilmiş olacaktır. Bu da aynı fiil nedeniyle aynı kişinin hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde yargılanmasına yol açacaktır. AİHM'nin ve AYM'nin kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde bu iki yargılama da ceza yargılamasıdır. Eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa birbirinden bağımsız olarak yürütülecek olan davalardan biri için karar verildiğinde diğer devam eden dava açısından kural ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.6.Fiktif Hesap Açma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Olmayan kişiler adına hesaplar açarak bunlara ödeme yapılmış gibi göstermek bu tip fiillere örnektir. Genel olarak daha az vergi ödemek veya hiç ödememek için yapılır. Ancak bazen gerçek kişi işletmesinin durumunu olduğundan daha iyi durumda göstermek gayreti içinde olan mükellef hiç olmayan bir banka hesabını sanki böyle bir hesap varmış gibi işlem yapabilir. Bu hem bir muhasebe hilesine hem de fiktif hesap açma fiiline girecektir. Bu fiil sonucunda eğer vergi ziyayı ortaya çıkmaz ise (örneğin beyannamede geçmiş yıl zararı nedeniyle matrah artıya dönememişse) sadece savcılığa suç duyurusunda bulunulacağından ilkeye aykırı bir durum söz konusu olmayacaktır. Ancak fiil aynı zamanda vergi ziyayına da yol açarsa (aynı fiilin devamı ve fiilin tamamlanması şeklinde beyanname verilmiş ve bu beyannamede düzeltme yapıldığında matrah pozitif olarak artıyorsa) hem vergi ziyayı cezası hem de hapis cezası gündeme gelecek, bu da aynı fiil nedeniyle aynı kişinin hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde yargılanmasına yol açacaktır. Burada da AİHM'nin ve AYM'nin

kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki ayrı ceza yargılaması ortaya çıkmaktadır. Eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa birbirinden bağımsız olarak yürütülecek olan davalardan biri için karar verildiğinde diğer devam eden dava açısından kural ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.7.İzin Almadan Belge Basma veya Bunları Bilerek Kullanma Fiili (Suçu) ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

Burada iki ayrı fiil söz konusu olduğu için ayırmak gerekmektedir. Eğer mükellef izin almadan belge basarsa bu belgeyi kullansın kullanmasın kaçakçılık fiilini işlemiş olacaktır. Burada vergi ziyayı ortaya çıkmayacağından sadece hakkında vergi suçu raporu düzenlenecek ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla yargılanması savcılıktan talep edilecektir. Bu durumda tek fiil ve tek ceza uygulanacak ve sadece ceza mahkemesinde dava açılacağından ilkeye aykırılık söz konusu olmayacaktır. Ancak bu belgeleri bilerek kullananlar hem vergi ziyaına hem de vergi suçuna sebebiyet verdiklerinde haklarında hem vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları kesilecek hem de hapis cezası verilecektir. Vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezasından ağır olanı kesilirken özel usulsüzlük cezası ise herhangi bir kıyaslama yapılmadan ayrıca kesilecektir. Bu da aynı fiil nedeniyle aynı kişinin hem vergi mahkemesinde hem de ceza mahkemesinde yargılanmasına yol açacaktır.

Burada da AİHM'nin ve AYM'nin kararları çerçevesinde değerlendirdiğimizde iki ayrı ceza yargılaması ortaya çıkmaktadır. Eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa birbirinden bağımsız olarak yürütülecek olan davalardan biri için karar verildiğinde diğer devam eden dava açısından kural ihlal edilmiş olacaktır.

2.5.1.8.Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezasının Non Bis In Idem Kuralı Yönünden İncelenmesi

5326 sayılı KK'nın 14/1'inci maddesinde iştirak müessesesine yer verilmiştir. Maddeye göre, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi durumunda bu kişilerin herbirine fail olarak idari para cezası verilecektir. Bu açıdan 5326 sayılı KK tek tip kanuni faillik ilkesini benimsemiş olup faile verilen cezanın aynısının iştirak eden herkese verilmesini hükmetmiştir. Ancak 213 sayılı VUK'un 360'ıncı maddesinde yer alan iştirak düzenlemesine göre ise 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunması

halinde faile verilen cezanın aynısı verilirken menfaatinin bulunmaması halinde 5237 sayılı TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilmektedir. İştirak halinde uygulanacak vergi ziyai cezası ise 213 sayılı VUK'un 344'üncü maddesine göre faile üç kat uygulanırken iştirak edene bir kat uygulanması hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla kaçakçılık fiiline iştirak eden kişi hakkında iştirak müessesesinin uygulanması için 5237 sayılı TCK'nın Birinci Kitabı olan “Genel Hükümler”deki maddelerin dikkate alınması gerekmektedir⁴²⁸. Bu maddelere göre⁴²⁹ kaçakçılık suçuna iştirak eden kişi menfaat sağlamamışsa cezası yarı oranında indirilecek menfaat sağlamışsa faile verilen cezanın aynısı kendisine de verilecektir. Bu açıdan bakıldığında iştirak eden de hem adli cezaya maruz kalacak hem de adına bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu itibarla hem vergi mahkemesine hem de adli ceza nedeniyle adli mahkemelere dava açılması söz konusu olduğunda eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa bu mahkemelerden biri tarafından kesin hüküm verilmesi halinde devam eden diğer dava nedeniyle non bis in idem kuralına aykırılık ortaya çıkacaktır.

⁴²⁸ Emre Burak Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, *TBB Dergisi*, 2018 (37), ss.311-335.

⁴²⁹ 5237 sayılı TCK, m.37, 41.

BEŞİNCİ BÖLÜM

FİNLANDİYA CEZA KANUNUNDA NON BIS IN IDEM DÜZENLEMESİ MODEL ALINARAK ÖNERİLEN DÜZENLEME

1.AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARINDAN SONRA FİNLANDİYA MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Aşağıda yer alan AİHM başvuruları; hem aleyhine dava açılan Fin vergi mevzuatının⁴³⁰ vergi kaçakçılık suç ve cezaları bakımından Türk vergi mevzuatı ile benzer hükümler içermesi hem de bu Mahkeme kararlarından sonra Fin vergi ceza mevzuatının AİHM kararlarına uyularak değiştirilmiş olması bakımından önem arz etmektedir.

Bu itibarla son yıllarda verilmiş kararlar çerçevesinde değerlendirme yapılacaktır. Birinci başvuru, 17/01/2001 tarihinde yapılmıştır. AİHM Ruotsalainen/Finlandiya kararında tek bir fiil ile hem vergi ziyana yol açtığından dolayı vergi ziyai cezası hem de bu ceza yanında işlenen fiilin kaçakçılık sayılmasından dolayı hapis cezası verilmesini incelemiştir. Bu kararında Mahkeme mükerrer yargılama ve cezalandırma yasağının ihlal edildiğine hükmetmiştir⁴³¹.

İkinci başvuru, 13/06/2011 tarihinde yapılmıştır. AİHM Glantz/Finlandiya kararında⁴³² da başvurucunun beyan dışı bıraktığı geliri nedeniyle adına vergi ziyai cezası kesilmesi ve aynı fiil kaçakçılık suçu sayıldığından ayrıca hapis cezası da verilmesi olayını incelemiştir. Yine iki farklı yargılama yapıldığından bahisle Mahkeme, davalardan birinin 11/01/2010 tarihinde kesinleşmiş olmasına rağmen diğer yargılamanın düşürülmesi gerekirken devam etmesini ilkeye aykırı bulmuştur.

Üçüncü başvuru, Rabbe Roley ve Ragnar Österlund (Başvurucu) tarafından, 23/07/2013 tarihinde yapılmıştır. Başvurucu hakkında nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan dolayı vergi ziyai cezası ile birlikte hapis cezası da verilmiştir. Her iki ceza da dava konusu edilmiştir. Ceza mahkemesi mahkumiyet kararı vermiş ve karar 19/11/2010 tarihinde kesinleşmiştir. Vergi mahkemesi ise 23/02/2013 tarihinde kararını vermiştir. Başvurucu aynı konu nedeniyle mükerrer yargılandığını iddia etmiştir⁴³³. AİHM, vergi mahkemesinde dava edilen konunun ceza mahkemesinde dava edilen konu

⁴³⁰ <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>, (Erişim Tarihi:04.05.2020).

⁴³¹ Ruotsalainen/Finlandiya, B.No:13079/03, 16.06.2009.

⁴³² Glantz/Finlandiya, § 63.

⁴³³ Österlund/Finlandiya, §§ 6-21.

ile aynı olduğunu buna rağmen cezaların farklı makamlar tarafından verildiğini ve aralarında hiçbir bağlantının olmadığını ve bir mahkemenin verdiği kararın diğer mahkeme tarafından dikkate alınmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle Mahkeme mükerrer yargılama ve cezalandırmanın olduğundan bahisle non bis in idem kuralının ihlal edildiğine karar vermiştir⁴³⁴.

Yukarıda yer verilen kararlarda Mahkeme öncelikle Finlandiya'nın hukuk sistemini incelemiş ve idari yaptırımlar ile ceza yaptırımlarının farklı makamlar tarafından yürütüldüğünü tespit etmiştir. Ayrıca Mahkeme bu iki farklı makam tarafından yürütülen davalarda tamamen birbirinden bağımsız hareket edildiğini ve mahkeme süreçlerinin birbirileri ile herhangi bir etkileşiminin ve bağlantısının olmadığını ortaya koymuştur. Bu nedenle Mahkeme Finlandiya sisteminde vergi yargılaması ile ceza yargılaması arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantının olduğunun söylenemeyeceğine vurgu yapmış ve davaların sonucunda başvuruların mükerrer yargılandıklarına karar vermiştir.

Finlandiya çok sayıda aleyhine sonuçlanan AİHM kararlarından sonra vergi ceza sisteminde değişikliğe gitmiştir. Keza Mahkemenin verdiği kararlarla uyumlu düzenleme yapmak ve Sözleşme hükümlerine uyumsuzlukları gidermek Sözleşmeciler tarafların yükümlülüğündedir.

Vergi ceza sistemine ilişkin düzenlemeler Finlandiya Vergi Usul Kanunu ve Finlandiya Ceza Kanunu'nda yer almaktadır. Finlandiya Vergi Usul Kanunu (Laki Verotusmenettelystä) 01/01/1996 yılında yürürlüğe girmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 26'ncı maddesinde⁴³⁵ vergilemenin genel ilkeleri açıklanmaktadır.

Bu Kanun'un 86'ncı maddesinde vergi kaçırma başlığı altında düzenlemeye yer verilmektedir. Ancak Kanun'un bu maddesinde "yasadışı vergiden kaçınma ve vergiden kaçınma girişimine" ilişkin cezaların Finlandiya Ceza Kanunu'nun (Rikos Laki) 29'uncu bölümünde yer verildiği hükmü yer almaktadır. Finlandiya Ceza Kanunu'nun 29'uncu bölümü kamu maliyesine karşı işlenen suçlara ayrılmıştır⁴³⁶.

Finlandiya Ceza Kanunu'nun 29'uncu maddesinde kamu maliyesine karşı suçlar özet olarak şu şekildedir:

“ ...

⁴³⁴ Onat, a.g.m., ss. 254-263.

⁴³⁵ Laki Verotusmenettelystä, 26 §.

⁴³⁶ Rikoslaki, § 29/1-3.

Vergi Kaçırma

1) Verginin tahakkukunu etkileyen bir faktör hakkında yetkili makama yanlış bilgi vererek,

2) Vergi beyannamesinde vergi matrahını etkileyen bir unsuru gizleyerek,

3) Verginin tahakkuku ile ilgili getirilen bir yükümlülüğe uyulmaması nedeniyle vergiden kaçınma amacıyla veya hileli olarak,

Verginin alınmamasına veya çok düşük verilmesine veya verginin haksız yere iade edilmesine sebep olanlar veya teşebbüs edenler, vergi kaçırmaktan iki yıla kadar para cezası veya hapis cezası ile cezalandırılır.

Ağır Vergi Kaçakçılığı

1) Önemli ekonomik yararlar sağlamak amacıyla yapılıyorsa veya

2) Suç özellikle sistematik bir şekilde işlenir ise

Suçlu ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı için en az dört ay, en fazla dört yıl hapis cezasına çarptırılmalıdır.

Hafif Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı nedeniyle salınacak vergi miktarı veya yapılan vergi kaçakçılığı fiili bütün olarak değerlendirildiğinde önemsiz ise hafif vergi kaçakçılığı sayılır ve suçlu para cezasına çarptırılmalıdır.

Vergi İhlali

Kendisi veya başkası için ekonomik bir avantaj elde etmek için, iflas veya ödemeyi yasaklayan bir mahkeme kararı dışındaki nedenlerle vergilerini⁴³⁷ süresinde ödemeyenler, Kanun, vergi kaçakçılığı olarak cezalandırmadıkça, altı ayı geçmeyen bir süre için para cezasına veya hapis cezasına çarptırılır.

Ancak bir ihmali sonucu gecikme olmuşsa ve bu ihmali hemen giderilmişse vergi suçu sayılmaz.”

Yukarıda da görüldüğü gibi Finlandiya AİHS’de yer alan non bis in idem kuralı gereği AİHM’de kaybedilen davalar nedeniyle cezaları ayırtmıştır. Ağırlaştırılmış vergi kaçakçılık cezalarına hapis cezası verilirken daha hafif kaçakçılık cezalarına idari

⁴³⁷ Fin mevzuatına göre vergi ihlali, ödemesi zamanında yapılmayan Stopaj vergisi, KDV, İşveren Sosyal Güvenlik Primi, Ciro vergisi, SGK Primleri için söz konusu olmaktadır.

para cezası verilmektedir. Bu şekilde, non bis in idem kuralına aykırı olan düzenlemelerini kaldırmış yerine kural ile uyumlu olanları getirmiştir.

2.VERGİ USUL KANUNUNDA NON BIS IN IDEM KURALINA AYKIRI DÜZENLEMELER

Türk vergi ceza hukuku hükümlerine bakıldığında, belli durumlarda, tek bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu⁴³⁸ olarak nitelendirildiği görülmektedir. Dolayısıyla kişi vergi kanunlarını ihlal eden tek fiilinden ötürü iki kez cezalandırılabilir. Dahası, failin aleyhinde bu cezalara ilişkin olarak birbirinden bağımsız iki ayrı yargılama süreci yürütülmektedir. Eğer paralel yürütülen davalarda mahkemeler arasında bir etkileşim ve bağlantı yoksa bu durum, ulusal ve uluslararası ceza hukuku alanında genel kabul görmüş non bis in idem kuralına aykırılık teşkil etmektedir⁴³⁹.

Non bis in idem kuralı, bazı yazarlar tarafından idari yaptırımlar açısından sınırlı bir uygulamaya sahip olarak kabul edildiği için cezai yaptırımın yanında idare tarafından ayrı bir yaptırım uygulanması hukuka aykırı olarak kabul edilmemektedir⁴⁴⁰. Bu açıdan bakıldığında, idare tarafından aynı kişiye aynı fiilden dolayı birden fazla ceza verilebilmektedir. Örneğin bu durum disiplin cezalarında ortaya çıkabilmektedir⁴⁴¹.

Nitekim AİHS, ek 7 No.lu Protokol madde 4'ün gerekçesinde de bu hususa vurgu yapmış aynı fiille ilgili olarak kişi hakkında ceza kovuşturması yürütülürken aynı kişi hakkında disiplin soruşturması açılmasının ilkeye aykırılık teşkil etmeyeceğini ifade etmiştir. Yargı organları tarafından kabul gören bu durumun nedeni, ceza yaptırımının idari yaptırımla tamamlanması isteği olabileceği gibi aynı eylemle toplumun genel çıkarlarına ve bununla birlikte özel çıkarlara da verilen zararların engellenmesi isteğidir⁴⁴².

Bununla birlikte, vergi ceza mevzuatımızda yer alan düzenlemelerin, artık müstekar hale gelmiş AİHM'nin kararları ve AYM'nin son kararları çerçevesinde değerlendirdiğimiz zaman, non bis in idem kuralının ihlaline yol açabilecek nitelikte

⁴³⁸ Vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapmaktır.

⁴³⁹ Ahmet Emrah Geçer, "Non Bis in Idem Principle in Tax Criminal Law", *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (2) 2016, ss.315-348.

⁴⁴⁰ Yücel Uğurlu, "Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu Non Bis In Idem Kuralı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003, C.52, Sayı:2, s.104.

⁴⁴¹ Abdurrahman Karaboyacı, "Non Bis In Idem İlkesinin VUK'un 335.Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:261, Eylül 2014.

⁴⁴² Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2009, s.71.

olduklarını söylemek yanlış olmayacaktır. AİHM ve AYM non bis in idem kuralını benzer şekilde değerlendirmeye başlamışlardır. Keza en son kararında AYM kendi özerk yorumunu yaparken AİHM'nin kararlarını referans almıştır. Dolayısıyla her iki Mahkeme de vergi ödev ve yükümlülüğüne aykırı fiile hem idari ceza hem de adli ceza kesilmişse ve bu cezalar nedeniyle vergi mahkemesinde ve adli ceza mahkemesinde yürütülen davaların birbirleriyle etkileşimi ve bağlantı halinde olmaları söz konusu değilse bu yargılamalardan biri için kesin karar verilmesine rağmen diğer mahkemede yargılamaya devam edilmesi durumunu ilkenin ihlali olarak görmektedir. Bu nedenle tek fiile birden fazla ceza verilmesi, bu fiil nedeniyle iki farklı yargı kolunda dava açılması, ilkenin ihlaline yol açabilecek özellikler taşımaktadır.

Bu çerçevede 213 sayılı VUK'un buna yol açabilecek nitelikteki maddelerinin ve hükümlerin kaldırılması gerekmektedir. Buna göre kaldırılması gereken madde 340, ilkenin ihlaline yol açabileceklerinden dolayı çıkarılması gereken hükümleri ihtiva eden maddeler ise 344, 353, 359 ve 367'nci maddelerdir.

a. Tek Bir Fiil ile Birden Fazla Verginin Ziyaa Uğratılması

213 sayılı VUK'da, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin içtima hükümleri öngörülmektedir. Kanun'un 335'inci maddesinde, vergi ziyai cezasında, cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesileceği hükmü yer almaktadır. Örneğin elde ettiği kazanç için fatura düzenlemeyen gerçek kişi mükellef hem gelir vergisi hem de KDV açısından vergi ziyaya sebep olur. Burada, kişi bir fiil ile birden fazla ve birbirinden farklı vergi kaybına dolayısıyla farklı vergi ziyaya sebebiyet vermiştir. Bu örnekteki gibi durumlarda, tek fiile iki farklı vergi tarh edilip ceza kesilmesinin, vergi ceza hukukunun kendine has sistemi içindeki vergilerin içerikleri ve hizmet ettikleri amaçlar bakımından birbirinden farklı kanuni düzenlemelere tabi olmalarından ötürü kabul edilebileceğini düşünüyoruz.

b. Tek Bir Fiil ile Vergi Ziyai ve Usulsüzlük Kabahatinin Birlikte İşlenmesi

213 sayılı VUK'un 336'ncı maddesinde, tek bir fiil ile hem vergi ziyai hem de usulsüzlük cezası birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının tatbik edileceği ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere, Kanun, burada, non bis in idem kuralını kabul etmekte, tek bir fiile tek bir ceza kesilmesini emretmektedir. Esasen burada tek bir fiil ile birden fazla vergi kabahati işlenmektedir.

Ancak Kanun bu gibi durumlarda aynı vergi türü söz konusu olduğu için tek bir vergi kabahatinden ceza kesilmesini yeterli görmektedir. Uygulanacak cezanın niteliğini ise vergi kabahatinin miktar olarak en ağır olanı olarak belirlemiştir. Dolayısıyla usulsüzlük cezası miktarı vergi ziyai cezasından daha yüksek ise bu durumda kesilecek ceza usulsüzlük cezası olacaktır.

c. Tek Bir Fiil ile Vergi Ziyai ve Özel Usulsüzlük Kabahatinin Birlikte İşlenmesi

213 sayılı VUK'un özel usulsüzlükleri düzenleyen 353'üncü maddesinin son dan ikinci fıkrası aynı fiilin hem vergi ziyai hem de özel usulsüzlük kabahatini oluşturması durumunda birleşme hükmünün uygulanmayacağını, kabahatlere ilişkin cezaların ayrı ayrı kesilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. İlk bakışta, özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin, vergi alacağı açısından yakın tehlike kabahati oluşturduğundan ötürü vergi ziyai kabahati ile birleşmemesi gerektiği savunulabilir. Keza özel usulsüzlük cezasının uygulandığı fiiller belge düzenine yönelik olması nedeniyle alış ve satışlar sırasında ortaya çıkan KDV'nin takip edilmesi açısından da belge düzeninin korunmasını sağlamaktadır. Bu durumda her iki kabahate amaç yönünden bakıldığında özel usulsüzlük cezası belge düzenine uyulmasını sağlayarak vergi ziyainın ortaya çıkmasını önlemek iken vergi ziyai cezasının amacı ortaya çıkan vergi kaybının giderilmesi ve aynı fiili işlememesi için mükellefi cezalandırmaktır. Ancak özellikleri farklılık arz ediyor olsa da sonuçta her ikiside vergi kabahatidir. Bu itibarla kişinin fiili hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyai cezasını gerektiriyor ise hangi ceza miktar olarak daha fazla ise sadece o ceza kesilmelidir.

d. Tek Bir Fiil ile İşlenen Vergi Kaçakçılık Suçları ile Vergi Kabahatlerinin Birleştirilmemesi

213 sayılı VUK'un 340'ıncı maddesinde, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçlarının birleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, kişinin tek bir fiilinin kanunda hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlenmiş olması halinde kabahat nedeni ile idari para cezası verilecek, suç için ise hapis cezasına hükmolunacaktır. Vergi ceza hukuku uygulamasında en büyük problemlerin yaşandığı yer de burasıdır. Zira kişinin fiilinden ötürü kesilecek vergi cezasına ilişkin uyuşmazlık idari yargıda, aynı fiilden ötürü verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaya ilişkin uyuşmazlık da adli yargıda görülecektir. Bu gibi durumlarda birbirinden farklı iki yargılama süreci paralel olarak devam etmektedir.

Ayrıca 213 sayılı VUK'un 367'nci maddesinin son fıkrasında, *"Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz."* hükmüne yer verilmekteydi. Bu ise aynı fiilden mütevellit yargılamalar sonucunda elde edilecek kararların birbiriyle çelişen sonuçlar içermesi halinde dahi birbirlerini bağlamaması nedeniyle doğal olarak hukuk güvenliği ilkesini zedelemekte ve kesin hüküm ilkesini zayıflatmaktaydı. Keza bu gerekçeler ileri sürülerek bahsedilen hüküm AYM tarafından iptal edilmiştir⁴⁴³.

Ancak bu hüküm kalkmış olmasına rağmen ilkeye aykırılık teşkil edecek sonuçlar çıkmasına sebep olabilecek diğer 340, 344, 353, 359 ve 367'nci madde hükümleri halen yürürlükte bulunmaktadır.

Ayrıca 213 sayılı VUK'un sistematigi incelendiğinde vergi suç ve vergi kabahatleri gibi bir ayrıma doğrudan yer verilmediği gibi düzenlemelerin ve terimlerin oldukça karmaşık bir şekilde kullanıldığı görülmektedir⁴⁴⁴. Oysaki yapılması gereken vergi kaçakçılık suç ve cezaları ile vergi kabahatlerini belirlenmiş başlıklar altında birleştirmek ve bunu yaparken de Kabahatler Kanunu'nda yer alan düzenlemeleri de dikkate alarak daha sade ve anlaşılır bir vergi kabahat ve suç mevzuatı oluşturmaktır.

3.MEV CUT DÜZENLEMENİN NON BIS IDEM KURALINA AYKIRI OLMADIĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Candan ve bazı yazarlar, 213 sayılı VUK'un 336'ncı maddesini non bis in idem kuralı ile uyumlu bulmaktadır. Keza bu düzenleme ile cezayı gerektiren tek eylemle, vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, bu kabahatler için belirlenen cezalardan en ağırının kesilmesi öngörülmektedir. Örneğin 213 sayılı VUK'un 352'nci maddesine göre vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi fiili usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Buna göre, geç verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergi ziyai tutarı, beyannamenin geç verildiği yıl için öngörülen maktu tutardaki usulsüzlük ceza tutarından yüksek ise vergi ziyai cezası düşük ise usulsüzlük cezası kesilecektir. Dolayısıyla beyannamenin geç verilmesi fiili hem usulsüzlük kabahati ve cezasını hem de vergi ziyai kabahati ve cezasını doğurmakta, ancak yasaya göre bunlardan en ağır olanı kesilebilmektedir. Bu durum açık olarak non bis in idem

⁴⁴³ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.87-88.

⁴⁴⁴ Doğmuş, a.g.m., s.69.

kuralına uygundur. 213 sayılı VUK'un 340'ncı maddesine geldiğimizde ise maddenin son fıkra hükmü, *"Bu kanunla vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."* şeklindedir. Candan, bu hükmün non bis in idem kuralına aykırılık teşkil etmediğini belirtmektedir. Candan bunu birbiriyle bağlantılı olmayan fiiller bakımından örnek vermek suretiyle açıklamıştır. Bu durumu açıklamak için verdiği örneğe göre mükellef yasal defterlerine sahte belgeyi kaydetmekte, ancak beyanname verme sırasında eyleminden pişmanlık duyarak beyannamesini doğru vermektedir. Ancak verdiği örneğe göre zaten birden fazla yargılanma sorunu ortaya çıkmamaktadır⁴⁴⁵. Ayrıca Candan'ın atıf yaptığı 1999 yılındaki Ponsetti ve Chesnel/Fransa kararındaki içtihatını AİHM 2009 yılında değiştirmiştir.

Candan, 213 sayılı VUK'nun 352'nci maddesi ile 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesi uygulamasında ise eylemler arasında ayniyet bulunmasının mümkün olduğunu böyle bir durum ortaya çıkması halini ise 359'uncu madde uyarınca mahkum olanlara ayrıca genel usulsüzlük cezası kesilmesinin, non bis in idem kuralını ihlal etmektedir, demektedir⁴⁴⁶.

Candan'a göre, özel usulsüzlükler ve cezaları ile ilgili başlık altında yer alan 353'üncü maddenin ikinci fıkrasında; bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında yukarıda açıklanan 336'ncı maddenin hükmünün uygulanmayacağı yolunda yer alan düzenleme aynı gerekçelerle non bis in idem kuralına aykırı değildir⁴⁴⁷.

Öğretide de, bu ilkenin idare hukuku içinde sınırlı bir uygulama alanı bulduğu; idarenin aynı kişiye, iki ayrı sıfatı ve durumu bakımından değerlendirme yapıp aynı eylemden dolayı birden fazla ceza verebildiği, dolayısıyla idari yaptırımlar alanında non bis in idem kuralının genellikle geçerli olmadığı ileri sürülmektedir⁴⁴⁸.

Ancak vergi suçunu oluşturan fiiller kamu düzenini bozan, bu nedenle kamu düzenine karşı işlenen tehlike suçlarındandır. Vergi kaçakçılık fiillerine bakıldığında bu fiillerin bazılarında vergi ziyayı ortaya çıkarken bazı fiillerde ise daha sonra vergi ziyayı

⁴⁴⁵ Candan, a.g.e., s.62.

⁴⁴⁶ Candan, a.g.e., s.63.

⁴⁴⁷ Candan, a.g.e., s.63.

⁴⁴⁸ Özey, a.g.e., ss.63-64.

ortaya çıkarabilecek mahiyette oldukları görülecektir. Dolayısıyla vergi kaçakçılık suçu ve cezası yanında vergi ziyayı da ortaya çıkmış ise vergi ziyanının üç misli ceza kesilmesi kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılığı aynı olan tek bir fiil ile ortaya çıkmaktadır⁴⁴⁹. Bazı kaçakçılık fiillerinde o an vergi ziyanının ortaya çıkmamış olması, vergi ziyayı cezası ile kaçakçılık fiillerinin unsurlarının farklı olmasından değil bazı kaçakçılık fiillerinde “varsayılmış vergi ziyayı olgusunun” kabul edilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Yani henüz tespit edilmiş bir vergi kaybı görünürde yoktur, ancak ileride bir vergi kaybına yol açacağı varsayımı vardır. Bu itibarla bazı vergi suçları sadece vergi kaybına neden olma ya da vergi kanunlarının öngördüğü biçimsel düzenlemelere uymama, bazıları ise aynı zamanda kamu düzenini de bozma biçiminde işlendiğinden hareket unsuruna göre bu suçların niteliği değişik olmakla birlikte her iki suç da “vergi suçu” olarak tanımlanmaktadır⁴⁵⁰. Daha açık ifade etmek gerekirse, bilindiği üzere ceza hukukunda tehlike suçları; somut ve soyut olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Somut tehlike suçlarında hareketin zarar tehlikesi yaratmış olması arandığı ve bunun araştırılması yapıldığı halde soyut tehlike suçlarında hareketin suç konusu üzerinde tehlike yaratmış olup olmadığına bakılmaz. Tipte belirtilen hareketin yapılması ya da yapılmaması ile suç konusunun tehlikeye maruz kaldığı kabul edilmektedir. 4369 sayılı Kanun değişikliğinden sonra vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için vergi ziyayı şartı aranmayacağından, vergi kaçakçılığı suçunun kural olarak soyut tehlike suçu kategorisine girdiğinden söz edilebilirse de Çavuş’un da belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu, suçun tamamlanması için 359’uncu maddedeki fiillerin en azından vergi kaybı tehlikesi meydana getirmesi gerektiğinden somut tehlike suçudur⁴⁵¹. Bu hususu açacak olursak; 359’uncu maddede sayılan fiillere bakıldığında örneğin sahte belge düzenleme fiilinde bu belgenin sadece düzenlenmiş olması başlı başına vergi kaybına yol açmayabilir. Belge düzenlenmiştir, ancak bu belgeyi alan kişi veya firma bunu yasal defterlerine kaydetmiş olmasına rağmen beyanlarında dikkate almamış olabilir yani ortaya bir vergi kaybı çıkmayabilir. Dolayısıyla burada kesin olarak vergi kaybı çıkacaktır veya çıkması gerekir denilemez. Kanun koyucu burada belli ki bazı kaçakçılık fiillerini vergi ziyanına sebep olup olmadığına bakmaksızın cezalandırmayı uygun bulmuştur⁴⁵². Burada bir vergi kaybı doğacak varsayımı yani vergi kaybı tehlikesi öngörüsü vardır. Defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz

⁴⁴⁹ Bayraklı, *Vergi Suçu ve Kabahatleri*, a.g.e., ss.60-72.

⁴⁵⁰ Çavuş, a.g.e., s.19.

⁴⁵¹ Çavuş, a.g.e., ss.26-27.

⁴⁵² Uğur Ersoy, “Ceza Hukukunun Gri Alanı: Tehlike Suçları”, *TAAD*, Yıl:11, Sayı:41, Ocak 2020.

edilmemesi durumunda da benzer şeyleri söylemek mümkündür. Yasal defter ve belgelerde vergi kaybı yaratan bir durum olmasa bile inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda KDV indirimlerinin tamamının iptal edilerek üç kat vergi ziyai cezası kesilmesinde de KDV indirimlerinin yasal defterlere kaydedilmediği ve belgelerinin de yasalara uygun belge olmadığı varsayılmaktadır. Oysaki bu belgeler gerçek durumu yansıtan yasal belgeler olabilir ve yasal defterlere kaydedilmiş ve beyannamelere de doğru bir şekilde yansıtılmış olabilir. Burada da kanun koyucu defter ve belgelerin tutulmasını ve bir inceleme söz konusu olduğunda bunu inceleme elemanına ibraz etme zorunluluğunu getirerek mükelleflerin yasal sistem içerisinde kalmalarını sağlamak istemiş ve vergi kaybının ortaya çıkmasını engellemek amacını gütmüştür.

Dolayısıyla 359’uncu maddede yer alan fiillerin tamamında “varsayılmış vergi kaybı” veya “olası vergi kaybı” değerlendirmesi yaparak vergi kaybı yani zarar meydana gelmeden suçu önleme çabası vardır. Eğer bu fiiller sonucunda vergi kaybı da ortaya çıkmışsa bu zaten varsayılmış olan vergi kaybının somut olarak ortaya çıkmasından başka bir anlam ifade etmez. Bu nedenle bu fiiller ile vergi ziyai cezasının unsurlarının farklı olduğu anlamının çıkarılmasının doğru olmadığı kanaatini taşıyoruz.

Vergi ziyai cezası, vergi kaçakçılık fiillerinden bazılarında aynı unsurlar çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. İşte bu durum nedeniyle 344’üncü maddede yer alan düzenleme, non bis in idem kuralına aykırılık teşkil ettiği görüşündeyiz. Ayrıca suç ve kabahatleri hukuksal yarar, hukuka aykırılık, fiilin maddi konusu, kusurluluk gibi ölçütlerden hareket ederek sağlıklı bir şekilde ayırmak mümkün olmayabilir. Keza bazı fiillerin suç, bazı fiillerin ise kabahat olarak ismen saymak suretiyle belirlenmiş olması kanun koyucunun da bunu tercih etmediğini göstermektedir⁴⁵³.

Ayrıca AYM, Ünal Gökpınar kararında aynı fiil veya aynı olgular nedeniyle ortaya çıkan suç ve kabahatlerin unsurlarındaki farklılıklara bakılmasına gerek olmadığına karar vermiştir. Mahkemeye göre aynı fiilden bahsedebilmek için fiile ilişkin zamansal, mekansal ve olgusal aynılık yeterlidir. AYM aynı içtihatına son kararında da devam etmiştir⁴⁵⁴. Bu kararlar AİHM’nin Zolotukhin/Rusya ve A ve B/Norveç kararıyla benzerlik taşımaktadır. AİHM’nin, idari yaptırımları AİHS’nin 6’ncı maddesi çerçevesinde, ceza alanına sokması, hukuki dayanak veya suç ve

⁴⁵³ Şimşek, a.g.e., s.6.

⁴⁵⁴ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.31.

cezaların yasallığı, orantılılık ve idari yaptırımla ceza yaptırımının birlikte uygulanmaması⁴⁵⁵ gibi ilkelere uyulması gerektiğini belirtmiş olması nedeniyle vergi suç ve kabahatlerine ilişkin idari ve adli yaptırımlarda da bahsedilen ilkelere uyulması gerekmekte, aykırılıkların düzeltilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

AIHM KDV aslı ve buna dayanılarak verilen vergi kaçakçılığı cezasının birlikte şikayet konusu yapıldığı Georgiou/İngiltere davasında, adil yargılanma hakkı ihlali iddiası bağlamında yaptığı inceleme sonucunda kaçakçılık cezasının, AIHS madde 6/1 anlamında “suç isnadı” teşkil ettiğini, ancak KDV aslının suç isnadı içermeyip vergi aslına dair olduğunu tespit etmiştir. AIHM, bu iki durumu birbirinden ayırmanın güçlüğünden bahsederek somut davaya ilişkin incelemenin zorunlu olarak KDV aslını da kapsayacağını belirtmiştir⁴⁵⁶. Buna göre, vergi aslı ile vergi cezalarına karşı birlikte açılan davalarda adil yargılanma kapsamındaki hak ve güvenceler davanın bütünü bakımından uygulanabilir olacaktır⁴⁵⁷.

İsveç Mahkemesi de aynı kişi hakkında aynı suçtan dolayı hem vergi cezası hem de adli ceza önerilmesini “aynı suçtan iki kez yargılanma ve cezalandırma yapılamaz” ilkesine ve CFR’ın 50’nci maddesine aykırı bulmuştur. Yüksek Mahkeme kararı, geçmişteki uygulamaya aykırı olduğu için genel kurulda açıklanmıştır. Yüksek Mahkeme bu son kararında⁴⁵⁸, “aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkının” hem KDV hem de diğer vergiler için de geçerli olduğu sonucuna varmıştır. Mahkeme bu ilkenin, ek vergi ve vergi cezasının aynı gerçek kişi için uygulandığında geçerli olduğuna karar vermiştir. Buna göre, vergi mevzuatları bizimle benzer düzenlemelere sahip ülkelerde yüksek yargının AIHM’nin kararlarına paralel kararlar verdikleri görülmektedir.

Suç kavramının bile tanımlanmasında karşılaşılan sorunlar, “aynı suç” kavramının tartışılmasında da karşımıza çıkmaktadır. Belki bu sebepten AIHM vergi kaçakçılık suç ve cezalarının ortaya çıktığı olaylarda “aynı suç” yerine “aynı fiil” olup olmadığına bakmaktadır.

Keza AIHM, 20/08/2014 tarihli Glantz/Finlandiya kararında, başvurusunun “aynı fiil” için birbirinden bağımsız idari ve adli yargılamalar sonucunda iki kez mahkum edilmesi nedeniyle kuralın ihlal edildiğine karar vermiştir. Vergi kaçakçılığına

⁴⁵⁵ Çavuş, a.g.e., s.20.

⁴⁵⁶ Georgiou /İngiltere, B.No:40042/98, 16/05/2000.

⁴⁵⁷ Gülay Arslan Öncü, *Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi: Aynı Konuya İki Farklı Yaklaşım-AYM ve AIHM, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Beta, İstanbul, 2020, ss.99-100.

⁴⁵⁸ <https://www.domstol.se/globalassets/filer/domstol/hogstodomstolen/avgoranden/2013/b-4946-12.pdf/>, (Erişim Tarihi:10.01.2021)

yol açan fiil ile vergi ziyana yol açan fiil her koşulda aynıdır. AİHM aynı suç kavramını açıklarken kullandığı suçun unsurları analizini terk ederek aynı fiile odaklanmış ve özünde aynı olan olayları “aynı suç” ve “aynı fiil” olarak kabul etmiştir.

Dolayısıyla non bis in idem kuralının AİHS’nin 7 numaralı ek Protokol’ün 4’üncü maddesi kapsamında uygulanan ölçütlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, bizim mevzuatımızda 213 sayılı VUK’un 340, 344, 353, 359 ve 367’nci maddelerinin non bis in idem kuralına aykırılık teşkil edecek hükümler içerdikleri açıktır.

AYM norm denetimi nedeniyle baktığı bir davada⁴⁵⁹ 213 sayılı VUK’un 359/b fıkrasının ve son fıkrasının, 367’nci maddenin beşinci ve altıncı fıkralarının ve 340’ıncı madde hükmünün 1982 Anayasası’nın 2, 11 ve 90’ıncı maddelerine aykırılığı iddiasını incelemiştir. İptal edilmesi talebiyle başvuru yapan mahkemeler bahse konu maddelerde yer alan hükümlerin mükelleflerin aynı fiilleri nedeniyle hem vergi cezasına hem de hapis cezasına maruz bırakıldığı ve bu iki farklı ceza nedeniyle iki farklı yargı kolunda yargılama yapıldığı, birbiriyle etkileşimi ve bağlantısı olmayan bu iki yargı kolunun birbirlerinin kararlarıyla da bağlı olmadıklarının hüküm altına alınmış olması nedeniyle de hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini ve bu gerekçelerle iptal edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

AYM yargılama sonucunda 340 ve 359’uncu maddelerin Anayasa’ya aykırı olmadığına karar vermiştir. Bununla birlikte AYM yine iptale konu 367’nci maddenin son fıkra hükmünü Anayasa’ya aykırı bularak iptaline karar vermiştir. Dolayısıyla ceza mahkemelerinin kararları ile diğer makam ve mercilerin kararlarının birbirini etkilemeyeceğine dair hüküm kaldırılmıştır. Bu itibarla non bis in idem kuralını ve vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimsizlik nedeniyle ortaya çıkabilecek hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerini ihlal eden düzenlemenin kaldırılması önemlidir⁴⁶⁰. Ancak bu yargılamaların birbiriyle etkileşimi ceza hakiminin inisiyatifine bırakılmıştır⁴⁶¹. Halen bu etkileşimi zorunlu kılacak bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu itibarla ek 7 No.lu Protokol ve AİHM içtihatları ile ortaya konan idari davalar ile adli davaların maddi yönden yeterli ölçüde yakın bağlantı içinde yürütülmesi

⁴⁵⁹ AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., 04.11.2021.

⁴⁶⁰ Taner Sarısoy, “Anayasa Mahkemesinin Çok Önemli Bir Kararının İncelenmesi: Ne Bis In Idem İlkesi”, *subconturkey*, Mayıs 2022, ss.102-106.

⁴⁶¹ CMK, m.218.

ölçütlerinden birini teşkil eden ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşen hüküm sırasında dikkate alınması⁴⁶² yönünden non bis in idem kuralının ihlal edilip edilmediği gündeme gelecektir.

Bu noktada, AİHM içtihatı olarak ortaya konan iki farklı yargılama sürecinin maddi yönden yeterli ölçüde yakın bağlantı olup olmadığının tespitinde belki farklı süreçlerin tamamlayıcı amaç takip ettiği, iki yargılama sürecinde cezaların öngörülebilir olduğu, iki farklı süreçte delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mükerrerliğe yol açmayacak şekilde farklı yetkili makamlar arasında yeterli etkileşim olduğu hususlarında ikna edici bir sonuç elde etmek mümkün görünse de⁴⁶³ ilgili kişinin hem hapis cezası hem de üç kat vergi ziyaı cezası alması nedeniyle aşırı külfete katlanmasını önlemek amacıyla bir mahkemede alınan bir kararın diğer mahkemede alınan kararda dikkate alınması gibi bir düzenleme olmadığından⁴⁶⁴ mevcut durumun non bis in idem kuralına aykırılık teşkil ettiği açıktır.

Ayrıca şunu da burada ifade etmek yerinde olacaktır: AİHM'nin ortaya koyduğu iki farklı dava süreçlerinin birbirine entegre bir şekilde yürütülmesi bakımından dikkate alınması gereken ölçütlerin her bir kişi bakımından net bir şekilde ve ikna edici bir şekilde gerçekleştiğinin her zaman söylenebilmesi mümkün değildir. Zaten mevcut düzenleme gereği iki farklı yargılama süreci sonunda ilk yargı kararının diğer yargı kararında dikkate alınması gibi bir durum söz konusu olmadığından non bis in idem kuralı ihlal edilmiş olmaktadır. Keza bu ölçütleri sağlayacak ve koruyacak norm yoktur. Dolayısıyla bu ölçütlere uyulup uyulmaması mahkemelere ve hakimlerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak bununla ilgili bir düzenleme yapılsa bile⁴⁶⁵ yukarıda açıkladığımız gibi her zaman ve her bir kişi için yürütülen idari süreç ile adli süreç arasında bu ölçütlerin sağlandığını ve korunduğunu söylemek mümkün olmayabilir. Bu durum AYM kararlarına karşı AİHM'ye dava açılmasına yol açacaktır. Her bir davacı bakımından bu ölçütlerin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirmesini yapmak yerine - ki AYM'nin değerlendirmesi AİHM tarafından yanlış bulunabilir, çünkü yukarıda değindiğimiz gibi ölçütler yoruma açık çok nokta barındırmaktadır- aynı fiili hem

⁴⁶² AYM, 2019/4 E., 2021/78 K., 04.11.2021, para.138.

⁴⁶³ Torun, a.g.m., ss.581-618.

⁴⁶⁴ Torun, a.g.m., ss.594-620.

⁴⁶⁵ Ahmet Emrah Geçer, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4 E.2021/78 K.Sayıli Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359.Maddesinde Yapılan Değişiklikler", *İMİFD*, C.VII, Sayı:13, 2022, ss.313-315.

kabahat hem de suç olarak cezalandırmaktan vaz geçmek daha doğru bir çözüm yolu olarak görünmektedir.

Bu şekilde iki ayrı ceza uygulanması bakımından kişiye aşırı ceza yüklenmesi nedeniyle ihlal edilen ölçülülük ve non bis in idem ilkelerine aykırılık ortadan kaldırılmış olacaktır⁴⁶⁶. Aynı zamanda 5237 sayılı TCK, 5271 sayılı CMK ve 5326 sayılı KK'da benimsenerek norm haline dönüşen ilke 213 sayılı VUK'da da aynı şekilde norm halini almış olacak ve mevcut kanunlar arasındaki farklılıklardan biri giderilmiş olacaktır. Çünkü bu kanunlardaki düzenlemelerde temel amaç, ilkenin öngördüğü şekilde, faili aynı fiilinden dolayı bir kez yargılamak ve cezalandırmaktır.

4.ÖNERİLEN DÜZENLEME

Öncelikle genel olarak uygulanmakta olan hükümlere yer verilecek, daha sonra vergi kabahatleri ile Kabahatler Kanunu'nda yer alan hükümler karşılaştırılarak ortaya konulacak, son olarak önerilerimize yer verilecektir.

4.1.UYGULAMADA OLAN HUKUK KURALLARI

Temel hak ve özgürlüklere saygı temelinde, Avrupa'da ortak ve sürdürülebilir bir demokratik düzen oluşturma hedefiyle kurulan Avrupa Konseyinin Statüsü'nü 1949 yılında kabul ederek kurucu üyeler arasına katılan Türkiye, 1950'de imzaladığı Sözleşme'yi 10 Mart 1954'te onaylayarak iç hukukun parçası haline getirmiş, 28 Ocak 1987'de ise bireysel başvuru hakkını tanıyarak Sözleşme ile oluşturulan denetim şemsiyesi altına girmiştir⁴⁶⁷. Mahkemenin yargı yetkisi de 28 Ocak 1990'da kabul edilmiştir.

Avrupa Konseyi üyesi ülkelerde, AİHS ile üye ülkelerin kendi mevzuatları arasındaki ilişki Sözleşme hükümlerinin vergi davalarında uygulanıp uygulanmadığı konusu bazında proje hazırlanmıştır⁴⁶⁸. Türkiye'nin de proje kapsamında incelenmesi sonucunda⁴⁶⁹, Türkiye, Sözleşme'yi az sayıda uygulayan ya da hiç uygulamayan ülkeler arasında yer almıştır⁴⁷⁰.

⁴⁶⁶ Vakkas Yurtlu-Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis In Idem İlkeleri Açısından İncelenmesi", *International Journal of Public Finance*, Vol.7, No:1, June 2022, pp.73-92.

⁴⁶⁷ <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140301-2-1.pdf>, (Erişim Tarihi:10.01.2021).

⁴⁶⁸ Taxation and the European Convention on Human Rights in the Domestic Law of the Council of Europe Countries, *European Taxation, Special Issue*, Vol.41, December 2001.

⁴⁶⁹ Türkiye 08.08.1949 tarihinden itibaren konsey üyesidir (17.12.1949 tarih ve 7382 sayılı RG.).

⁴⁷⁰ Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:254, 2002, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/insan->

İlk yıllarda Sözleşme hükümleri ve AİHM kararlarının önemsememesi nedeniyle Türkiye büyük miktarlarda tazminat ödemek zorunda kalmış ve uluslararası alanda ciddi anlamda itibar kaybetmiştir. Daha sonraki yıllarda ise özellikle 2001 ve 2004 yıllarında yapılan değişikliklerle birlikte temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere yasalar karşısında öncelik verilmiştir⁴⁷¹. Avrupa Konseyinin tavsiye kararıyla da bireysel başvuru hakkı tanınmıştır. Bu çerçevede, 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliğiyle AYM'nin görev ve yetkilerine ilişkin olan 148'inci maddede değişiklik yapılmıştır. Maddenin üçüncü fıkrasında yer alan hükme göre; “ *Herkes Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.*”

Bireysel başvuru yolunun tanınmasının amacı AİHM süreci öncesinde ulusal bazda sorunları çözerek AİHM'nin iş yükünü ülke bazında düşürmektir. Bu doğrultuda bireysel başvuruları değerlendiren AYM, hem AİHS'yi hem de AİHM içtihatlarını gözönünde bulundurmak zorundadır⁴⁷². 1982 Anayasası'nın 11'inci maddesinde belirtildiği üzere anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel kurallardır. Anayasa'nın üstünlüğünü ve bağlayıcılığını güvenceye kavuşturmak üzere AYM kurulmuştur⁴⁷³.

AİHM en eski kararlarından beri, Sözleşmeciler ülkelerin yargı makamlarını kendisi ile ortaklık ilişkisi içinde değerlendirmekte ve Sözleşme'yle Protokollerde yer alan insan hakları ilkelerine yerellik (subsidiarite) gereği öncelikle o ülkenin AYM ve Yargıtay tarafından korunması gerektiğini belirtmektedir⁴⁷⁴.

İdari yaptırımlar açısından hangi fiillerin kabahat hangi fiillerin suç sayılacağı, bu suç ve kabahatlere uygulanacak ceza ve yaptırım miktarıyla bunları hafifletici veya ağırlaştırıcı nedenlerin belirlenerek uygulanacak yaptırımın türü ve ölçüsünü belirleme yetkisi Anayasa'ya bağlı kalmak kaydıyla kanun koyucunun takdirindedir⁴⁷⁵. Kanun koyucu bu takdir yetkisini kullanırken Anayasa'da yer alan ilkelere ve genel hukuk ilkelerine uymak durumundadır. Dolayısıyla kanun koyucu tarafından getirilen cezaların

haklarının-vergi-hukuku-pratigi-adil-yargılanma-hakkinin-vergi-davalarında-uygulanabilirliği-3063, (Erişim Tarihi:11.04.2018).

⁴⁷¹ Topçu, a.g.e., s.59.

⁴⁷² Fatih Selami Mahmutoglu, *Kabahatların Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar, Hukukta Yaptırım Rejimi*, Kazancı Yayını, 1995.

⁴⁷³ Ş.Ertan Çomaklı, *Hukukun Temel Kavramları*, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, s.5.

⁴⁷⁴ Andras Baka, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, s.10.

⁴⁷⁵ AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.07.2017.

temel olarak; ölçülü, zorunlu ve orantılı olması gerekmektedir⁴⁷⁶. Oysaki vergi ceza hukukunda mevcut düzenleme gereği hapis cezasının yanında ziyaa uğratıldığı iddia edilen verginin katı olarak vergi ziyai cezası da kesilmesi ceza yığılmasına yol açmaktadır⁴⁷⁷.

Özellikle AIHM'nin Zolotukhin/Rusya, Glantz/Finlandiya kararlarından sonra AIHS'nin ek 7 No.lu Protokol'ünü imzalayan Avrupa Konseyi üyesi devletlerde iç hukuktaki düzenlemeler açısından uyum sorunu ortaya çıkmıştır. Finlandiya bu kararlardan sonra Sözleşme'yle uyumsuz olan Ceza Kanunu'nda yer alan düzenlemelerde ilkeye aykırılık teşkil eden hükümlerini kaldırmış ve idari yaptırım mevzuatını Sözleşme ve Mahkeme kararlarıyla uyumlu hale getirmiştir.

4.2.5326 SAYILI KABAHAATLER KANUNUNDA VERGİ KABAHAATLERİNİ İLGİLENDİREN DÜZENLEMELER

213 sayılı VUK'da yer alan vergi kabahatlerini ilgilendiren düzenlemeler 5326 sayılı KK'da yer aldığına göre, bu düzenlemelerde yer alan hususlarla vergi kabahatlerinin ne kadar örtüştüğüne bakmak gerekmektedir. Kanun'da kabahat, kanunlarda belirtilmiş ve karşılığında idari yaptırım öngörölmüş haksızlık olarak tanımlanmıştır. İdari yaptırımların amacı ise toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak olarak ifade edilmiştir⁴⁷⁸.

Hangi fiillerin kabahat olduğunun kanunda açıkça tanımlanması gerekmektedir. Ancak kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle doldurabileceği ifade edilirken kabahatlerin türü, süresi ve miktarının sadece kanunla düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır⁴⁷⁹.

Kabahatler, failin icrai veya ihmali davranışıyla hem kasten hem de taksirle işlenebilir⁴⁸⁰. 5326 sayılı KK'nın 8'inci maddesinde, tüzel kişilik adına idari yaptırım uygulanabileceği belirtilmektedir. Bu maddede yer alan düzenlemeye göre kabahatin organ veya temsilcilik görevi yapan veya tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişilerin bu görevi kapsamında kabahat işlemiş olmaları durumunda tüzel kişi adına da idari ceza verilebilecektir.

⁴⁷⁶ Candan, a.g.e., s.43-44.

⁴⁷⁷ Yusuş Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin, Ankara, 2019, s.127.

⁴⁷⁸ 5326 sayılı KK, m.1,2.

⁴⁷⁹ 5326 sayılı KK, m.4.

⁴⁸⁰ 5326 sayılı KK, m.7,8.

Kişilere verilecek cezaları ortadan kaldıran veya azaltan nedenlere yaptırım öngören kanunlarda ayrı ayrı yer verilmektedir. Örneğin 5237 sayılı TCK'nın 24 ila 34'üncü maddelerinde bu nedenlere yer verilmiştir. Burada yer alan düzenlemelerden yararlanılarak kabahatler için uygun olan ve ceza verilmesini engelleyen düzenlemelere de 5326 sayılı KK'da yer verildiği görülmektedir. İsnat yeteneği kavramı çerçevesinde değerlendirilen bu düzenlemelerden bazılarının kabahatler bakımından geçerli olmadığını görmekteyiz. 5237 sayılı TCK açısından ceza verilmesini engelleyen yaş küçüklüğü kabahat işlenmesi durumunda ceza verilmesini engellememektedir. Aynı durum vergi kabahatleri bakımında da geçerlidir. Yani vergi kabahati işleyen kişinin yaşı küçük olsa da kişiye vergi cezası kesilmesini engellememektedir. Bu husus kişilerin vergi mükellefi olmaları için bir yaş şartı öngörülmemiş olmasının da doğal bir sonucudur⁴⁸¹. Vergi kabahatleri bakımından ceza verilmesini önleyen müesseseler ise mücbir sebep⁴⁸², pişmanlık ve ıslah⁴⁸³, zamanaşımı⁴⁸⁴, ölüm⁴⁸⁵ ve yanılma⁴⁸⁶ halidir.

4.3.VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇ VE CEZALARI İLE VERGİ KABAHAHLERİ HAKKINDA ÖNERİLEN DÜZENLEMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile benzer düzenlemeler içeren Finlandiya Ceza Kanunu'ndaki düzenleme model olarak alındığında; vergi kanunlarında yer alan kaçakçılık ve vergi ziyat cezası uygulamasının non bis in idem kuralına aykırılık teşkil eden düzenlemelerini kaldırmak için öncelikle kaçakçılık fiillerini ağır kaçakçılık ve hafif kaçakçılık olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmak gerekmektedir. Bu fiillerin cezası olarak sadece hapis cezası hükmolunmalı ayrıca idari para cezası verilmemelidir. Kaçakçılık sayılmayan diğer fiilleri ise vergi kabahatleri başlığı altında ağır kabahat ve hafif kabahat şeklinde sınıflandırmak gerekmektedir. Bu fiillerin cezasını da idari para cezası olarak belirlemeli ve ayrıca bir hapis cezası öngörülmemelidir.

Adli cezalarla idari cezalar, her ikisi de kamu düzenine aykırı ve kanun maddelerinde belirtilmiş hukuka aykırılıklar nedeniyle kişilere uygulanan cezalardır. Korunması gereken kamu yararadır. Her iki cezanın da esas amacı budur. Sadece kullanılan araçlar bakımından fark ortaya çıkmakta ve birinde ceza hukuku yaptırımları diğerinde idari yaptırımlar söz konusu olmaktadır.

⁴⁸¹ 213 sayılı VUK, m.9.

⁴⁸² 213 sayılı VUK, m.13, 373.

⁴⁸³ 213 sayılı VUK, m.371.

⁴⁸⁴ 213 sayılı VUK, m.113.

⁴⁸⁵ 213 sayılı VUK, m.372.

⁴⁸⁶ 213 sayılı VUK, m.413.

Bu bakımdan, iki ceza arasında kanun koyucunun kamu düzenine aykırı bularak cezalandırmak istediği eylem veya davranışların ağırlığına göre nicelik olarak verilen ceza arasında fark olmaktadır. Daha önce 5237 sayılı TCK’da yer alan daha hafif hukuka aykırılıklar olarak görülen kabahatler çıkarılmış ve 5326 sayılı KK içerisine alınmıştır. Dolayısıyla tüm idari cezaların bu Kanun çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Adli cezalarla idari cezalar nitelik olarak temelde kamu düzenine aykırılıkları cezalandırma amacı bakımından aynı olduklarından aralarında sadece öngörülen ceza birinde mali nitelikte diğerinde hürriyeti bağlayıcı ceza olması dışında bir fark olmaması gerekir.

Bu nedenle, adli ceza için geçerli olan tüm müessese ve ilkelerin idare tarafından verilen cezalarda da olması gerekmektedir. Bu çerçevede, Ceza Kanunu’nda yer alan hata⁴⁸⁷, teşebbüs⁴⁸⁸, iştirak⁴⁸⁹ ve içtima⁴⁹⁰ müesseselerinin Ceza Kanunu’nda yer alan anlamları gözönünde bulundurularak vergi suçları bakımından geçerli olacak şekilde uygulanması gerekmektedir.

Bu şekilde hem müesseseler bakımından paralellik sağlanmış olacak hem de ceza kanunları uygulamasında dikkate alınan ilkelerin idari yaptırımların uygulanmasında da dikkate alınıp alınmayacağıyla ilgili tereddütler giderilmiş olacaktır.

Buna göre vergi cezalarında indirim, uzlaşma veya cezaların ölüm halinde düşmesi gibi durumların da Ceza Kanunu genel hükümleri ve ilkeleriyle Kabahatler Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ve ilkeler dikkate alınmak suretiyle yeniden tanımlanmaları gerekmektedir. Bu alandaki önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

1. Öncelikle yapılması gerekenin non bis in idem kuralının ihlal edilmesi sonucunu doğuracak nitelikteki ilgili madde hükümlerinin yürürlükten kaldırılması sonra vergi kabahatleri ve vergi kaçakçılık suçlarını ayrı bölümler halinde yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyoruz. Bu bağlamda tek bir fiil ile hem vergi kabahati hem de vergi kaçakçılık suçunun ortaya çıkması durumunda bu cezaların birleştirilmeyeceğini düzenleyen madde kaldırılmalıdır⁴⁹¹. Nitekim söz konusu maddede yer alan düzenleme tek bir fiil nedeniyle hem vergi cezası kesilmesine hem de

⁴⁸⁷ 5237 sayılı TCK, m.30.

⁴⁸⁸ 5237 sayılı TCK, m.35.

⁴⁸⁹ 5237 sayılı TCK, m.37-42.

⁴⁹⁰ 5237 sayılı TCK, m.42-44.

⁴⁹¹ 213 sayılı VUK, m.340.

kaçakçılık cezası nedeniyle hapis cezası verilmesine yol açmaktadır. Bu hükmün gereği olarak hem adli hem de idari yaptırım uygulanması nedeniyle iki ayrı yargı kolunda yürütülecek davalardan biri kesinleştğinde devam eden diğer dava bakımından mükerrer yargılama ortaya çıkacağından işlemler iptal edilecek ve hem mükellef hem de devletin zaman ve emek maliyeti dolayısıyla da kamu zarar görecektir. Çünkü paralel yürütülen davaların etkileşimini ve bağlantısını her zaman sağlamak ve korumak mümkün olmayabilir. Hatta yargılamalarda ilk mahkemenin kararının diğer mahkeme tarafından verilecek cezada dikkate alınması ölçütünü sağlayacak her hangi bir düzenleme olmadığından bu bağlantının sağlanması pek mümkün görünmemektedir.

2. Aynı fiil ile işlenen vergi kabahat ve suçlarına ayrı ayrı ceza verilmesini düzenleyen (birleştirilmeme) diğer maddelerdeki⁴⁹² hükümler de kaldırılmalıdır.

3. Ayrıca usulsüzlük cezasının yer aldığı 351 ve 352'nci maddelerin de yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Buradaki birçok usulsüzlük sayılan fiiller ağır kaçakçılık fiilleri arasına alınmalı sadece kayıt, hesap ve bildirimlere ilişkin usulsüzlüklere düşük tutarlı idari para cezası kesilmelidir.

4. Yine ilkeye aykırılık teşkil edecek şekilde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılık suçu ile özel usulsüzlük cezasının ayrı ayrı uygulanacağını düzenlendiği madde hükmünün⁴⁹³ de kaldırılması gerekmektedir.

5. 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yer alan ve Kanun'un 344'üncü maddesine atıf yapan fıkra hükmü de 344'üncü madde kaldırıldığı zaman işlevini yitirecektir. Dolayısıyla aynı fiille işlenen vergi kabahat ve suçlarına birden fazla ceza verilmesine olanak sağlayan 359'uncu maddenin 344'üncü maddeye atıf yapan fıkra hükmüyle 367'nci maddede yine aynı şekilde kaçakçılık cezasına hükmedilmesinin vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca kesilmesine engel teşkil etmeyeceğine dair hükmünün kaldırılması gerekmektedir.

Kaldırılan madde ve iptal edilen hükümler yerine yukarıda değindiğimiz sorunlara yönelik çözüm önerilerimizi yine yukarıda zikrettiğimiz gerek ilkeler gerekse AİHM'nin ilkeye ilişkin değerlendirmeleri gözönünde bulundurmak suretiyle şu şekilde sıralamak mümkündür:

⁴⁹² 213 sayılı VUK, m.344/2.

⁴⁹³ 213 sayılı VUK, m.353/2.

1. Vergi suç ve kabahatlerine ilişkin önerilerimiz; 4369 sayılı Kanun'dan önceki düzenlemede olduğu gibi vergi suç ve kabahatlerini kaçakçılık ve kabahat başlıkları altında toplayarak vergi kaybına yol açan veya vergi kaybına yol açma tehlikesi bulunan fiillerin ağırlığına ve niteliğine göre bir tasnif yapmaktır. Buna göre, kaçakçılık fiillerinin ağırlık derecesine göre ağır kaçakçılık, hafif kaçakçılık, vergi kabahatlerinin de yine ağırlık derecesine göre ağır kabahat ve hafif kabahat olarak tasnif edilmesi mümkündür. Bu şekilde vergi kaçakçılık fiilleri tehlike suçları ve zarar suçları şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutularak bir derecelendirme yapılabilir.

Bu çerçevede, tehlike suçları herhangi bir vergi kaybı yaratmasa da vergi kaybı yaratma tehlikesi ortaya çıkaran fiiller olarak ayrı tanımlanıp yaptırım olarak hapis cezası veya adli para cezası, zarar kabahatlerinde de idari para cezası öngörülebilir. Bazı ağır kaçakçılık fiillerinde vergi kaybı da ortaya çıkmış olabilir. Bunların vergi kaybı yaratmış olmasının değil de fiilin kendisinin mali sistemi tehdit etmesi ön planda tutularak yine tehlike suçu olarak nitelendirilip hürriyeti bağlayıcı ceza önerilebilir. Örneğin hiç beyanname vermeyen bir kişinin fiilinde, kişinin hesapları incelendiğinde kişinin faaliyeti zararlar sonuçlanmış ise kişinin fiili herhangi bir vergi kaybı yaratmamış olsa bile mali sistemi tehdit ettiği için (kayıtdışı ekonomiyi büyüttüğü için) tehlike suçu olarak değerlendirip ona göre hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi gerekir. Aynı kişinin aynı zamanda vergi kaybı yarattığı da tespit edilirse yine bu fiilin mali sistemi ortadan kaldırmaya yönelik kısmının daha ağır basması nedeniyle yarattığı vergi kaybından daha çok faaliyetin kayıt dışılığı büyütmesi nedeniyle tehdit oluşturduğu ifade edilerek bu tip fiillere ve suçlara tehlike suçu denilebilir ve hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilir. Bunun dışındaki basit fiillerle zarar suçu işlenmiş ise bunlar vergi kabahati olarak nitelendirilip karşılığında idari para cezası verilebilir. Örneğin bir veya birkaç beyanname vermemek bu şekildedir. Burada esasen mükellef kayıt içinde faaliyetini sürdürmektedir. Ancak bir sebepten dolayı beyannamelerden bir veya birkaçını verememiş (ihmal nedeniyle) olabilir. Bunlar da bir vergi kaybı yaratmış olabilir. Bunlar zarar suçu denilerek idari para cezasıyla yetinilir. Bir vergi kaybı ortaya çıkmamış ise daha hafif bir idari para cezasıyla cezalandırılabilir.

Bu itibarla vergi kaybına yol açmak amacıyla veya idareyi yanıltmak, incelemeyi zorlaştırmak veya verginin doğru olarak hesaplanmasını engellemek amacıyla yanıltıcı bilgi vermek ve belge düzenlemek veya yanıltıcı bir şekilde defter tutmak gibi fiillerle birlikte, kayıt dışı faaliyette bulunmak, hiç beyanname vermemek,

fatura düzenlememek, hiç defter tutmamak gibi doğrudan doğruya mali sistemi ve mali idareyi tehdit eden ve aynı zamanda ikincil önemde vergi kaybına da yol açabilen bu fiilleri kaçakçılık suçu saymak gerekmektedir. Bunun yanında, 5237 sayılı TCK kapsamında suç olan bir fiil nedeniyle elde edilen gelir veya kazanç unsurlarının da kaçakçılık suçu olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Daha hafif nitelikteki fiilleri ağır kabahat olarak nitelendirmek ve bu ikisine girmeyen fiilleri de hafif kabahat fiili olarak nitelendirmek gerekmektedir. Herhangi bir vergi kaybına yol açmayan hafif kabahat fiillerine ise maktu idari para cezası verilebilir. Böylece vergi kaçakçılık suçlarına hürriyeti bağlayıcı cezalar verilirken vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları için de vergi kabahatleri başlığı altında toplanıp bu fiiller için sadece idari para cezası verilebilir. Bu şekilde hem daha basit hem daha gerçekçi bir vergi suç ve cezası tasnifi yapılmış hem de vergi kabahat ve cezalarının tanımları ve tasnifi AİHS ve AİHM kararlarıyla uyumlu hale getirilmiş olacaktır.

Vergi kabahat ve suçlarının bu şekilde tasnifi non bis in idem kuralına uygun olacağından farklı ceza nedeniyle farklı yargılama durumu da ortaya çıkmayacaktır. Dolayısıyla non bis in idem kuralına aykırılık teşkil edecek şekilde düzenlenmiş mevzuata göre mükerrer yargılama ve cezalandırma sorunu, ancak mahkemeler arasında bağlantı ve etkileşim olması durumunda kuralın ihlal edilmemesine yol açacak olmakla birlikte AİHM'nin kararlarında bile değişen içtihatlar nedeniyle hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin her zaman ihlal edilmesi durumuyla karşı karşıya kalınması mümkündür. Bu nedenle çözümün, mevzuatta daha baştan suç ve kabahatlerin yaptırımlarını ayırtırmak suretiyle mükerrer yargılama ve cezalandırma sorununun ortaya çıkmasına engel olacak düzenleme yapmak olduğu, düşüncesindeyiz. Bu aynı zamanda bu mahiyetteki davaların -uyuşmazlık yaratacak madde hükümlerinin kaldırılmış ve yerine AİHM içtihatları ile çelişmeyen kurallar getirilmiş olmasından dolayı- ortadan kalkması anlamına gelmektedir.

2. Yeni bir düzenlemeye yapılıncaya kadar idari mahkemeler ile adli mahkemeler arasında farklı süreçlere tabi tutulan davaların, kuralın ihlalini yol açmayacak şekilde yürütülmesini sağlamak için mevcut düzenlemeler çerçevesinde vergi mahkemesi kararları “bekletici mesele” olarak görülüp ceza mahkemeleri tarafından önce vergi mahkemesinin karar vermesi beklenebilir⁴⁹⁴. Çünkü vergi

⁴⁹⁴ Denizhan Horozgil, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesi”, *TBB Dergisi*, 2021(157), s.289.

mahkemeleri vergi işlemlerinde ve olaylarında uzmandır. Örneğin vergi mahkemesi bir belgenin sahte olmadığına karar verdiğinde bu bilerek sahte belge kullanma fiilinin de gerçekleşmediği anlamına geleceğinden ceza mahkemesi tarafından dikkate alınması gereken bir durum olarak ortaya çıkacaktır. Önce belgenin sahte olup olmadığı ortaya konulmalı ki daha sonra bilerek kullanılıp kullanılmadığı incelenebilsin. Ancak bu husus ceza hakiminin inisiyatifine bırakılmıştır⁴⁹⁵.

Mevcut düzenlemelere bakıldığında ceza hakimleri bu şekilde inisiyatif kullanarak vergi mahkemelerinin karar vermelerini bekletici mesele olarak değerlendirip bu etkileşimi ve bağlantıyı sağlayabilirler. Bu yargılama sürecinde en azından ilk mahkeme tarafından verilen kararın diğer mahkeme tarafından ceza verirken dikkate alınmasını sağlayacak düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yapıncaya kadar bu konudaki AİHM içtihatlarına atıfla ilk mahkeme kararı diğer mahkeme tarafından verilecek ceza sırasında dikkate alınabilir. Bu şekilde bir uygulama hem non bis in idem kuralına aykırılığı engelleyecektir hem de ölçülülük ilkesine uygun karar verilmiş olması nedeniyle de bu konuda yapılabilecek ihlalleri bertaraf etmiş olacaktır.

Ayrıca TCK'nın 51'inci maddesi çerçevesinde ceza mahkemeleri tarafından kamu zararı olarak ortaya çıkan vergi ve vergi ziyayı tutarının ödenmesi halinde kişilere verilecek hapis cezasının ertelenmesi veya CMK'nın 231'inci maddesi çerçevesinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumlarına vergi ceza yaptırımları açısından da işlerlik kazandırılmalıdır.

3. AİHM, aynı fiil nedeniyle iki farklı ceza uygulanmasını temelde ilkeye aykırı bulmamaktadır. İlkeye aykırılık bu ikili yargılama sürecinin birbirinden tamamen bağımsız yürütülmeleri ve kişilere aşırı bir ceza yükü getirilmiş olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi ceza sisteminde yargılamaların uzmanlaşmış tek bir yargı merci tarafından yürütülmesi ve cezaya hükmederken her iki yaptırımın birlikte dikkate alınarak kişi üzerinde aşırı bir ceza yükü getirmeden verilmesi halinde ilkeye aykırılık söz konusu olmayacaktır. Bu çerçevede vergi kaçakçılık suçlarına tek bir yargı merci tarafından bakılması yani hem vergi kabahati hem de vergi kaçakçılık suçunun tek bir yargılama sürecine tabi tutulması ilkeye aykırılık teşkil etmeyecektir. Burada ayrıca kişiler üzerinde ceza yığılmasına yol açmayacak şekilde hüküm vermek önem arz etmektedir. Ya da mevcut düzenlemeler çerçevesinde yürütülen iki farklı dava sürecinde örneğin kişilere, vergi mahkemesinde kaybettikleri dava nedeniyle asliye

⁴⁹⁵ CMK, m.218.

cezada yürütülen davada hapis cezası verilmesi yerine adli para cezası verilmesi ve bu tutarı hesaplarken vergi ve vergi ziyai tutarının da dikkate alınması, mahkemeler arasında yeterli bağlantı ve etkileşimin de sağlanmış olması halinde ilkeye aykırı bulunmayacaktır.

Yukarıda değindiğimiz madde hükümleri kaldırıldıktan sonra ve öneri getirdiğimiz vergi kabahat ve suçlarına ilişkin tasnife ek olarak vergi ceza hukukunda yer alan müesseseleri diğer ilgili kanunlarda (TCK ve KK) yer alan müesseselerle paralel düzenlemeler haline getirmek gerekmektedir. Bu hususlara yönelik önerilerimiz ise şunlardır:

1. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan müesseseler aynen 5326 sayılı KK'da yer almaktadır. Kamu düzeninin hukuka aykırı bulduğu fiiller; eğer hürriyeti bağlayıcı bir cezayı gerektiriyorsa o ceza verilmeli, daha hafif bir fiille hukuka aykırı davranılmışsa idari ceza verilmelidir. Kişiye aynı fiili nedeniyle iki farklı yaptırım uygulanması hukuka aykırı davranışın daha ağır yani orantısız bir şekilde cezalandırılması anlamına gelecektir. Keza bu husus, 5326 sayılı KK'da yer almaktadır.

Kabahatler açısından 213 sayılı VUK'un 5326 sayılı KK'ya aykırı düzenlemeleri kaldırılmalı ve 5326 sayılı KK'ya atıf yapılarak buradaki iştirak, içtima gibi müesseselerinden yararlanılmalıdır. Eğer vergi cezaları kendine has nitelikli bir idari yaptırım olarak değerlendirilirse gerek 5326 sayılı KK gerekse 5237 sayılı TCK'da yer alan müesseseler uyumlaştırılarak 213 sayılı VUK'un içerisine konulmalıdır. Ayrıca bir fiil ya idari cezayla cezalandırılmalı ya da vergi kaçakçılık suçu olarak cezalandırılmalıdır.

Bu ayırım ise vergiye tabi tutulması gereken gelir kaynaklarının mali idareye hiç bildirilmemesi veya eksik bildirilmesi, faaliyetlerin kayıt dışı yürütülmesi, beyannamelerin hiç verilmemesi veya eksik verilmesi, mali idareye yanıltıcı bilgi veya beyan verilmesi gibi doğrudan doğruya vergi düzeninin etkinliğini düşürmeye yönelik eylemleri hapis cezasıyla cezalandırırken daha ikinci planda kalan ekonomik boyutu ve etkisi küçük fiilleri idari para cezasıyla cezalandırmak şeklinde yapılabilir.

2. 5237 sayılı TCK kapsamında suç olan bir fiil nedeniyle elde edilen gelir veya kazanç unsurlarının da kaçakçılık suçu olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim hırsızlık malının satılması dolayısıyla elde edilen gelir, vergi kanunlarına göre normal karşılanmakta ve tek kat vergi ziyai cezasıyla

cezalandırılmaktadır. Aynı durum tefecilik suçu için de geçerlidir. Tabii ki bu tip yasa dışı faaliyetlerin vergilendirilmesi değil cezalandırılması öncelikli olmalıdır.

Ancak burada şu husus önemlidir: Bu tip faaliyetler tespit edildiğinde zaten suçtan elde edilen gelir müsadere edilmektedir. Ancak bizim kastettiğimiz bu elde edilmiş yasa dışı gelir üzerinden hesaplanması gereken vergiye kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasıdır. Ortada müsadere edilecek bir gelir kalmamış olabilir. Ancak bu durumda bile daha önce elde edilen gelir nedeniyle vergi tarhiyatı üç kat cezalı olarak yapılabilir. Şu andaki mevzuata göre bu fiilin cezası tek kat vergi ziyayı cezasıdır. Çünkü 359’uncu maddede tefecilik yapmayı veya hırsızlık malının satılmasını kaçakçılık suçu sayan bir hüküm yoktur.

Dolayısıyla yasa dışı elde edildiği ve diğer kanunlara göre suç olduğu daha önce tespit edilmiş olan bu tip faaliyetlerden elde edilen gelir veya kazanç üzerinden hesaplanacak olan verginin üç kat vergi ziyayı cezasıyla birlikte alınması gerekmektedir.

3. Bu düzenlemeler yapılırken temel cezalandırma ilkeleri gözönünde bulundurulmalı; suç ve ceza tanımları açık bir şekilde yapılmalıdır⁴⁹⁶.

Vergi suç ve kabahatlerine 213 sayılı VUK’da eklenmesi gereken müesseseler, “kaçakçılığa teşebbüs”, “iştirak” ve “etkin pişmanlık”⁴⁹⁷ (pişmanlık ve ıslah maddesinin ceza kanunuyla uyumlu hale getirilmesi) ve revize edilmesi gereken müessese sağladığı faydalara rağmen⁴⁹⁸ “uzlaşma”dır. Çünkü “uzlaşma” müessesesi idareye hem vergilerini hem de vergi ziyayı cezalarını kaldırma yetkisi vermektedir. Bu ise vergi kabahatleriyle ulaşılmak istenen hedeften idareyi uzaklaştırmaktadır. Bu bakımdan vergilerde uzlaşma olsa bile idari cezalarda uzlaşma olmamalıdır.

4. 5237 sayılı TCK’da yer alan etkin pişmanlık müessesesi vergi kaçakçılık suçlarında da geçerli olmak üzere 359’uncu maddeye eklenmiştir. Ancak bu müesseseden faydalanabilmek için vergi mahkemesine dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi

⁴⁹⁶ Ömer Gören, “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2013/2, ss.360-361.

⁴⁹⁷ Bu konunun da içerisinde yer alan 7394 sayılı Kanun teklifi 25.03.2022 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuş ve Kanun 15.04.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’da yer alan “etkin pişmanlık” müessesesine göre vergi kaçakçılık fiilleri ile vergi kaybı tespit edilmesine bağlı olarak tespit edilen verginin, gecikme faizinin, gecikme zammının tamamının kesilen vergi cezasının ise yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma aşamasında hüküm verilmeye kadar ödenmesi halinde verilecek ceza üçte bir oranında indirilmesi öngörülmektedir.

⁴⁹⁸ Ersan Öz-Kübra Bozdoğan, “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesine Öneriler”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019, Sayı:177, ss.330-353.

şartı getirilmiştir. Bu şekilde bir şart getirilmiş olması kişilerin hak arama özgürlüklerinin kısıtlanması anlamına gelmekte ve idarenin işlem ve eylemlerinin denetlenmesinin önünü kapatarak hukuk devleti ilkesini zedelemektedir⁴⁹⁹.

Bu itibarla düzenleme bu haliyle, Anayasa'nın 2, 36 ve 125'inci maddelerine aykırılık teşkil etmektedir⁵⁰⁰. Ayrıca böyle bir haktan yararlanmak için maddi külfete katlanmak zorunda kalınacaktır. Dolayısıyla bu düzenlemenin de 5237 sayılı TCK'da yer alan etkin pişmanlık hükümlerine uygun hale getirilmesi yani kaçakçılık suçlarının önlenmesinde veya bu tip suçların asıl faillerinin yakalanmasında idareye yardım eden ancak bir şekilde bu suçun işlenmesinde de yer alıp pişman olan kişilere yönelik olması gerekmektedir.

5. Yine tüzel kişilerin sorumluluğu müessesesi 5326 sayılı KK ile uyumlu hale getirilmelidir. Bu çerçevede vergi kabahatleri nedeniyle uygulanacak idari yaptırım sadece tüzel kişilik adına değil temsile yetkili kişilere de verilebilmesi gerekir. Çünkü idari para cezası, bir ceza hukuku yaptırımı niteliği taşımamakla birlikte; bir kamu hukuku yaptırımı olması dolayısıyla ve uygulanmasıyla güdülen amacın gerçekleştirilmesi için ancak hakkında uygulanan kişi üzerinde etkili olabilmelidir⁵⁰¹.

6. Vergi kaçakçılık suçları açısından da 213 sayılı VUK'un 360'ıncı maddesinde yer alan kaçakçılık suçuna iştirak tanımının yapılması gerekmektedir. Bu haliyle 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesine (belirlilik ilkesine) aykırılık teşkil ettiği açıktır. Keza 213 sayılı VUK'da iştirak ile ilgili bir tanıma yer verilmemiştir. Sadece 213 sayılı VUK'un 360'ıncı maddesinde, kaçakçılık suçlarına iştirak edilmesi halinde eğer bir menfaat elde edilmemişse 213 sayılı VUK'da kaçakçılık suçu için öngörülen cezanın yarısının indirileceğine dair düzenlemeyle yetinilmiştir. Bu kaçakçılık suçuna iştirak olayının tespiti 5237 sayılı TCK'nın 37 ve 41'inci maddelerine göre yapılacaktır.

Dolayısıyla 5237 sayılı TCK kapsamında yer alan bir hususun tespitini idare yapacak bu durumda asli fail-fer'i fail gibi kavramların bilinmesi ve değerlendirilmesi gündeme gelecektir. Bunun teknik olarak zor olacağı ve vergi kaçakçılık suçlarına iştirak eden kişilerle ilgili yapılacak değerlendirmelerde hata yapma riskini artıracığı

⁴⁹⁹ Ayşegül Yücel-Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Usul Kanunu 359.Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri", *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:210, 2022, s.1252.

⁵⁰⁰ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık", *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:211, 2022, s.1457-1488.

⁵⁰¹ KK, Genel Gerekçe, m.8, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, (Erişim Tarihi:10.12.2022.).

açıktır. Bu nedenle 213 sayılı VUK’da kaçakçılık suçuna iştirak ve bunun cezasının ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.



TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahalenin en yoğun olduğu kamusal alanların başında mali hukuk gelmektedir. Bu bağlamda, vergi dolayısıyla kişilere yönelen müdahaleler ve ortaya çıkan meseleler aynı zamanda bir mükellef hakları ve daha temelde bir insan hakları meselesidir. Vergisel müdahaleler; vergi ve ceza uygulamaları birlikte düşünüldüğünde; kişi dokunulmazlığı, adil yargılanma hakkı, mülkiyet hakkı gibi çok sayıda hak kapsamında sorun doğurabilmektedir⁵⁰². Bu nedenle bu alandan vatandaşa yapılan müdahalenin hukuksal dayanaklarını anayasadan alması bir zorunluluktur. Anayasa ile vatandaşa getirilen hak ve ödevler çerçevesinde vatandaşlara anayasal koruma alanı da sağlanmalıdır. Bu şekilde devletin gücünü sınırlayan anayasal hükümlere bağlılık, hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Hukuk devletlerinde, devlet organlarının öncelikle anayasaya uygun davranmaları gerektiği açıktır. Mali hukuk alanında geçerli olan anayasal ilkeler yanında evrensel ilkeler de vardır. Bu çerçevede, anayasanın kabul ettiği evrensel hukuk ilkelerine de uyulması gereği ortaya çıkmaktadır⁵⁰³.

Özellikle son yıllarda, evrensel hukuk ilkelerinden biri olan non bis in idem önem kazanmıştır. İlkenin içeriği ve uygulama alanı AİHM'nin içtihatlarıyla belirlenmiştir. Çalışmada, vergi kaçakçılık fiilleriyle aynı zamanda vergi kabahati de işlenmiş olması durumunda vergi ziyaı cezasıyla birlikte hapis cezası verilmesinin non bis in idem kuralı bağlamında değerlendirmesi yapılmıştır. Kuralın doktrindeki tanımıyla ulusal ve uluslararası yargı kararlarındaki tanımları kıyaslanmış ve hangi durumlarda kural ihlali ortaya çıkıyor, bu tespit edilmeye çalışılmıştır⁵⁰⁴.

1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrasına ilave edilen hükme göre⁵⁰⁵ eğer temel hak ve özgürlükler bağlamında uluslararası sözleşmelerle kanunlar farklı hükümler içeriyorsa uluslararası sözleşme hükümleri esas alınacaktır. Bu hükümle yasama organı, yürütme ve yargı organına önemli bir yük yüklemiştir. Çünkü uluslararası sözleşme hükümleriyle çelişen kanun hükümleri vardır ve hiçbir uyumlaştırma yapılmadan Anayasa'ya konulan bu ilave hükümle yargı ve yürütme

⁵⁰² Burak Gemalmaz-Gülay Arslan Öncü, *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Beta, İstanbul 2020, s.iii.

⁵⁰³ Burak Pınar, "Kamu Mali Yönetiminin Anayasaya Uygunluk Sorunu", *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Mayıs 2013, s.3.

⁵⁰⁴ Doğmuş, a.g.m., s.61

⁵⁰⁵ 07.05.2004 tarihli ve 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un 7.maddesiyle eklenen hüküm (22.05.2004 tarih ve 25469 sayılı RG.).

organlarına AİHS'ye aykırı düzenlemeleri (kanun, tüzük ve yönetmelikler gibi) dikkate almaksızın doğrudan doğruya Sözleşme hükümlerini dikkate alarak işlem yapma ve karar verme yetkisi vermiştir⁵⁰⁶.

Dolayısıyla 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliği sonrasında genel yetkili mahkemeler verdikleri kararlarda yalnızca AİHS hükümlerini değil AİHM kararlarını da dikkate almak zorundadır. Çünkü AİHS'de Sözleşmeci devletlerin AİHM kararlarını ve içtihatlarını dikkate alma zorunluluğu hüküm altına alınmıştır.

Özellikle 2002 ve 2003 yıllarında CMK ve HMK'da yapılan değişikliklerle AİHM'nin belirlediği ihlal kararlarının ceza, hukuk ve idari yargılama usulünde yeniden yargılama sebebi olarak sayılması AİHM kararlarının iç hukukta normatif bir değer kazanmasına yol açmıştır⁵⁰⁷.

Yine 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile iç hukukumuzda AYM'ye bireysel başvuru imkanı getirilmiştir. Uygulama 23/09/2012 tarihinden itibaren başlamıştır. Bireysel başvuru (Anayasa şikayeti) yolu temel hak ve özgürlüklerin korunmasında etkili bir yöntem olarak belirlenmiştir. Bu şekilde bireysel başvuru yolu Anayasa düzeni içine alınarak AİHM kararlarında Türkiye aleyhine açılacak davalarda önemli bir azalış olacağı öngörülerek getirilmiş bir düzenlemedir. Çünkü AİHM iç hukuk yollarının tüketilmesine AYM'ye bireysel başvuru yapmış olmayı da dahil etmiştir. Bu tarihten itibaren AYM'ye ilkenin ihlal edilmesiyle ilgili bireysel başvurular yapılmaya başlanmıştır. En son kararında AYM, non bis in idem kuralını etraflıca değerlendirmiştir⁵⁰⁸. İlkeyi önceki kararlarında hukuk devleti ilkesiyle bağdaştırırken son kararlarında Mahkeme AİHM'nin kararlarında da yer aldığı üzere adil yargılanma hakkı bağlamında değerlendirmiştir. Ayrıca Mahkeme bu son kararında AİHM'nin güncel kararlarına atıf yaparak kendi özerk değerlendirmesini yapmıştır. Böylece AYM, ilkenin Anayasa'daki yerini 36'ncı madde olarak netleştirmiştir.

Ayrıca Mahkeme bu son kararında, 213 sayılı VUK'un 367'nci maddesinde yer alan vergi kaçakçılık suçuyla vergi kabahatlerinin dava süreçlerinin birbiriyle irtibatı almaksızın yürütülmesini öngören hükmü iptal etmiştir. Bu şekilde vergi mahkemeleriyle ceza mahkemeleri arasında etkileşimde bulunma imkanı sağlanmıştır.

⁵⁰⁶ Kemal Başlar, *Türk Mahkeme Kararlarında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*, Avrupa Konseyi Türkiye Temsilciliği Yayını, Ankara, 2008, s.6.

⁵⁰⁷ Başlar, a.g.e., s.6.

⁵⁰⁸ AYM, *Ne Bis In Idem*, para.26-33.

Bu etkileşimin nasıl olacağı ise AİHM'nin A ve B/Norveç kararında net bir şekilde ortaya konmuştur. Bu bakımdan, yapılması gereken aynı etkileşim çerçevesinde kararlar vermektir. Yani delillerin toplanmasında, dava süreçlerinin aynı zaman diliminde yürütülmesinde, kararların birbirlerini etkilemesi gibi hususlarda, davaların öngörülebilir olmasında mahkemelerin bağlantılı ve etkileşim halinde olmaları gerekmektedir.

Hukukun genel ilkeleri, hayatın tüm alanında geçerli olan ve toplum tarafından benimsenmiş kavramların hukuk dilindeki anlatımıdır⁵⁰⁹. AB'de insan hakları kavramı yerine genel olarak temel haklar kavramı kullanılmaktadır. Dolayısıyla AİHS'de yer verilen temel haklar, AB hukukunun genel ilkelerini oluşturmaktadır. Bu nedenle, AİHS'nin ileride ölçü norm olarak kabul edileceğini söylemek yanlış olmayacaktır⁵¹⁰. Uluslararası ceza hukukunda insan haklarına saygı çerçevesinde ilkenin kanunda yer alan istisnalar haricinde uygulanması sağlanmalıdır⁵¹¹. Dolayısıyla uluslararası hukuk normlarının iç hukuka entegre olması gerekir⁵¹². Bunun için bireysel, toplumsal ve devlet olarak yürütülen faaliyetlerin uluslararası hukuka uygun olması gerekir⁵¹³.

Türkiye'nin onayladığı birçok uluslararası sözleşme (belge) vardır. Bunlardan yürürlükte olanları, yargının karar verme noktasında dikkate alma zorunluluğu vardır⁵¹⁴. Nitekim 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesi bunu zorunlu kılmaktadır. Ayrıca Anayasa'ya göre “*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*”⁵¹⁵ Anayasa hükmünde geçen “hukuka uygun” kavramı evrensel hukuk ilkelerine de uygun karar vermeyi gerektirmektedir.

AİHM Glantz/Finlandiya kararında, başvurucunun aynı fiil için birbirinden bağımsız idari ve adli yargılamalar sonucunda iki kez mahkum edilmesini kabul edilemez bulmuştur. Bu kararın kaçakçılık suçları için hem idari hem de adli yaptırımlar uygulayan vergi sistemleri üzerinde büyük bir etkisi olacağını düşünmekteyiz. Keza Mahkeme 2000/1226 sayılı Kararı'nda Sözleşmeciler devletlerin sadece kendileri hakkında verilen kararlarla bağlı olmadıklarını başka davalarda verilmiş kararların da

⁵⁰⁹ İbrahim Ö.Kabaoğlu, *Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı*, s.291, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6401/kaboglu.pdf>, (Erişim Tarihi:19.10.2021).

⁵¹⁰ Yüce, a.g.e., ss.10-11.

⁵¹¹ Oğurlu, a.g.m., ss.101-124.

⁵¹² Kabaoğlu, a.g.e., s.305.

⁵¹³ Özok, a.g.e., s.8.

⁵¹⁴ Kabaoğlu, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, s.2.

⁵¹⁵ AY, m.138.

dikkate alınması gerektiğinin altını çizmiştir. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi de 13/02/1991 tarih ve 1 sayılı Kararı'nda non bis in idem kuralının idari yaptırımların uygulanmasında da dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

AB üyesi ülkelerden birçoğunun vergi kabahati ve cezası ile ilgili düzenlemelerinin bizim vergi mevzuatımızla benzer hükümler içerdiği görülmektedir. Bu ülkelerle ilgili tespit ve değerlendirmelerimiz çalışmanın 2.bölümünde yer almaktadır. Burada yer aldığı üzere vergi kaçakçılık fiilleri karşılığında kişilere hapis cezası yanında bizde olduğu gibi ziyaa uğratılan verginin katları şeklinde (bir katı ile altı katı arasında) para cezası da verilmektedir. Bizim mevzuatımızdan farklı olarak bu ülkelerde kasıtlı olarak vergi kaçakçılık suçunu işleyen kişilere ziyaa uğratılan verginin belirli tutarları aşması durumunda daha ağır hapis cezalarının uygulandığı ve ayrıca bu kişilere kamu hizmetlerinden ve mali yardımlardan yararlandırmama veya vatandaşlıktan çıkarma gibi ilave cezaların da verildiği görülmektedir.

Yasalardan beklenen faydayı sağlayabilmek için düzenleme yapmadan önce iyice düşünerek hareket etmek, soyut hükümleri anlaşılır, net ve açık bir şekilde ortaya koymak gerekmektedir⁵¹⁶. Bu açıdan vergi cezalarının caydırıcılığının artırılması mükelleflerin veya vergi sorumlularının daha baştan suça bulaşmamaları bakımından önemlidir. Ülkemizde ise vergi suçlarının sürekli olarak arttığı görülmektedir⁵¹⁷.

Bilindiği gibi 4369 sayılı Kanun'la 01/01/1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi suç ve cezalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi cezalarındaki kademe yani kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları sistemi kaldırılmış ve bunların yerine vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalar getirilmiştir. Kanun'un gerekçesinde; vergi ziyaya yol açmalarına rağmen nitelikli sayılmayan fiiller ile daha nitelikli oldukları için kaçakçılık sayılan fiillerin ayrıştırıldığı ifade edilmektedir.

Yapılan tasnife bakıldığında en çok vergi kaybına yol açan fiil ve eylemlerin vergi kaçakçılık fiilleri arasında sayılmadığını; bu ağır nitelikli vergi kaçırma fiili ve eylemi olması gerekenlerin, basite indirgenerek, usulsüzlük cezası gerektiren vergi kabahati sayıldıkları görülmektedir. Örneğin en çok vergi kaybına yol açan fiiller, hiç veya bazı dönemlerde beyanname vermemek, belge (fatura vd.) düzenlememek, defter

⁵¹⁶ Victor Thuronyi, "Drafting Tax Legislation in Tax Law Design and Drafting", *The Hague*, 2000, s.72.

⁵¹⁷ Fatih Savaşan-Hakkı Odabaş, "Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Vergi Denetim Elemanlarının Bakış Açısına Göre; Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları (Amprik Bir Çalışma)", Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi*, C.VI, Sayı:2, 2004, s.188.; Öz-Armağan, a.g.m., s.34.

tutmamak, hiç fatura bastırmamak, mükellefiyet tesis ettirmeden faaliyette bulunmak iken bu fiiller basit bir kabahat gibi görülerek karşılığında usulsüzlük cezasıyla vergi ziyai cezası öngörölmüştür. Buna rağmen hiç fatura düzenlememek kaçakçılık fiili sayılmazken yanıltıcı şekilde fatura düzenlemek kaçakçılık fiili sayılmıştır. Defter tutmamak kaçakçılık sayılmazken tutulan defterlerin ibraz edilmemesi kaçakçılık sayılmıştır. Hiç fatura bastırmamak kaçakçılık sayılmazken anlaşmalı olmayan matbaaya fatura bastırmak kaçakçılık sayılmıştır. Bunların ne kadar tutarsız olduğı izahtan varestedir. Bu nedenle bir kısmına yukarıda değindiğimiz usulsüzlük kabahati sayılan fiiller ağır vergi kaçakçılığı fiilleri olarak yeniden sınıflandırılmalıdır.

Ancak öncelikle artık uygulanması ve uyulması zorunlu bir hal almış olan non bis in idem kuralına aykırılık teşkil edecek şekilde düzenlenmiş olan kanun maddelerini ve hükümlerini kaldırmak veya iptal etmek gerekmektedir. Bu kapsamda 213 sayılı VUK'un hem vergi ziyai cezasının hem de hapis cezasının ayrı ayrı verileceğini yani bunların birleştirilemeyeceğini hüküm altına alan maddelerin kaldırılması ve diğer maddelerde yer alan bununla paralel hükümlerin de iptal edilmesi önerilmiştir⁵¹⁸.

Kaldırılan madde ve iptal edilen hükümler yerine non bis in idem kuralını ve ölçölülük ilkesini de gözetmek suretiyle 4369 sayılı Kanun öncesinde olduğı gibi bir tasnif önerilmiştir. Ancak bu tasnif bahsedilen Kanun'dan farklı olarak vergi kaçakçılık suçları ile vergi kabahatlerini nitelik ve ağırlıklarına göre ağır kaçakçılık, hafif kaçakçılık, ağır kabahat ve hafif kabahat şeklinde yapılmıştır.

Ayrıca çalışmada 5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı KK'da yer alan iştirak, içtima ve etkin pişmanlık gibi müesseselerin benzer düzenlemeler yapmak suretiyle 213 sayılı VUK'un içerisine alınması önerilmiştir. Bu müesseselerden etkin pişmanlık 359'uncu maddeye eklenmiştir. Ancak gerek bu müesseseden yararlanma şartları gerekse 5237 sayılı TCK'da yer alan etkin pişmanlık hükümlerindeki amaçdan uzak olması nedeniyle eleştirisi yapılmıştır. Bu müesseseden yararlanacak olan kişilerin vergi kaçakçılık suçunun işlenmesinde yer almış olmakla birlikte bundan pişmanlık duyarak idarenin failleri yakalamasına yardımcı olan veya böyle bir suçun işlenmesine engel olan kişiler olması gerekmektedir.

Keza vergi kaçakçılık suçlarında özellikle sahte belge düzenleme fiillerinde genelde paravan şirketler kurulmakta ve bu şirketlere ilgisiz kişiler yetkili yapılmak

⁵¹⁸ 213 sayılı VUK'un 340, 344, 353, 359 ve 367.maddelerde yer alan hükümler.

suretiyle bunlar üzerinden işler yürütülmekte bu nedenle çoğunlukla arka planda işi yöneten gerçek failler bulunamamaktadır.

Bunlara ilave olarak çalışmada önerdiğimiz bir diğer düzenleme 5237 sayılı TCK'da suç sayılan fiillerin 213 sayılı VUK açısından da vergi kaçakçılık suçu sayılmasıdır. Örneğin hırsızlık malının satılması, 5237 sayılı TCK'nın 141'inci maddesi kapsamında suç sayıldığı gibi 213 sayılı VUK açısından da suç sayılmalıdır. Bu tip suç gelirlerinin nasıl vergilendirileceğine ilişkin bir düzenleme yapılması gerekeceği açıktır. Bu şekilde gelir unsuru tanımlandıktan veya belirlendikten sonra vergi kaçakçılık suçu ve üç kat vergi ziyai cezası uygulanması öngörüldüğünde kişi hem TCK kapsamında hem de VUK kapsamında suç işlemiş olduğu için adli makamlarca yargılacak aynı zamanda hırsızlık malının satılması sonucu elde edilen gelir unsuru üzerinden hem vergi tarh edilecek hem de vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu durumda yapılacak düzenlemede ya kişi adli yargıda her iki suç nedeniyle (hırsızlık suçu ve vergi kaçakçılık suçu) yargılanması istenecek ya da mevcut durum çerçevesinde sadece vergi tarh edip vergi ziyai cezasının kesilmesiyle yetinilecektir. Dolayısıyla ilk düzenleme tercih edildiğinde hırsızlık fiili ile elde edilen malın satılması fiili de vergi kaçakçılık fiili sayılacağından kişi adli yargıda iki farklı suç ve fiil nedeniyle yargılanacağı için *non bis in idem* kuralı ihlal edilmemiş olacak ve kanunlar arası uyum da sağlanmış olacaktır. Yani 5237 sayılı TCK kapsamındaki bir suçun vergi sisteminde yansması da suç olarak nitelendirilmiş olacaktır. İkinci düzenleme tercih edildiğinde ki mevcut düzenleme o şekildedir; 5237 sayılı TCK kapsamında suç sayılan hırsızlık fiili ile elde edilen malların satılması sonucu kazanç elde edilmesi vergi kabahatidir. Bu durumda kişi iki ayrı fiili nedeniyle hem adli makamlarda hem de vergi mahkemesinde yargılanacaktır. Bu durumda da *non bis in idem* kuralı ihlal edilmemiş olmaktadır, ancak 5237 sayılı TCK kapsamında suç olan bir fiilin yansması vergi ceza sisteminde kabahat olarak nitelendirilmiş olmaktadır. Aynı şekilde tefecilik suçu da örnek verilebilir. Tefecilik, 5237 sayılı TCK'nın 241'inci maddesi kapsamında suç olarak tanımlanmıştır. Ancak tefecilik faaliyeti vergi ceza hukuku bakımından suç değil, kabahattir. Şöyle ki tefecilik faaliyeti sonucunda elde edilen gelir üzerinden vergi tarh edilerek tek kat vergi ziyai cezası kesilmekte ve bu gelir unsuru tamamen kayıt dışı bırakılmış olmasına rağmen vergi ceza hukukuna göre herhangi bir hapis cezası önerilememektedir. Çünkü 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde bu fiil sayılmamıştır. Oysaki 5237 sayılı TCK kapsamında suç sayılan fiillerin vergi ceza

hukukuna yansıyan kısımlarının da suç sayılması yani bu fiillerle bağlantılı vergisel işlemler de vergi kaçakçılık suçu sayılmalıdır. Aynı şekilde yurda kaçak yollardan sokulan malların satılması 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında suçtur. Ancak bu malların yurt içinde belgesiz satılması vergi ceza hukuku düzenlemelerine göre vergi kabahatidir. Bu tip fiillerin de vergi ceza hukuku hükümlerinde vergi kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde diğer mevzuat hükümlerine göre suç sayılan fiillerin vergi ceza hukuku düzenlemelerinde de suç olarak nitelendirilmiş olması durumunda bu fiiller çoğunlukla iki ayrı fiil ve suç olduklarından hem non bis in idem kuralına aykırılık teşkil etmeyecekler hem de vergi ceza düzenlemelerinin diğer kanunlarla arasındaki suç ve kabahat çelişkisi giderilmiş olacaktır. Ancak aynı fiil olması durumunda kural ihlal edilmeyecek şekilde iki ayrı yargı kolunda değil tek yargı kolunda yargılanacak şekilde ceza öngörülmelidir. Örneğin kaçak yollarla ülkeye sokulan akaryakıtın belgesiz olarak satılması 5607 sayılı Kanun kapsamında suç iken 213 sayılı VUK'a göre belgesiz satış vergi kaçakçılık fiilleri arasında sayılmadığından vergi kabahatidir. Dolayısıyla mevcut düzenlemede aynı fiil dolayısıyla hem adli ceza hem de idari ceza ortaya çıkmakta ve kuralın ihlal edilmesi ihtimali söz konusu olmaktadır. Eğer aynı fiil vergi ceza hukukuna göre vergi kaçakçılık suçunu da oluşturacak şekilde düzenleme yapılırsa bu durumda aynı fiil nedeniyle iki ayrı cezadan dolayı yargılama olacak ancak iki yargılamada adli yargı kolunda yapılacağından kural ihlal edilmemiş olacaktır. Bu fiil için ayrıca vergi tarhiyatı yapıp vergi ziyai cezası da kesilirse bu durumda AİHM'nin aradığı şartların yerine getirilmesi halinde kural yine ihlal edilmemiş olacaktır.

Çalışmada ayrıca 213 sayılı VUK'da yer alan uzlaşma müessesesinin revize edilmesi önerilmiştir. Bu haliyle vergi cezalarının caydırıcı ve önleyici niteliğini akamete uğratmaktadır. Bu itibarla vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmalıdır, uzlaşma hükümleri sadece vergi için geçerli olmalıdır.

Sonuç olarak non bis in idem ilkesi hukukun genel ilkelerinden birisi iken AİHS ek 7 No.lu Protokol'ünün 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesine uygun olarak yürürlüğü konmuş olması nedeniyle iç hukuk normu niteliğini almıştır. Bu nedenle artık uyulması zorunlu kuraldır. Bu bağlamda kuralın AİHM tarafından nasıl tanımlandığı ve değerlendirildiği sürekli içtihat değişikliğine de gittiği düşünüldüğünde önem arz etmektedir. AİHM çalışmada değinildiği gibi son içtihatları ile kuralın belli başlı unsurlarını netleştirmiştir. Sözleşme'de aynı suç kavramı geçiyor olsa da aynı fiile

bakılacaktır. Aynı fiil, olayların zamansal, mekansal ve olgusal aynılığını veya özünde aynı olmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede tek bir fiil ile hem vergi kabahatine hem de vergi kaçakçılığına sebep olan fiiller aynıdır. Bu fiil gerçek kişiler tarafından işlendiğinde hem vergi para cezasına hem de hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmak durumunda kalınacaktır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda kişi iki farklı yargı kolunda yargılanacaktır. Bu yargılamalar süreci birbirinden tamamen bağımsız bir şekilde yürütülürse mahkemelerden biri tarafından kesin hükümle beraat veya mahkumiyet kararı verildiğinde devam eden diğer dava nedeniyle kural ihlal edilmiş olacaktır. AİHM temelde iki farklı yargılamanın paralel yürütülmesini kurala aykırı bulmamaktadır. Kuralın ihlal edildiğini kabul ettiği nokta yargılamalardan biri için karar verildiğinde diğer yargılamaya devam edilmesidir. Buna göre ikinci yargılamaya devam edilmezse kural ihlal edilmemiş olacaktır. Yine mahkeme, paralel yürütülen iki yargılamada delillerin toplanmasında mükerrerlik yoksa, zaman olarak birbirine yakın sürdürülüyorsa, ilk mahkeme tarafından verilen karar diğer mahkeme tarafından verilecek ceza noktasında dikkate alınıyorsa, cezaların birbirini tamamlayıcı özelliği varsa, cezalar öngörülebiliyor ve biliniyorsa, bu yargılamaları da birbiri ile bağlantılı ve ilişkili olduğunu kabul ederek mükerrer yargılama ve cezalandırma kapsamında değerlendirmemektedir.

Bu itibarla her ne kadar mevzuatımızda aynı fiil ile hem vergi kabahati hem de vergi suçu birlikte işlendiğinde iki ayrı ceza veriliyor olsa da eğer iki farklı yargı kolunda yürütülen davalar yukarıda sıralamış olduğumuz ölçütleri karşılayacak şekilde sürdürülürse kural ihlal edilmemiş olmaktadır. Fakat bu ölçütlerden diğerleri de tartışılabilir olsa da ilk mahkeme tarafından verilen kararın diğer mahkeme tarafından verilecek ceza sırasında dikkate alınmasına yönelik bir norm olmadığından bu haliyle kural ihlal edilmiş olacaktır.

Bu aşamada mevzuatımızda ya bu iki yargı kolunda yürütülen dava süreçlerinde AİHM'nin koyduğu ölçütleri sağlayacak şekilde vergi kaçakçılık suçları ve kabahatlerini bağımsız vergi ihtisas mahkemeleri kurmak suretiyle tek yargı kolunda çözecek düzenlemeler yapılacak ya da bizim yukarıda önermiş olduğumuz şekilde aynı fiil nedeniyle ya vergi kaçakçılık cezası ya da vergi para cezasından sadece biri verilecek şekilde bir düzenleme yapılacaktır. Bu şekilde hem non bis in idem kuralı açısından hem de ölçülülük ilkesi bakımından aykırılık durumu tamamen ortadan kalkmış olacaktır. Aksi halde dava süreçleriyle ilgili AYM'nin vermiş olduğu karar her

ne kadar bu ölçütlerin de sağlanmasından sonra AİHM'nin görüşleri ile uyumlu hale gelecek olsa da vergi uyuşmazlıkları nedeniyle her iki yargı kolunda davayı kaybedenler bunu mutlaka AİHM'ye taşımak isteyeceklerdir. Böyle bir durumun ortaya çıkması halinin tüm bu düzenlemelerin yapılmasındaki maksatın hasıl olmadığı anlamına geleceği açıktır.

Keza AİHS tarafından kurulan temel hak ve özgürlükleri koruma sisteminde, öncelikle Sözleşme hükümlerinin uygulanması ilgili ülkeye bırakılmakta ve bu Sözleşme'ye aykırılıklara ilişkin başvuruların da ilgili ülkenin AYM'si tarafından çözüme kavuşturulması beklenmektedir.

Bu itibarla vergi ceza hukukunda şu anda yer alan düzenlemeler non bis in idem kuralını ihlal etme potansiyelini taşımalarından ve AİHM birlikte yürütülen iki farklı dava süreçleri ile ilgili ortaya koymuş olduğu ölçütlere yönelik ülkelerin savunmalarını yeterli bulmama ihtimalinden dolayı, bu ölçütleri yerine getirmek yeni kurallarla sağlanmış olsa bile örneğin bu davalardan birinin diğerine göre daha uzun sürmesi durumunda zaman bakımından bağlantının kaybolduğu görüşü davayı kuralın ihlaline götürebilecektir. Bu nedenle bu tip uygulamalar, birden fazla yoruma açık ölçütler nedeniyle farklı sonuçların elde edilmesine yol açabilecektir. Bu da vergisel uyuşmazlıklarda yeni bir uyuşmazlık alanı yaratmış olacaktır. Oysaki suç ve kabahatlerin yaptırımlarını ayırtırmak (tek fiile tek ceza vermek) suretiyle mükerrer yargılama ve cezalandırma sorununun ortaya çıkmasına engel olmak ve bu şekilde non bis in idem kuralını vergi ceza hukukunda sorun olmaktan tamamen çıkarmak mümkün bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKAY, Seda. “Etkili Bir İnsan Hakları Mekanizması İçin: AIHS Sisteminde Hükümlerin İcrasının Denetimi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:8, Sayı:16, Güz 2009, ss.117-134.
- AKILLIOĞLU, Tekin. *İnsan Hakları I: Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*, A.Ü.S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995, s.3.
- AKILLIOĞLU, Tekin. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.44, Sayı:3, 1989, ss.155-173.
- AKMAN, İnci SOLAK. *Vergi Mahremiyeti İhlal*, A.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012, ss.22-24.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*, Ankara, 1996, s.106.
- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ YÜKSEK MAHKEMESİ, Crist - Bretz (No. 76-1200), 14 Temmuz 1978, <http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/437/28>, (Erişim Tarihi:08.05.2021).
- ANDREW, Boris. “Russia Non Bis in Idem Principle in International Russian Law”, *Revue Internationale De Droit Penale*, 3/2002 (Vol.73), ss.1065-1070, www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-p, (Erişim Tarihi:20.05.2015).
- ARTUK, Mehmet Emin, Ahmet GÖKÇEN ve Ahmet Caner YENİDÜNYA. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, 2009, s.109.
- AVRUPA KONSEYİ BAKANLAR KOMİTESİ, 12.04.2004 tarihli ve 2004/6 sayılı Kararı:https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805dd18e, (Erişim Tarihi:18.04.2021).
- AYDIN, Devrim. “Ceza Kanunlarının Yer Yönünden Uygulanması”, *TBB Dergisi*, 2011, Sayı:94, s.131.
- AYM, 2001/119 E., 2004/37 K., 23.03.2004.
- AYM, 2001/406 E., 2004/20 K., 17.02.2004.
- AYM, 2014/124 E., 2015/24 K., 05.03.2015;
- AYM, 2017/28 E., 2017/107 K., 31.05.2017
- AYM, 2017/95 E., 2017/119 K., 12.07.2017.
- AYM, *Ne Bis In Idem*, 2019/4 E., 2021/78 K., 04.11.2021.
- AYM, 2001/3 E., 2005/4 K., 06.01.2005.
- AYM, 2017/169 E., 2018/42 K., 02.05.2018.
- AYM, *Mehmet Turgay Özbekler*, B. No: 2017/20779, 11.03.2020.
- AYM, *ABP Gıda San.Tur. ve Tic.Ltd.Şti.*, B.No:2014/72, 25.03.2015, s.22.
- AYM, *İffet İnci Gültekin*, B.No:2013/9585, 09.03.2016, para.42.
- AYM, *Bülent Şakar*, B.No:2014/1517, 30.06.2016.
- AYM, *Mehmet Turgay Özbekler*, B.No:2017/20779, 11.03.2020, para.1.
- AYM, *Ünal Gökpınar* [GK], B.No:2018/9115, 27/3/2019.
- BAKA, Andras. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, s.10.
- BAŞARAN, Funda. “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:87, Mart 2000, ss.110,114,115.
- BAŞLAR, Kemal. *Türk Mahkeme Kararlarında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*, Avrupa Konseyi Türkiye Temsilciliği Yayını, Ankara, 2008, s.6.
- BATI, Murat ve Z.Özen İNCİ. “7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK M.359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:406, Temmuz 2022, ss.30-48.
- BAYAR, İbrahim Nihat. *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara

- Üniversitesi, Ankara, 2010.
- BAYKARA, Bekir. “Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımının Başlangıcı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2004, Sayı:270, <http://www.bekirbaykara.av.tr/makaleler.php?sayfa=2>, (Erişim Tarihi:26.02.2022).
- BAYKAN, Metin. *Anayasa Mahkemesine Yapılan Bireysel Başvuruların Ön İncelemesi ve Kabul Edilebilirliği*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s.167.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Suç ve Kabahatleri*, Afyonkarahisar, 2011.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Cemal ELİTAŞ ve Mehmet ERKAN. *Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Ceza Hukuku*, 3.Baskı, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, ss.66-67.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar, 2018, s.74.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, *TAAD*, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/981676>, (Erişim Tarihi:26.02.2022).
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve Taner SARISOY. “Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:257, Şubat 2021, ss.14-17.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve Hakkı ODABAŞ. “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F.Dergisi*, C.2, Sayı:1, 2000, s.142.
- BELBER, Eda ÇANGA. “İdari İşlemin Konu Unsuru Bakımından Sermaye Piyasası Kurulunun Uyguladığı İdari Para Cezaları”, *TAAD*, Yıl:9, Sayı:34, Nisan 2018, ss.545, 548, 549, 573, 578.
- BIYIKLI, Hasan İsmet. *Ceza Kararlarının Uluslararası Geçerliliği*, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, 1974, ss.439-440.
- BİLGİN, Hüseyin. *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargısına Yansımaları*, Seçkin Yayınevi, Mayıs 2014, ss.746-749.
- BİLGİN, Sibel. *Mali Cezalar ile Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara, 2006, s.3.
- BİRTEK, Fatih. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, ss.95-96, 405.
- BOCKEL, Willem Bastiann Van. *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, 2009, s.1.
- BOYRACI, Ali. “Vergi Hukuku’nda Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurunun Hüküm ve Sonuçları”, *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler*, Yetkin Yayınevi, Ed.Yusuf KARAKOÇ, Ankara, 2022, ss.151-187.
- CANDAN, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, ss.17-18.
- CANDAN, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*, Güncellenmiş 2.Baskı, İstanbul, Süryay, 2004, s.16.
- CEBECİ, Şeyma. *Türk Ceza Hukuku Bağlamında Ne Bis In Idem İlkesi*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.
- CENGİZ, Aydın. *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu*, Marmara Ünivesitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2014, ss.146-150.
- CENTEL, Nur. “XIV. Uluslararası Ceza Hukuku Kongresi Kararları Ceza Hukuku ve İdari Ceza Hukukunun Ayırılmasında Pratik Sorunları”, *Argumentum*, Yıl:1, Sayı:1, s.6.
- CONSTITUTION FRANÇAISE DU 4 Octobre 1958.
- CONWAY, Gerard. “Uluslararası Hukukta Ne Bis In Idem İlkesi”, *Uluslararası Adalet ve Suç Dergisi*, Sayı:3, 2003, ss.217-244.

- ÇAĞAN, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.
- ÇAKMAK, Seyfullah. “Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezası ile İdari Para Cezaları”, *Adalet Dergisi*, Yıl:2013, Sayı:45, ss.17-35.
- ÇAVUŞ, Adnan. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, Haziran 2016, İstanbul, ss.19, 20, 27, 28.
- ÇOBAN, Ali Rıza. “İnsan Haklarının Felsefî Temelleri”, *YTD*, Sayı:21, 1998, s.187.
- ÇOMAKLI, Ş.Ertan. *Hukukun Temel Kavramları*, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, s.5.
- D.4.D, 20.01.1992, E.1991/1687, K.1992/112; D.4.D.,16.10.2000, E.1999/2288, K.2000/4079, D.9.D.,25.06.1993, E.1992/4546, K.1993/2826.
- D. İBK, 16.02.1989, E.1988/1, K.1989/1.
- D. İBK, 12.06.1980, E.1977/1, K.1980/2.
- D. 15. D, 2014/9556 E, 2018/2153 K.
- D. 13. D, 2013/889 E, 2014/879 K.
- DEMİRBAŞ, Timur. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2009, s.109.
- DEMİREL, Hakkı. “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.IX, 1952, Sayı: 1-4, s.314.
- DİNLER, Veysel. *Devletin Suç İhdas Etme ve Cezalandırma Yetkisinin Sınırı*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Isparta, 2013, s.8.
- DOĞMUŞ, Simay. “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi”, *YÜHFD*, C.XV, 2020/1, ss.61-69, 83-86.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:43, İstanbul, Mart 1985, ss. 17-19.
- DONDE, Javier. “Non Bis In Idem: Mexican Regulation and International Standards”, *Working Paper Series*, Issue Number 1, 2006, ss.1-10.
- DURAN, Lütfi. *İdare Hukuku Meseleleri*, İ.Ü. Yayınları No: 1080, Hukuk Fakültesi Yayın No: 200, İstanbul, 1964, s.610.
- ECZACIBAŞI, Faruk. *Daha Yeni Başlıyor*, Koç Üniversitesi Yayını, Yayın No:155, 2018, s.120.
- ERDEM, Tahir. *Vergisel Kabahatler*, Beta, İstanbul, 2010, s.6.
- ERDEM, Tahir. *Vergisel Kabahatler*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2009, s.71.
- ERKİN, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, ss.1118, 1146, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179458>, (Erişim Tarihi:07.05.2021).
- ERMAN, Sahir. *Vergi Suçları*, İstanbul, 1988, s.4.
- ERSOY, Uğur. “Ceza Hukukunun Gri Alanı: Tehlike Suçları”, *TAAD*, Yıl:11, Sayı:41, Ocak 2020.
- FEDERAL ALMANYA ANAYASASI,
<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf>, (Erişim Tarihi:18.10.2021).
- GEÇER, Ahmet Emrah. “Non Bis in Idem Principle in Tax Criminal Law”, *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (2) 2016, ss.315-348.
- GEÇER, Ahmet Emrah. “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler:2019/4 E.2021/78 K.Sayıli Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359.Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, *İMHD*, C.VII, Sayı:13, 2022, ss.273-324.
- GEDİK, Fırat ve Emel KOÇ. “Hüküm Kurma ve İçtihat”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:67, Sayı:2, Bahar 2009, s.159.

- GEMALMAZ, Burak ve Gülay ARSLAN ÖNCÜ. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Beta, İstanbul, 2020, s.iii.
- GEREK, Şehnaz ve Ali Rıza AYDIN. *Anayasa ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 149.
- GÖKTÜRK, Neslihan, İzzet ÖZGENÇ ve İlhan ÜZÜLMEZ. *Ceza Hukukuna Giriş*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2476, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1447, Eskişehir, Mayıs 2012, s.5.
- GÖREN, Ömer. “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2013/2, ss.360-361.
- GÖZLER, Kemal. *İnsan Hakları Hukuku*, Ekin Yayınevi, 3.Baskı, Bursa, Eylül 2020, ss.5, 154.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref ve Feyyaz GÖLCÜKLÜ. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, Turhankitapevi, 10.Bası, Ankara, 2013, ss.3,10-11, 328-329.
- GÜNDAY, Metin. *İdare Hukuku*, İmaj Kitapevi, 2017.
- GÜNEŞ, Tuğçe KARAÇOBAN. “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl:2016, C.2, Sayı:2, (Özel Sayı), ss.85-106.
- GÜRBÜZ, Ahmet. “Evrensel Hukuk Değerleri Ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu”, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15-16, Sayı:22-23-24-25, Yıl:2010-2011.
- GÜRİZ, Adnan. *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitapevi, 12.Baskı, Ankara, 2017, s.1.
- HOLLANDA ANAYASASI,
https://www.adaletbiz.com/images/dosyalarim/HOLLANDA_ANAYASASI.pdf,
(Erişim Tarihi:18.10.2021).
- HOROZGİL, Denizhan. “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesi”, *TBB Dergisi*, 2021(157), ss.289-294.
<https://ab.gov.tr/45632.html>, (Erişim Tarihi:05.02.2022).
<https://www.alma-ihl.org/opeds/hillyme-nonbisinidem>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).
<http://www.aufenthaltstitel.de/schengeneruebereinkommen.html>,
(Erişim Tarihi:01.02.2022).
https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/WeberBtMGKO_3/ges/StVUEberGEU/cont/WeMGKO.StVUEberGEU.htm, (Erişim Tarihi:03.02.2022).
<http://www.coe.int/tr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures>,
(Erişim Tarihi:12.04.2018).
<http://www.commonlii.org/uk/cases/EngR/1572/374.pdf>, (Erişim Tarihi:25.05.2018).
<https://www.domstol.se/globalassets/filer/domstol/hogstodomstolen/avgoranden/2013/b-4946-12.pdf>, (Erişim Tarihi:10.01.2021)
http://droitromain.upmf-grenoble.fr/Anglica/D48_Scotthtm#II,
(Erişim Tarihi:04.11.2018).
https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf.
[https://www.echr.coe.int/sites/search_eng/pages/search.aspx#{"contentlanguage":\["TUR"\]](https://www.echr.coe.int/sites/search_eng/pages/search.aspx#{), (Erişim Tarihi: 11.07.2020).
<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>, (Erişim Tarihi:04.05.2020).
https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf, (Erişim Tarihi:18.10.2021).
<https://hukukbook.com/ispanya-anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).
<https://hukukbook.com/?s=italya+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).
<https://hukukbook.com/?s=Avusturya+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).
<https://hukukbook.com/?s=Fransa+anayasasi/>, (Erişim Tarihi:29.10.2021).
<https://www.icc-cpi.int/iccdocs/doc/doc1724937.pdf>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).

- <https://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).
- http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/437/28_, (Erişim Tarihi: 08.05.2021).
- https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGISCTA000006147294, (Erişim Tarihi:05.05.2021).
- <https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140301-2-1.pdf>, (Erişim Tarihi:10.01.2021).
- <https://studylib.net/doc/15194857/teng-wei-eng>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).
- https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectI-d=09000016805dd18e, (Erişim Tarihi:18.04.2021).
- <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, (Erişim Tarihi:10.12.2022.).
- İNAC, Hüsamettin ve Betül YAZICI. “Kavramsal ve Kurumsal Boyutlarıyla İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğüne Sosyo-Politik Bir Bakış”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:70, Kasım-Aralık 2018, s.132.
- KABAOĞLU, İbrahim Ö. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, ss.30-32.
- KABAOĞLU, İbrahim Ö. *Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı*, s.291, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6401/kaboglu.pdf>, (Erişim Tarihi:19.10.2021).
- KANETİ, Selim. *Vergi Hukuku*, 2.Bası, Filiz Kitapevi, 1989, İstanbul, s.4.
- KARA, Uğur. *Hukukun Temel Kavramları-I*, Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2494, 4.Baskı, Eskişehir, 2014, ss.3, 9.
- KARAARSLAN, Mehmet. “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *TBB Dergisi*, Sayı:64, ss.115-150.
- KARABEL, Gözde. *Rekabet Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi*, Uzmanlık Tezi, Seri No: 141, Yayın No:316, Ankara, 2015, ss.1, 3, 12, 40.
- KARABOYACI, Abdurrahman. “Non Bis In Idem İlkesinin VUK’un 335.Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:261, Eylül 2014.
- KARAN, Ulaş. *Türkiye’de Sosyal Hakların Mahkemeler Önünde İleri Sürülebilirliği ve Yüksek Yargı Organlarının Sosyal Haklara Yaklaşımı*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, ss.6, 8.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin, Ankara, 2019, s.127.
- KAŞIKÇI, Mahmut. *Vergisel Müdahalelerde Bireysel Başvuru İncelemesinde ve Kararların İnfazı Sürecinde Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Beta, 2020, İstanbul, s.265.
- KAYA, Mustafa Göktuğ, Hüseyin Kamil İLİK ve Hakan TÜRKMEN. *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetimi*, Nobel, 2017, s.36.
- KELSEN, Hans. *Saf Hukuk Kuramı*, Nora Kitap, İstanbul, Kasım 2016, s.84.
- KHEN, Even and Hilly MOODRICK. “Internationalizing Non Bis In Idem:Towards a Unified Concept of Double Jeopardy in The Application of Universal Jurisdiction Over International Core Crimes”, <http://www.alma-ihl.org/opeds/hillyme-nonbisinidem>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).
- KIRBAŞ, Sadık. *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, 7.Bası, Ankara, 1995, s.14.
- KOCA, Mahmut ve İlhan ÜZÜLMEZ. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2014, ss.493, 600, 701, 717, 720, 728, 730.
- KOÇABAŞ, Sadık. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Taraf Devletlere Yüklediği Pozitif Yükümlülükler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009, ss.1-3, 9-10.
- KOCAER, Şenol. “Artık , Sahte Faturaya Hapis Cezası Yok”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:403, Mart 2015, ss.41-49.

- KUÇURADİ, İoanna. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, ss.5-6.
- KÜHNE, Hans Heiner. *Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.112.
- LAKİ VEROTUSMENETTELYSTA, <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>, (Erişim Tarihi:20.05.2020).
- LUTZ-BACHMANN, Mattias ve Amos NASCIMENTO (Der.). *İnsan Hakları İnsan Haysiyeti ve Kozmopolit İdealler*, Koç Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2016, ss.89, 90.
- MAHMUTOĞLU, Fatih Selami. “İdari Para Cezasını Gerektiren Eylemler Yönünden Yargılama Rejimi”, *İÜHFM*, C.LV, Sayı:1-2, İstanbul, 1996, s.155.
- MAHMUTOĞLU, Fatih Selami. *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar, Hukukta Yaptırım Rejimi*, Kazancı Yayını, 1995.
- MALİYE BAKANLIĞI, 2018 Yılı Genel Çalışma Planı, s.27.
- MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, *Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?* Ankara 1998, s.85.
- MALİYE BAKANLIĞI, 306 Seri No.lu VUK Tebliği.
- NAZAROĞLU, Yavuz. “Genel Olarak İdari Para Cezalarının Para Cezaları İçindeki Yeri ve Nitelikleri”, *DD*, Sayı:14-15, 1974, s.104.
- NEAGU, Norel. “The Ne Bis In Idem Principle in The Interpretation of European Courts Towards Uniform Interpretation”, *Leiden Journal of International Law*, Sayı:25, 2012.
- OĞURLU, Yücel. “Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu “Ne Bis In Idem” Kuralı”, Atatürk Üniversitesi, *Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.52, Sayı:2, 2003, ss.101-124.
- OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s.15.
- ONAR, Sami Sıddık. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, 1960, s.868.
- ONAT, Emre Burak. “Vergi Kaçakçılığında “Hem Para Cezası Hem Hapis Cezası” Uygulamasından “Ya Para Cezası Ya Hapis Cezası” Uygulamasına Geçiş”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:281, Mayıs 2016, ss. 254-263.
- ONAT, Emre Burak. “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, *TBB Dergisi*, 2018 (37), ss.311-335.
- ÖNCÜ, Gülay ARSLAN. *Özel Yaşam ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-8, 2019, ss.6-8,11.
- ÖNCÜ, Gülay ARSLAN. *Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi: Aynı Konuya İki Farklı Yaklaşım-AYM ve AİHM, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, Beta, İstanbul, 2020, ss.99-100.
- ÖZ, Ersan ve Ayşe ARMAĞAN. “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçların Önlemede Adli Vergi Cezaların Rolü”, *TAAD*, Yıl:9, Sayı:33, Ocak 2018, ss.17-18.
- ÖZ, Ersan ve Kübra BOZDOĞAN. “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesine Öneriler”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019, Sayı:177, ss.330-353.
- ÖZAY, İl Han. *İdari Yaptırımlar*, İÜ Yayın No:3326, İstanbul, 1985, ss.35, 63, 64.
- ÖZBEK, Veli Özer. *Ekonomi Ceza Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, ss.69-70.
- ÖZBEK, Veli Özer, Koray DOĞAN, Pınar BACAKSIZ ve İlker TEPE. *Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler*, Seçkin Kitapevi, 8.Baskı, Ankara, 2017.
- ÖZEN, Mustafa. “Non Bis In Idem İlkesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIV, Sayı:1, 2010, ss.389-417.

- ÖZEN, Mustafa. *Ceza Hukuku Genel Hükümler Temel Bilgiler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, ss.12, 17, 19, 51.
- ÖZEN, Mustafa. *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet, 5.Baskı, Ankara, 2022, ss.20-21.
- ÖZGENÇ, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, Seçkin Kitapevi, 2014, ss.23-24.
- ÖZGENÇ, İzzet. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara, 2010, s.820.
- ÖZGENÇ, A.Selçuk. “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:305, 2007, ss.184-194.
- ÖZKAYA, Eraslan. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, ss.27-28.
- ÖZOK, Özdemir. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2004, s.7.
- ÖZTÜRK, Bahri. “Kabahatler Kanununun Genel Esasları”, (Ed.İhsan Uluslan ve Funda Başaran), *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara, Seçkin, 2009, ss.123-139.
- ÖZTÜRK, Bahri ve Mustafa Ruhan ERDEM. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, 2011, Ankara, s.49.
- PARLAR, Ali ve Güleç DEMİREL. *Adli-İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, 2002.
- PINAR, Burak. “Kamu Mali Yönetiminin Anayasaya Uygunluk Sorunu”, *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar*, Mayıs 2013, s.3.
- RENÇBER, Altan. “Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, https://hukuk.marmara.edu.tr/dosya/huk/ÖĞRENCİ/HUKUKUZEM/19-20/BAHAR/ticari_ceza/Rençber%2C%20Ne%20Bis%20In%20Idem%20İlkesi%20Bağlamında%20Vergi%20Suç%20ve%20Kabahatlerinin%20Değerlendirilmesi.pdf?t=1590354178, (Erişim Tarihi:18.05.2021).
- RENÇBER, Altan. *Vergi Kabahatleri*, Onikilevha, İstanbul, 2017, ss.152-153.
- RESMÎ GAZETE, 22.05.2004 tarih ve 25469 sayılı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun.
- RESMÎ GAZETE, 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- RESMÎ GAZETE, 25.03.2016 tarih ve 29664 sayılı, 11 Nolu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.
- RESMÎ GAZETE, 03.04.2011 tarih ve 27894 sayılı, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun.
- RESMÎ GAZETE, 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı, Anayasa Mahkemesi İçtüzük, Bireysel Başvuru.
- RESMÎ GAZETE, 06.11.2018 tarih ve 30587 sayılı, Anayasa Mahkemesi İçtüzük Değişiklikleri, Bireysel Başvuru.
- RESMÎ GAZETE, 12.12.2017 tarih ve 26728 sayılı, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Kanun.
- RESMÎ GAZETE, 17.12.1949 tarih ve 7382 sayılı, Türkiye’nin Avrupa Konseyi Üyeliği.
- RİKOSLAKİ, <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1889/18890039001>, (Erişim Tarihi:20.05.2020).
- ROCCO, Arturo. *Trattato della cosa giudicata come causa di estinzione dell’azione penale*, Roma, 1932.
- SAÇAN, Erdem. “Türk Vergi Mevzuatında Şirketlerin Vergiden Kaçınma Stratejileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:441, Mayıs 2018, s. 45.
- SARISOY, Taner. “Anayasa Mahkemesinin Çok Önemli Bir Kararının İncelenmesi:Ne

- Bis In Idem İlkesi”, *subconturkey*, Mayıs 2022, ss.102-106.
- SATICI, Murat. “Hak ve Özgürlük Ütopyası Olarak ‘İnsan Hakları’: Felsefesi ve Eleştirisi”, *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2015 Kış/Winter:3-30, ss.4, 5.
- SAVAŞAN, Fatih ve Hakkı ODABAŞ. “Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Vergi Denetim Elemanlarının Bakış Açısına Göre; Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları (Amprik Bir Çalışma)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.VI, Sayı:2, 2004, s.188.
- SCHEFFER, David. “Non bis In Idem and The Rome Statute of the International Criminal Court”, *Northwestern University School of Law Research Paper: RN Daniels*, <https://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).
- SIGLER, Jay A. “A History of Double Jeopardy”, *The American Journal of Legal History*, Vol. 7, 1963, ss. 283-309, <https://www.jstor.org/stable/844041>, (Erişim Tarihi:18.04.2021).
- SILVERSTONE, Horward and Micheal SHEETZ. “Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non –Experts”, 2.E.John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2007, s.3.
- SIMMEL, Georg. Problems of the Philosophy of History, An Epistemological Essay, *Free Press*, New York, s.129.
- STATUTE OF THE COUNCIL OF EUROPE, <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/001.htm>, (Erişim Tarihi:09.02.2021).
- ŞAHİN, İlyas. “Ceza Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması ve Türk Ceza Kanunlarında Esas Alınan İlkeler”, *ERÜHFD*, C.X, Sayı:1, 2015, ss.107-144.
- ŞARBAK, Hilal Nur. “Uluslararası Hukukta ve Türk Hukuku’nda Non Bis In Idem İlkesi”, *Suç ve Ceza*, Sayı:2, İstanbul, 2015, ss.3, 9, 11, 12.
- ŞENGÜR, Evren Dilek. *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, 2010, s.313.
- ŞENOL, Cem. “AİHS Hükümleri ve AİHM Kararlarının Devletlerin Egemenlikleri Üzerindeki Etkileri”, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (2012/1)*, s.281.
- ŞENOL, Feruzan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, *Mali Hukuka İlişkin Temel İlkeler (Makaleler)*, Ed.Yusuf KARAKOÇ, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, ss.189-301.
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, 12.Baskı, Bursa, 2022, s.437.
- ŞENYÜZ, Doğan. “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Etkin Pişmanlık”, *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:211, 2022, ss.1457-1488.
- ŞİMŞEK, Mehmet. *Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s.44.
- TANÖR, Bülent. *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, May Yayınları, İstanbul, 1978, s.131.
- TARHANLI, Turgut. *Avrupa Düzeni ve Anayasal Düzen İlişkisinde Hukukun ve Yargıcın İşlevi*, Bülent Tanör Armağanı, Legal Yayıncılık, 1.Bası, İstanbul, 2004, s.688.
- TAŞDELEN, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:59, 2010/4, Ankara.
- TAŞKIN, Ahmet. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı”, <http://www.yeniforumuz.biz/avrupa-insan-haklari-sozlesmesinde-adil-t407619>, (Erişim Tarihi:08.05.2021).
- TAŞTAN, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2022,

s.28.

- TAXATION AND THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS IN THE DOMESTIC LAW OF THE COUNCIL OF EUROPE COUNTRIES, Eurpean Taxation, Special Issue, Vol.41, December 2001.
- TEZCAN, Durmuş, Mustafa Ruhan ERDEM ve Murat ÖNOK. *Uluslararası Ceza Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2014, ss.94-97, 101-103, 108.
- THURONYI, Victor. “Drafting Tax Legislation in Tax Law Design and Drafting”, *The Hague*, 2000, s.72.
- TIERNEY, Stephen. “Reframing Sovereignty? Sub-State National Societes and Contemporary Challenges to the Nation-State”, *International and Comparative Law Quarterly*, Vol.54, 2005, s.162.
- TONGÜR, Ali Rıza. “Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında Ne Bis In Idem Prensibi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.19, Sayı:3, 2015, s.349.
- TOPÇU, Kader Melis. *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Seçkin Kitapevi, Temmuz 2020, Ankara, ss.479-506.
- TORUN, Fatih. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Öngördüğü Yaptırım Sisteminin “Ne Bis In Idem” İlkesine Uygunluğu”, *GSÜHFD*, 2022, Sayı:1, ss.563-623.
- TORUNOĞLU, Tahsin. “Vergi Ziyai Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.12, Özel Sayı, 2010, Basım Yılı:2012, ss.477-544.
- TOSUN, Ayşe Nil. “Türk Vergi Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucy Dev Davası”, *Hacettepe HFD*, 7(2) 2017, ss.100-101.
- TURANÇIFTÇİ, Bayram. *Muhasebede Yapılan Hatalar ve Hilelerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998, s.59.
- TUNÇ, Zinnur. “Vergi Ziyai ve Kaçakçılık Cezalarının Birlikte Uygulanmasına Alternatif Bir Yaklaşım”, *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:210, 2022, s.1277-1302.
- TÜRKAL, Hasan Mehmet, Sena EKİCİ ve Mahmut İNAN. “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran 2020, ss.48, 49.
- UÇAR, Onur. *Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Legal Yayıncılık, Ekim 2022, s.2.
- UĞURLU, Yücel. “Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu Non Bis In Idem Kuralı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003, C.52, Sayı:2, s.104.
- ULUSOY, Ali. *İdari Yaptırımlar*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss.48,118.
- ÜNVER, Yener ve Hakan HAKERİ. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Kitabevi, Ankara, 2014, s.756.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman. “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.9, Sayı:3-4, Yıl 2001, s. 294.
- ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan. *Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme*, Eskişehir, 2016, s.83.
- VERVAELE, John A.E. “Ne Bis in Idem :Towards a Transnational Constitutional Principle in the EU”, Volume 9, Issue 4, September 2013, ss.211-229, <https://www.utrechtlawreview.org/index.../10>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).
- VERVAELE, John A.E. “The Transnational Ne Bis in Idem Principle in The EU, Mutual Recognition and Equivalent Protection of Human Rights”, 2005, <https://www.utrechtlawreview.org/index.../10>, (Erişim Tarihi:20.05.2015).
- WEI, Teng. “On The Application of the Ne Bis In Idem”, *Standing Committee of The*

- National People's Congree of China*, <https://studylib.net/doc/15194857/teng-wei-eng>, (Erişim Tarihi:18.05.2019).
- YALTI, Billur. "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359/a-2'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2005, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-susma-hakki-vuk-359-a-2-nin-anayasaya-aykirligi-sorunu-3576>, (Erişim Tarihi:07.05.2021).
- YALTI, Billur. "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:317, 2015.
- YALTI, Billur. "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:254, 2002, <https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/insan-haklarinin-vergi-hukuku-pratigi-adil-yargilanma-hakkinin-vergi-davalarinda-uygulanabilirligi-3063>, (Erişim Tarihi:11.04.2018).
- YALTI, Billur. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, 2006, ss.142-146.
- YALTI SOYDAN, Billur. *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul 1995, s.17.
- YALTI, Billur. "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Doç.Dr. Mehmet Somer'e Armağan, C.12, Sayı: 1-3, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 1033.
- YENİSEY, Feridun, Ayşe NUHOĞLU ve Nurullah KUNTER. *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınları, 16.Bası, 2008, İstanbul, s.59.
- YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınevi, Aralık 2017.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre. *Bireysel Başvuru Rehberi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, ss.15-16, 60-63.
- Yr. 10.C.D, 2014/323 E., 2014/1546 K.
- Yr. 15.C.D, 2013/1153 E., 2014 /7553 K.
- Yr. CGKK, 2011/8342 E., 2011/271 K.
- Yr. CGKK, 2013/431 E., 2014/377 K.
- Yr. 1.CD, 2013/1957 E., 2013/5405 K.
- Yr.11.CD, 1.12.1999, 1999/6980 E., 1999/8295 K., *YKD Dergisi*, C.26, Şubat 2000, Sayı:2, s.313.
- YURTCAN, Erdener. *CMUK Şerhi*, C.4, Alfa Yayınları, s.19.
- YURTLU, Vakkas ve Burçin BOZDOĞANOĞLU. "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis In Idem İlkeleri Açısından İncelenmesi", *International Journal of Public Finance*, Vol.7, No:1, June 2022, pp.73-92.
- YÜCE, Mehmet. *Bireysel Başvuru Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, ss.10,14-16.
- YÜCE, Mehmet. *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin, Bursa, 2016, s.6.
- YÜCE, Mehmet. *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet, 2.Baskı, 2021, s.224.
- YÜCEL, Ayşegül ve Burçin BOZDOĞANOĞLU. "Vergi Usul Kanunu 359.Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri", *Mali Hukuk Dergisi*, C.18, Sayı:210, 2022, ss.1235-1258.

AIHM KARARLARI

- A ve B/Norveç [BD], B.No:24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016.
- Achour/Fransa [BD], B.No:67335/01, § 44, AIHM 2006-IV.

Amrollahi/Danimarka (kabul), B.No:56811/00, 28.06.2001.
Bendenoun/Fransa, B.No:12547/86, 24.02.1994.
Boğaziçi Hava Yolları Turizm ve Ticaret Anonim Şirketi/İrlanda [BD], B.No: 45036/98, § 156, AİHM 2005-VI.
Engel ve Diğerleri/Hollanda, B.No:5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 08.06.1976.
Garaudy/Fransa (kk.), B.No: 65831/01, AİHM 2003-IX.
Geir Isaeksenn/Norveç, B.No: 13596/02, 02.10.2003.
Georgiou/İngiltere, B.No:40042/98, 16.05.2000.
Gestra/İtalya, B.No:21072/92, (kk), 16.01.1995.
Glantz/Finlandiya, B.No:37394/11, 20.08.2014.
Gradinger/Avusturya, 23.09.1995, Seri A No. 328-C, § 53.
Hakka/Finlandiya, B.No:758/11, 20.05.2014.
Horciag/Romanya (kk.), B.No:70982/01, 15.03.2005.
Hrdalo/Hırvatistan, B.No:23272/07, 27.09.2011.
İrlanda/Birleşik Krallık, 18.01.1978, Seri A No.25, § 154.
Franz Fischer/Avusturya, B.No:37950/97, 29.05.2001, § 22.
Jeronovičs/Letonya [BD], B.No:44898/10, AİHM 2016, § 109.
Johannesson ve Diğerleri/İzlanda, B.No:22007/11, 18.05.2017.
Jussilia/Romanya, B.No:19750/03, 09.11.2010.
Kadusic/İsviçre, B.No:43977/13, 09.01.2018, § 82.
Kapetanios ve Diğerleri/Yunanistan, B.No:3453/12, 42941/12 ve 9028/13, 30.04.2015.
Kiiveri/Finlandiya, B.No:53753/12, 10.02.2015.
Konstantin Markin/Rusya [BD], B.No:30078/06, AİHM 2012, § 89.
Korneyeva/Rusya, B.No:72051/17, 08.09.2019, §§ 48 ve 58.
Krombach/Fransa, B.No:67521/14, 20.01.2018, §§ 35-42.
Lucky Dev/İsveç, B.No:7356/10, 27.11.2014.
Marguš/Hırvatistan [BD], B.No:4455/10, 2014, § 114.
Mihalache/Romanya[BD], B.No:54012/10, 08.07.2019, §49.
Moulet/Fransa (k.k.), B.No:27521/04, 13.09.2007.
Muslija/Bosna Hersek, B.No:32042/11, § 37, 14.01.2014.
Nikitin/Rusya, B.No:50178/99, § 37, AİHM 2004-VIII.
Nodet/Fransa, B.No:47342/14, 06.06.2019.
Nykanen/Finlandiya, B.No:11828/11, 20.05.2014.
Österlund/Finlandiya, B.No:53197/3, 10.02.2015.
Öztürk/Almanya, B.No:8544/79, 21.02.1984.
Pakozdi/Macaristan, B.No:51269/07, 23.03.2015.
Ponsetti ve Chesnel/Fransa, B.No:36855/97, 41731/98, 14.09.1999.
Rasenquist/İsveç, B.No:60619/00, 14.09.2004.
Rinas/Finlandiya, B.No:17039/13, 27.01.2015.
Ruotsalainen/Finlandiya, B.No:13079/03, 16.06.2009, § 59.
Sarria/Polonya (kabul edilebilirlik), B.No:80564/12, 13.10.2015, § 24.
Sergey Zolotukhin /Rusya [BD], B.No:14939, §§ 81-84, AİHM 2009.
Smoković/Hırvatistan, B.No:57849/12, 12.11.2019, §§ 43-45.
Sundqvist/Finlandiya, B.No:75602/01, 22.11.2005.
Tomasović/Hırvatistan, B.No:53785/09 18.10.2011, § 31.
Vagenas/Yunanistan (k.k.), B.No:53372/07, 23.08.2011.
Vanjak/Hırvatistan, B.No:29889/04, 14.01.2010.
Zigarella/İtalya (kk.), B.No:48154/99, AİHM 2002-IX.

ABAD KARARLARI

Joined Cases C-187/01 and C-385/01, *Criminal Proceedings against Hüseyin Gözütok and Klaus Brügge*, Judgment of the Court of Justice of 11.02.2003, [2003] ECR I-5689.C-436/04.

Criminal Proceedings against Léopold Henri Van Esbroeck (2006).

Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, Case C-617/10 of 26.02.2013.

