



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİ VE CEZALARININ
ÖLÇÜLÜLÜK VE NON BIS IN IDEM İLKELERİ
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ**

Vakkas Yurtlu

195013014

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu

Bandırma 2021

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİ VE CEZALARININ
ÖLÇÜLÜLÜK VE NON BIS IN IDEM İLKELERİ
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Vakkas Yurtlu
195013014

Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu

Bandırma 2021

ETİK BEYAN SAYFASI
TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığım ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim (21/12/2021).

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Vakkas YURTLU

ÖZET

VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİ VE CEZALARININ ÖLÇÜLÜLÜK VE NON BIS İN İDEM İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Vakkas YURTLU

Devlet toplumsal düzenin ve hukukun getirdiği düzenin sağlanması hususunda bu düzeni bozanlara çeşitli yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımlar hukukun bütün alanlarında düzenlenmektedir. Yaptırımların vergisel boyutunu oluşturan alanlardan biri de vergi ceza hukukudur. Kanun koyucu kanunlara aykırı davranış sergileyen vergi mükelleflerine idari ve adli olmak üzere iki tür yaptırım uygulamaktadır. Doktrinde tartışmaya en müsait olan vergi ceza uygulamasının başında vergi ziyayı cezası ile vergi kaçakçılığı suçu cezasının birleşmeyeceği ve iki yaptırımın ayrı ayrı kesilmesi gelmektedir.

Çalışmada literatür tarama yöntemi kullanılarak vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyasına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanan iki yaptırımın ölçülülük ve non bis in idem ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi ele alınmıştır. Ölçülülük ilkesi, bir hakkın veya özgürlüğün sınırlandırılması aşamasında, sınırlandırma aracının amaca ulaşmada elverişli, gerekli ve araç ile amaç arasında bir orantının olması gerektiğini ifade etmektedir. Non bis in idem ilkesi ise fail hakkında aynı suçtan dolayı iki defa yargılanma ve cezalandırma yasağını ifade etmektedir. Çalışmada esas itibarıyla vergi ceza hukuku kapsamında uygulanan ceza politikasının hukuk devleti ilkesinin gereği olan ölçülülük ilkesi ve non bis in idem ilkesine uygunluğu değerlendirilmektedir. Ölçülülük analizi, uygulanan her iki yaptırımın soyut düzenlemedeki hali ile somut olaydaki caydırıcılığı ve etkinliği dikkate alınarak yapılmaya çalışılmış ve her iki yaptırımın ölçülülük ilkesi ile non bis in idem ilkesi açısından bağlantısı kurularak bu iki ilkeye uygunluğun sağlanması hususunda önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Ziyayı Cezası, Ölçülülük İlkesi, Vergi Kaçakçılığı Fiili, Cezaların Caydırıcılığı, Non Bis İn İdem.

ABSTRACT

**EXAMINATION OF TAX EVASION ACTS AND PENALTIES WITHIN THE
FRAMEWORK OF PROPORTIONALITY AND NON BIS IN IDEM
PRINCIPLES**

Vakkas YURLU

The state imposes various sanctions on those who disrupt this order in order to ensure the social order and the order brought by the law. These sanctions are regulated in all areas of law. One of the areas that make up is tax criminal law. The legislator imposes two types of sanctions, administrative and judicial, on taxpayers who act against the law. At the beginning of the tax penalty application, which is most suitable for discussion in the doctrine, comes the tax loss penalty and the penalty for tax evasion, and the two sanctions are cut separately.

In study using, the literature review method, the evaluation of the two sanctions applied in the case of tax evasion by causing tax loss in the context of proportionality non bis in idem principles is discussed. The principle of proportionality states that at the stage of limiting a right or freedom, the means of restriction must be appropriate, necessary and proportionate to the purpose. The principle of non bis in idem refers to the prohibition of being tried and punished twice for the same crime. As the basis of the study, the penal policy applied within the scope of tax criminal law should comply with the principle of proportionality and non bis in idem which is a requirement of the rule of law. The proportionality analysis has been tried to be made by considering the state of both sanctions in abstract regulation and their deterrence and effectiveness in the concrete event, and by establishing a connection between the two sanctions in terms of the principle of proportionality and the principle of non bis in idem, suggestions have been made to ensure compliance with both principles.

Key Words: Tax Loss Penalty, Principle of Proportionality, Tax Evasion Act, Deterrence Of Penalties, Non Bis In Idem.

ÖNSÖZ

Vergi mükelleflerinin kanunlara göre ödemek zorunda oldukları vergileri ödememeleri karşılığında uygulanan yaptırımlardan çeşitli yollara başvurulmuş ve kanuni düzenin getirmiş olduğu kolaylıklardan yararlanarak cezaların caydırıcılığı sorgulanır hale gelmektedir. Mükelleflerin bir bütün içerisinde yer aldığı vergi ceza sisteminin, hukuk sistemine olan güveni, saygıyı ve gönüllü uyumu sağlaması için uygulanan cezaların ilgili anayasal ilkeler doğrultusunda incelenerek çözüme kavuşturulması zorunludur.

Eğitim hayatım boyunca benden hiçbir zaman maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, içinde bulunmuş olduğum çalışma süresi boyunca bana moral kaynağı olan değerli anneme, babama ve kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Lisans ve yüksek lisans öğrenim dönemimde bana her türlü desteği sağlayan, çalışmamda bana en büyük yol gösterici olan tez danışmanım kıymetli hocam Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU'na sonsuz minnetlerimi sunuyorum. Tez jürisine katılarak çalışmada emeği geçen Prof. Dr. Adnan GERÇEK ve Doç. Dr. Özgür BİYAN hocalarıma teşekkür ediyorum.

Yüksek lisans öğrenim dönemi ve tez aşamasında uzaktan veya yakından bana her zaman destek olan, inanan ve motivasyonumu yüksekte tutmak için elinden gelen gayreti gösteren kıymetli arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Vakkas YURTLU

Gaziantep-21/12/2021

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar	x
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	
1. Kabahat Kavramı	3
2. Suç Kavramı.....	6
3. Kabahat ve Suçlarda Kanunilik İlkesi.....	9
3.1. Suçlarda Kanunilik İlkesi	11
3.2. Kabahatlerde Kanunilik İlkesi.....	12
4. Kabahat ve Suçun Unsurları	14
4.1. Kanuni (Tipiklik) Unsur	14
4.2. Maddi Unsur.....	16
4.2.1. Hareket.....	16
4.2.1.1. İcrai-İhmali Hareketli Kabahat ve Suçlar	17
4.2.1.2. Bağlı-Serbest Hareketli Kabahat ve Suçlar.....	18
4.2.1.3. Tek Hareketli- Seçimlik Hareketli Kabahat ve Suçlar.....	19
4.2.1.4. Basit-Müteselsil (Zincirleme) Hareketli Kabahat ve Suçlar	19
4.2.2. Neticeye Göre Kabahat veya Suçlar	20
4.2.2.1. Maddi- Şekli Kabahat ve Suçlar	20
4.2.2.2. Ani-Mütemadi (Kesintisiz) Kabahat ve Suçlar	21
4.2.2.3. Tehlike-Zarar Kabahat ve Suçları	22
4.3. Manevi Unsur	22
4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	24
5. Kabahat ve Suç Ayırımı	24
5.1. Amaçları Bakımından Ayırım	24

5.2. Uygulanan Yaptırım Bakımından Ayrım	25
5.3. Yaptırım Sonucu Başvurulacak Yargı Yeri Bakımından Ayrım.....	25
5.4. Uygulanacak Cezanın Kişiselleştirilmesi Bakımından Ayrım	26
5.5. Cezaların Şahsiliği İlkesi Bakımından Ayrım	27
5.6. Failin Kişiliği Bakımından Ayrım	28
6. Kabahat ve Suçlar Karşısında Uygulanacak Yaptırımlar.....	29
6.1. Kabahatlerde Yaptırımlar	29
6.2. Suçlarda Cezalar	30

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KABAHAATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU OLUŞTURAN FİİLLER

1. Vergi Kabahatleri	32
1.1. Vergi Ziyai Kabahati	32
1.1.1. Vergi Ziyai Kabahatinin Unsurları	33
1.1.1.1. Kanuni Unsur	33
1.1.1.2. Maddi Unsur	33
1.1.1.3. Manevi Unsur	34
1.1.2. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezası.....	34
1.2. Genel Usulsüzlük Kabahati	37
1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları	38
1.2.1.1. Kanuni Unsur	38
1.2.1.2. Maddi Unsur	38
1.2.1.3. Manevi Unsur	39
1.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası.....	39
1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati	41
1.3.1. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları	41
1.3.1.1. Kanunilik Unsuru	41
1.3.1.2. Maddi Unsur	41
1.3.1.3. Manevi Unsur	42
1.3.2. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası.....	42
2. Vergi Kaçakçılığı Suçu	44
2.1. Kaçakçılık Suçunun Unsurları.....	45
2.1.2. Maddi Unsur	46

2.1.3. Manevi Unsur	46
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturan Fiiller	46
2.2.1. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri ..	46
2.2.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	46
2.2.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	47
2.2.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Tutmak)	47
2.2.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek.....	48
2.2.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı belge Düzenlemek veya Kullanmak	50
2.2.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri	50
2.2.2.1. Defter, Defter Sayfaları İle Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi	50
2.2.2.2. Belgelerin Asıl ve Suretlerinin Sahte Düzenlenmesi ya da Kullanılması	51
2.2.2.3. Ödeme Kaydedici Cihazlar Üzerinde Yapılan Kanuna Aykırı Müdahaleler.....	51
2.2.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri	52
2.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip ve Yargılanma Usulü	52
2.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası	55
3. Vergi Kabahati ve Suçlarında Özel Görünüş Şekilleri	56
3.1. Birleşme (İçtima).....	56
3.1.1. Vergi Kabahatlerinde Birleşme	58
3.1.1.1. Birleşmesi Mümkün Olmayan Kabahatler.....	60
3.1.1.2. Birleşmesi Mümkün Olan Kabahatler.....	63
3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme	64
3.2. Tekerrür	65
3.2.1. Tekerrürün Çeşitleri.....	67
3.2.1.1. Gerçek Tekerrür-Mefruz (Varsayılan) Tekerrür	67
3.2.1.2. Genel Tekerrür-Özel Tekerrür	67
3.2.1.3 Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür	68
3.2.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Müessesesi.....	70
3.2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür Müessesesi	73
3.3. İştirak.....	73
3.3.1. Vergi Kabahatlerinde İştirak.....	76

3.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak	79
3.3.2.1. Faillik	82
3.3.2.1.1. Birlikte (Müşterek) Faillik.....	83
3.3.2.1.2. Dolaylı Faillik.....	84
3.3.2.2. Azmettirme.....	85
3.3.2.3. Yardım Etme	86
3.4. Teşebbüs	88
3.4.1. Vergi Kabahatlerinde Teşebbüs.....	91
3.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs.....	92
3.4.2.1. Teşebbüsün Geçerli Olduğu Vergi Kaçakçılığı Suçları	92
3.4.2.2. Teşebbüsün Geçerli Olmadığı Vergi Kaçakçılığı Suçları	95
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİ VE CEZALARININ ÖLÇÜLÜLÜK VE NON BIS İN İDEM İLKELERİ KAPSAMINDA İNCELENEREK YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	
1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı ve Hukuki Niteliği	96
1.1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı	96
1.2. Ölçülülük İlkesinin Hukuki Niteliği.....	99
2. Ölçülülük İlkesinin Unsurları.....	101
2.1. Elverişlilik Unsuru	101
2.2. Gereklilik (Zorunluluk) Unsuru	102
2.3. Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru	103
3. Mahkeme Kararları Çerçevesinde Ölçülülük İlkesinin Değerlendirilmesi.....	105
3.1. Anayasa Mahkemesi'nin Ölçülülük İlkesi Yorumu	105
3.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Ölçülülük İlkesi Yorumu	108
4. Non Bis İn İdem (İki Defa Yargılama veya Cezalandırma Olmaz) İlkesi.....	112
4.1. Non Bis İn İdem İlkesinin Tanımı ve Kapsamı	112
4.2. Non Bis İn İdem İlkesinin Hukuki Niteliği	114
4.3. AİHS'in Normlar Hiyerarşisindeki Yeri	116
4.4. AİHM'in Hukuki Statüsü ve AİHM Kararları Çerçevesinde Non Bis İn İdem İlkesinin Değerlendirilmesi	117
4.4.1. AİHM'nin Hukuki Statüsü	117
4.4.2. AİHM Kararları Çerçevesinde Non Bis İn İdem İlkesinin Değerlendirilmesi	117

4.5. Türk Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi	122
4.6. Vergi Ziyatı Cezası İle Kaçakçılık Suçu Cezasına Birlikte Hükmolunması Durumunda Non Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirliği.....	125
5. Vergi Kaçakçılığı Fiillerine Verilen Cezaların Ölçülülük İlkesi Açısından ve Non Bis İn İdem İlkesi Açısından İncelenerek Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi	128
SONUÇ	137
KAYNAKÇA	141



TABLÖLER

Tablo 1: Vergi Ziyat Kabahati Çözömlü Örnek.....	35
Tablo 2: Vergi Ziyat Kabahati Fiilleri ve Cezaları	36
Tablo 3: Genel Usulsözlük Kabahati Fiilleri.....	38
Tablo 4: Genel Usulsözlük Kabahati Cezaları	40
Tablo 5: Özel Usulsözlük Kabahati Fiilleri ve Uygulanacak Ceza Tutarları.....	42
Tablo 6: Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları.....	55
Tablo 7: Kabahat Türü Bakımından Tekerrüre Esas Olma Durumu	71



KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.y.	: Aynı Yer
AAM	: Almanya Anayasa Mahkemesi
AB	: Avrupa Birliği
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Ay.	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGV	: Kurum Geçici Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
m.	: Madde
No:	: Numara
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
t.y.	: Tarih Yok
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Cezalar, bireyler ile toplumlar arasındaki düzeni, yapıyı, ahlakı ve birliği tahsis etme amacı taşımaktadır. Hukuka aykırı hareket edenler hakkında kanunda muhakkak bir cezalandırma usulü öngörülmektedir. Vergisel anlamda hukuka aykırı hareketi ifade eden suç veya kabahatler karşısında kanunda öngörülmüş olan cezalar uygulanmaktadır. Suçla ilgili genel hükümler Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) yer almaktadır. Vergi suçu veya vergi kabahati işleyenler hakkında uygulanacak yaptırımlar, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Kabahatler Kanunu'nda (KK) düzenlenmiştir. Vergi suç veya kabahatini ve ilgili kanun hükümlerini konu alan ve inceleyen hukuk birimi vergi ceza hukukudur.

Vergi ceza hukuku alanında yıllardır tartışma konusu olmuş ve çalışmanın da ana konusunu oluşturan nokta, vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyana sebebiyet verilerek işlenmesi durumudur. Vergi kaçakçılığı suçu karşılığında adli yaptırım uygulanmaktayken vergi ziyai kabahati karşılığında ise idari yaptırım uygulanmaktadır. Bu iki yaptırımın aynı anda uygulanması iç hukukta ve uluslararası hukukta büyük bir problem olarak görülmektedir. Uygulanan ceza politikasının cezaların caydırıcılık amacını aştığı gündeme gelse de kanunlarla getirilen düzenlemeler bu cezaların caydırıcılığının sorgulanmasına yol açmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyai kabahatine sebebiyet verecek şekilde işlenmesi durumunda hem idari yaptırım hem de adli yaptırımın öngörülmesi durumunun çalışmaya konu edilmesindeki amaç; bu suç ve kabahat türüne uygulanacak olan cezaların Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ilkesine göre ölçülü olup olmadığı ve Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) Ek 7 Nolu Protokol'ünün 4. maddesinde ifade edilen non bis in idem kuralına uygunluğunun tespiti ve bunun sonucunda iç hukukta yer alan düzenlemenin değerlendirilmesidir. Çalışma, literatürde eleştiriye neden olan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin verilecek cezaların uygulamada etkinliğinin ortaya çıkarılması ve failin suç işleme niyeti üzerinde baskı oluşturarak, suç işleme kararının minimum seviyelere düşürülmesi bakımından önem taşımaktadır. Ayrıca zincirleme suç hükümleri çalışmanın kapsamını ve sınırlarını aşarak daha çok ayrıntıya sebebiyet vereceği ve bu hükmün tek başına ayrı bir çalışma konusu edileceği düşüncesinden yola çıkılarak çalışmanın temel konusu olan ölçülülük ilkesi ile non bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirmeye alınmamıştır.

Literatür tarama yöntemi kullanılan çalışma, temel olarak üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde suç ve kabahat kavramının tanımı, unsurları, anayasal ilkelerle ilişkisi ve bu suç ve kabahatin ayırımına yer verilecektir. İkinci bölümünde, çalışmanın ana konusu vergi kaçakçılığı fiili ve cezalarının ölçülülük ve non bis in idem ilkeleri çerçevesinde incelenmesi olduğundan tek bir fiille vergi ziyası kabahatinin ve vergi kaçakçılığı suçu sonucunun yaratılması haline gidilen yol incelenecektir. Bu çerçevede suç ve kabahat arasında bütünlüğün bozulmaması sebebiyle vergi kabahati ile vergi kaçakçılığı fiillerine yer verilecek olup, ardından bu kabahat ve suç çeşidinin özel görünüş şekillerine yer verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise ölçülülük ilkesi ile non bis in idem ilkesine ilişkin genel kavramlarına ve iki ilkenin hem ülkemiz yargı mercileri hem de uluslararası mahkeme niteliği taşıyan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) nezdinde nasıl değerlendirildiğine değinilecektir. Aynı bölümde çalışmanın esas konusu olan vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak olan yaptırımların hem ölçülülük ilkesi hem de non bis in idem ilkesi açısından analizi gerçekleştirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ SUÇ VE KABAHATLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. Kabahat Kavramı

Kabahat sözlük anlamı itibariyle “*uygunsuz hareket, çirkin ve yakışsız davranış*” olarak tanımlanmaktadır¹. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu’nun² (KK) 2. maddesinde ise kabahat kavramı “*Kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak ifade edilmektedir. Haksızlık ortaya çıktığı durumlarda, KK kapsamında bu haksızlıklar kabahat sayılmakta ve yaptırım ile sonuçlanmaktadır³. Günlük dilde kullanılan kabahat ile hukuk dilinde kullanılan kabahat arasında farklılık mevcuttur. Günlük dildeki kabahat daha çok ahlak, din, adab-ı muaşeret toplumsal düzen içerisinde insan davranışlarını incelemekte ve bu davranışlar sonucu zorunluluk ve yasak içermektedir⁴. Bu nedenle günlük dilde kullanılan kabahatin yaptırımı “*dışlanma, hor görme, ayıplanma*” iken, hukuk normunda kabahatin yaptırımı ise idari yaptırım şeklinde olmaktadır⁵.

Ceza Hukuku alanında dikkate alınan en önemli ilke son araç (*ultima ratio*) olma ilkesidir⁶. Buna göre bu ilke bir haksızlıkla mücadele konusunda diğer hukuk dalları çözüm yolu üretiyorsa, ceza hukuku yaptırımlarına başvurulmaması gereğini ifade etmektedir. Dolayısıyla ceza niteliği taşımayan bir yaptırımın varlığı halinde kanun koyucu bu fiil ya da eylemi kabahat olarak değerlendirmektedir⁷. Sosyal düzenin ve kamu düzeninin sağlanması için nispeten daha az bir cezayı gerektiren kabahat yaptırımlarının, ceza hukuku yaptırımlarına göre caydırıcılığı yeterli düzeyde ise kanun koyucu Ceza Hukuku yerine Kabahatler Hukuku hükümlerine göre hareket etmelidir.

¹ Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi”, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi 29/11/2020.

² 31/03/2005 tarihli 25772 sayılı R.G.

³ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 11.bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2020, s.7.

⁴ Ayhan Kılıç, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **TADD**, Cilt 5, Sayı 18, 2014, s.299.

⁵ Kılıç, a.e., s.302.

⁶ Zeynel T. Kangal, **Kabahatler Hukuku**, 2.bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.10.

⁷ Kangal, a.y.

KK'nın 2. maddesinde kabahatin tanımı yapılırken "haksızlık" terimi kullanılmaktadır. Doktrinde bu kavram tartışmalara yol açmış ve kabahatler için "haksızlık" terimi yerine "fiil" teriminin kullanılması önerilmiştir⁸. KK 2. maddesinin gerekçesinde ise bu husus şu şekilde açıklanmaktadır; *"Bu tanımlamada suç gibi kabahatin de haksızlık olduğu vurgulanmıştır. Esas itibariyle haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Haksızlıklar arasında bu yönde yapılan tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmaktadır."*

KK yürürlüğe girmeden önce Ceza Hukuku kapsamında hukuka aykırılık teşkil eden fiiller mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olmak üzere ikili bir tasnifte ele alınmıştır⁹. Mali nitelikteki suçlara uygulanacak yaptırımlar idari yaptırımlar, ceza hukuku anlamında uygulanacak yaptırımlar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak öngörülmüştür. KK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte mali nitelikli suçlar yeni kanunla kabahat ismiyle yerini almıştır¹⁰.

Mülga 765 Sayılı eski Türk Ceza Kanunu¹¹'nda (TCK) suçlar cürüm ve kabahatler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktayken, 5237 Sayılı yeni TCK'daki düzenlemeyle beraber kabahatler artık suç olmaktan çıkarılarak yeni bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur¹². Bu nedenle kabahatlerin eski TCK hükümlerinden çıkarılarak kendine has yeni bir kanun olan KK'da düzenlenmesi vergi kabahatlerini de etkilemektedir¹³. Vergi kabahatleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁴'nda (VUK) düzenlenmekte olup KK'da belirtilmiş olan ve bütün kabahatleri kapsayan genel hükümler vergi kabahatlerini de kapsamaktadır. KK'da belirtilen genel hükümlerin vergi kabahatlerine de uygulanması mümkündür. Ancak bu genel hükümlerin bütün vergi kabahatlerine uygulanacağı anlamına gelmemekte olup, bu durumun mümkün olabilmesi için ilgili kanunda özel bir

⁸ Habib Yıldız, "Vergi Ceza Hukuku", 2010, İstanbul Üniversitesi Uzaktan Eğitim Fakültesi, "Çevrimiçi", <https://yokdersleri.yok.gov.tr/#ders>, Erişim Tarihi 30/11/2020, s.40.

⁹ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, 1.bs., İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, s.24.

¹⁰ Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı 2010, 2012, s.3.

¹¹ 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı R.G.

¹² Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.45.

¹³ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 82, Sayı 6, 2008, s.2840.

¹⁴ 12/01/1961 tarihli 10705 sayılı R.G.

hüküm bulunmaması gerekmektedir¹⁵. KK 3. maddesinde yer alan “(1) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksi hüküm bulunmaması halinde, (2) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır” hükmü kanun koyucunun vergi kabahatleri açısından KK hükümlerinin uygulanmasını öngördüğünü belirtmektedir. Nitekim 3. maddenin gerekçesi de bu hususu destekler niteliktedir. Madde gerekçesinde “Özel kanunlarda çeşitli fiiller karşılığında idari yaptırımlar öngörülürken; çoğu zaman bu yaptırımların yerine getirilmesi bunlara bağlanan hukuki sonuçlar, zamanaşımı, tekerrür, özellikle idari para cezası türündeki yaptırımın yerine getirilmesi, bu suretle oluşan mali kaynağın kullanılma biçimi gibi hususlarda da kazuistik hükümlere yer verilmektedir. Sistemden yoksun bu kazuistik düzenlemelerin önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için, özel kanunlarda sadece kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idari yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir. Bu itibarla tasada belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmiştir” şeklinde söyleyerek özel kanunlarda belirtilen kabahatler açısından da KK genel hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir¹⁶. Böylece idarenin herhangi bir fiil ya da eylem sonucunda idari para cezası uygulaması o fiilin vergisel bir kabahat olduğuna işaret etmektedir¹⁷.

Türk Hukuk mevzuatında vergi kabahat ve suçlarına ilişkin herhangi bir tanım söz konusu değildir. Ancak 213 Sayılı VUK’tan önce yürürlükte olan Mülga 5432 Sayılı VUK’un gerekçesinde vergi suçu; “*vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmesi*” olarak tanımlanmakta olup, bu dönemde kabahat ve suç ayrımı olmadığından yapılan tanım kabahatler için de kullanılmıştır¹⁸.

¹⁵ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 59, Sayı 4, 2010, s.770.

¹⁶ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1.bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.77.

¹⁷ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, 2.bs., Bursa, Dora Basım- Yayın Dağıtım, 2020, s.250.

¹⁸ Rençber, **a.g.e.**, s.57.

Doktrinde vergi kabahatlerine ilişkin birçok farklı tanımlamalar bulunmaktadır. En geniş anlamıyla vergi kabahatini¹⁹, “*mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen usul ve şekle veya görev ve/ya da ödevlere ilişkin hükümlerine ceza ve/ ya da yaptırımı gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranmasıdır. Bu itibarla genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da bir kabahat ve/ya da suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı davranışta bulunulması gerekir. Ayrıca bu davranışın Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarının mükellef ve/ya da vergi sorumlusuna veya diğer kişilere yüklediği ödevlere ilişkin hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda ceza ve/ya da yaptırımı gerektirmesi şarttır*” şeklinde tanımlamak mümkündür.

Vergi kabahatleri genel hükümler içeren KK’nın 5. maddesinin²⁰ yanı sıra VUK’da düzenlenmektedir. VUK 341. maddesiyle hüküm altına alınmış olan vergi zıyaı (kayıbı), VUK 351 ve 352. maddelerinde açıklanan usulsüzlükler (birinci ve ikinci derece usulsüzlükler) ve yine VUK 353. maddesinde hüküm altına alınmış olan özel usulsüzlükler vergi kabahati olarak sınıflandırılmakta ve idari yaptırıma bağlanmaktadır²¹.

2. Suç Kavramı

Ceza Hukuku normu kurallarına göre bir fiil ya da eylem kanunda suç olarak tanımlandıktan sonra, bu suç fiilleri suçun unsurlarını da barındırması halinde suç somut olayda gerçekleşmektedir²². Bir başka deyişle suç fiillerinin kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurundan oluşan suçun unsurlarını bünyesinde barındırması gerekmektedir. Aksi halde suçun unsurlarından bir veya birkaçını tamamlamayan fiil ya da eylemler suç olarak nitelendirilmemektedir.

¹⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)**, 2.bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.111.

²⁰(1) 26.9.2004 tarihli ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır. Ancak, kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralı geçerlidir.

(2) Kabahat, failin icrai ve ihmali davranışı gerçekleştiği zaman işlenmiş sayılır. Neticenin olduğu zaman, bu bakımdan dikkate alınmaz.

²¹ Nergis Feride Kaplan Dönmez, “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 74, s 978.

²² Biyan, **a.g.e.**, s.251.

Eski anlayışa göre işlenen bir suç karşılığında kötülüğün giderilmesi için suçu işleyen kişiyi yoksun duruma düşüren, ızdırap, sıkıntı ve keder çektiren yaptırımlar uygulanmaktaydı²³. Bu nedenle uygulanan yaptırımların kişiye daha çok ızdırap, sıkıntı ve keder çektirme niteliği ön planda olmaktadır. Ancak günümüzde suçlu ve toplumun ortak yönleri de dikkate alınarak suç sonucu uygulanacak yaptırımların ızdırap, sıkıntı ve keder çektirici özelliği toplumun sosyal yararı ile bağdaşmayacağı anlaşılarak suç eylemini gerçekleştiren kişiyi topluma kazandırmak, uslandırma gibi amaçları da göz önünde bulundurulmaktadır²⁴. Böylece oluşan yeni düşüncelerin de etkisiyle suça uygulanan yaptırımların ızdırap, sıkıntı çektiren bir araç olması yerine, suçu işleyen kişinin durumunun da gözetilerek, suçluyu topluma kazandıran bir araç olma özelliği kazanmaktadır.

Ceza Hukuku teorisinde suçun tanımı konusunda çeşitli tartışmalar ve görüşler mevcut olmaktadır. Ancak gerek doktrin gerekse hukuk normunda genel kabul görmüş olan suçun tanımı; “*kanunun cezalandırmış olduğu fiil*” olarak ifade edilmektedir²⁵. Daha ayrıntılı bir tanım yapmak gerekirse suç; kanunda yazılı tarife (tipe) uygun, hukuka aykırı ve kusurlu fiil ya da eylemlerdir. Bir suçtan bahsedilebilmesi için öncelikle kusurlu bir fiilin varlığı, bu fiilin hukuka aykırı olması ve hukuka aykırı olan fiilin kanunda yazılı suç tarifine uygun olması gerekmektedir. Ancak bir fiilin suç teşkil etmesi için ve cezai yaptırım uygulanabilmesi için o suçun bilerek işlenmesi gerekmektedir. TCK 21. maddesinde “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde ifade edilmektedir. Nitekim kastın varlığının gerçekleşmediği durumlarda da suç fiili meydana gelmektedir. Bu durumda taksirle işlenen suçlardan bahsedilmekte olup, bu suçlar TCK’ya göre kanunda açıkça belirtildiği hallerde cezalandırılmaktadır²⁶.

Suç, davranış normlarına aykırılık ve haksızlık teşkil eden bir fiil olmasıyla birlikte, kanun koyucunun hukuk düzenini koruması amacıyla almış olduğu önlemlerin ihlali olması ve karşılığında ceza hukuku kapsamında bir yaptırımın bulunması nedeniyle

²³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s 6.

²⁴ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.y.

²⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.107.

²⁶ Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, Editör: Yusuf Karakoç, Mustafa Erkan Üyümez, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2018, s.37.

diğer hukuka aykırı haksızlıklardan ayrılmaktadır²⁷. Böylece suç ile diğer haksızlıklar arasında nitelik bakımından bir farklılık bulunmamakta olup, her iki haksızlık teşkil eden fiilin niteliği haksızlık oluşturmakla beraber, aralarında sadece nicelik bakımından bir farklılık bulunmaktadır. Çünkü suçun haksızlık derecesi diğer haksızlıklara rağmen daha yoğun olmakta ve yaptırımını da yoğunluk derecesine göre değişmektedir.

Suç, toplumsal düzenin devamlılığı açısından korunan hukuki değerin ihlalini ifade eden ve haksızlık teşkil eden insan davranışlarıdır²⁸. Suç bir haksızlığı ifade etmekle beraber, her haksızlık kanunda suç olarak tanımlanmamaktadır. Bazı fiiller her ne kadar haksızlık oluştursa da bu fiillere idari yaptırımların uygulandığı da gözlemlenmektedir. Ceza hukuku kapsamında suç fiili sonucu uygulanan ve bireyin hak ve özgürlüklerine müdahale eden yaptırımlar son çare olarak uygulanmaktadır²⁹.

Vergisel anlamda suçlar, vergi kanunlarında belirtilmiş olan hareketlere aykırı davranılması sonucu kanun hükümlerini ihlal eden bir davranıştır. En geniş anlamda vergi suçu, vergi yükümlüsü, sorumlusu ya da görevlisi tarafından vergi kanunlarında belirtilmiş olan maddi veya biçimsel yükümlülüklere veya zorunluluklara aykırı olarak yapılan, kamu düzenini bozan, vergi kaybına neden olan ve karşılığında cezai bir yaptırım gerektiren fiillere vergi suçu denilmektedir³⁰. Bazı vergi suçları sadece vergi kaybına neden olma, kanunda belirtilmiş olan şekli ödevleri yerine getirmeme iken bazıları da kamu düzenini bozma gibi sonuçlar doğurduğundan, bu hususta işlenen suçun hareket unsuru dikkate alınarak yaptırım konusunda da değişiklikler meydana gelmektedir³¹. Vergi suçları kapsamında suçu işleyen kimseye ekonomik nitelikli cezalar verilmesi esas olup, ancak sahteciliğe ve hileciliğe yol açan davranışlar için ekonomik nitelikli cezaların verilmesi yeterli olmamakla beraber kamu düzenini tehlikeye sokarak, vergi kanunlarını

²⁷ Hakan Kaşka, “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2013, s.173.

²⁸ Neslihan Göktürk, “Ceza Hukukun İşlevi, Kaynakları ve Temel İlkeleri”, Editör: İzzet Özgenç, İlhan Üzülmüş, **Ceza Hukukuna Giriş**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.4.

²⁹ Neslihan Göktürk, “Ceza Hukukunun İşlevi, Kaynakları ve Temel İlkeleri”, Editör: İzzet Özgenç, İlhan Üzülmüş, **a.g.e.**, s.5.

³⁰ Hasan Türkal, Mehmet Sena Ekici, Mahmut İnan, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2010, s.50.

³¹ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.23.

ihlal eden kişiye hürriyeti bağlayıcı cezaların verilmesi de elzemdir³². VUK 359. maddesinde sayılmış olan vergi kaçakçılığı suçları, yine 362. maddesinde sayılı olan vergi mahremiyetini ihlal suçu, 363. maddesindeki mükellefin özel işlerini yapma suçu, 246. maddesinde yer alan ekim sayım beyanında bulunmama suçu ve yine haysiyet ve şerefe tecavüz suçları vergi suçları kapsamında yer almaktadır.

VUK 331. maddesinde “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılır*” şeklinde açıklama yapılarak, vergi cezası gerektiren bütün fiillerin vergi suçu kapsamına alınıp alınmayacağı hususunda değişik görüşler ileri sürülmektedir. Danıştay, VUK “*Ceza Hükümleri*” başlıklı dördüncü kitabında, vergi suç ve cezalarının Genel Ceza Hukuku kurallarına göre düzenlendiğini, bu bölümdeki hükümlerin özel kanun niteliğinde olduğunu, bu nedenle aksi bir hüküm olmadıkça, genel ceza kurallarının bu bölümde adı geçen vergi suç ve cezaları hususunda da uygulanması gerektiği kanaatindedir³³.

3. Kabahat ve Suçlarda Kanunilik İlkesi

Kabahat ve suçlarda kanunilik ilkesi hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilke öncelikle kanunda tanımlanmamış kabahat veya suç tipinden dolayı kimsenin kabahatli veya suçlu sayılmayacağını, kanunda öngörülmece ceza ile de kimsenin cezalandırılmayacağını ifade etmektedir³⁴. Kanunilik ilkesi kanunda suç sayılan fiiller ve cezaları hususunda, bilgiye kolay ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik sağladığı için kişilerin hak ve özgürlüklerinin temel güvencesi olmaktadır³⁵. Bu ilke olmadan insan hak ve özgürlüklerini güvence altına alan bir ceza hukuku normundan bahsedilmemektedir. Bu hususta AYM 26.02.2009 tarihli bir kararında³⁶ “*Anayasa’da öngörülen suçta ve cezada yasallık ilkesi, özgürlük ve insan haklarının gelişerek bireyin önüne çıktığı günümüzde ceza hukukunun temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasa’nın 38., Türk Ceza Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan suçta ve cezada*

³² Şenyüz, **a.g.e.**, s.383.

³³ Turgut Candan, **Vergi Suç ve Cezaları**, 3.bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.58.

³⁴ Mehmet Şimşek, **Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, 1.bs., İstanbul, Adalet Yayınevi, 2016, s.30.

³⁵ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.12.

³⁶ Anayasa Mahkemesi, 26.02.2009, E:2006/154, K:2009/35. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2009-35/2006-154-E,-2009-35-K,-26022009-T_xxvid7255547_xxmid7255547_search#7255547 , Erişim Tarihi 10/12/2020.

kanunilik ilkesi hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde yasada gösterilmesini, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olmasını zorunlu kılar. Bu ilke, kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanmakta, böylece temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını sağlamaktadır” şeklinde açıklamada bulunarak kanunilik ilkesinin temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması hususuna dikkat çekmektedir.

Anayasa’nın 38. maddesinde kanunilik ilkesi şu şekilde ifade edilmektedir; *“Kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”* Ceza hukukunun “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi yani kanunilik ilkesi kıyaslama yaparak veya “Hukukun Genel İlkeleri ve örf ve adetlere” dayanılarak bir eylem ya da fiilin kabahat veya suç sayılmayacağını, kanunda belirtilmiş olan cezadan daha ağır ceza verilmeyeceğini ifade etmektedir³⁷. Kanunilik ilkesi bu bakımdan hem ceza hukuku hem de vergi hukuku açısından kıyas yasağının sınırını oluşturmaktadır. Nitekim Danıştay 16.02.1989 tarihli bir kararında³⁸ kıyas yasağına ilişkin şu açıklamalarda bulunmuştur; *“... Anayasamızın 38. maddesi ise; kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesini getirdiğinden, cezada kanunilik ilkesi esas olup, bu da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu oluşturan fiili gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının alt ve üst sınırlarının belirlenmesini zorunlu kılar ve yargı yerlerinin genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvurmamalarını gerektirir. Aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olur.”*

Öyle ki kanunilik ilkesi, kabahat ve suç sayılan bir fiil ya da eylemin kanunda açıkça belirtilmesi ve yine bu kabahat veya suç fiillerine verilecek olan cezaların sınırlarının belirlenmesi açısından bir kimlik niteliği taşımaktadır. Kanunilik ilkesi suç ve kabahatler açısından farklılık arz ettiğinden ayrı başlıklar halinde incelenmesi daha faydalı olacaktır.

³⁷ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.11.

³⁸ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları, 16.02.1989, E:1988/1, K.1989/1. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1988-1/Ictihadi-Birlestirme-Kurulu-1988-1-E,-1989-1-K,-16021989-T_xxvid164456_xxmid164456_search#164456 , Erişim Tarihi 10/12/2020.

3.1. Suçlarda Kanunilik İlkesi

“Kanunsuz Suç ve Ceza Olmaz” ilkesiyle birlikte suçların ve cezaların kanundan başka herhangi bir normla oluşturulmasına olanak tanınmamaktadır³⁹. Suçların kanuniliği ilkesine göre bir kimsenin suçlu sayılabilmesi için, suç olarak nitelendirilen fiil ya da eylemin kanunda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir⁴⁰. Nitekim AYM 14.01.2015 tarihli kararında⁴¹ “Anayasanın 38. maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Ceza yaptırımına bağlanan fiilin kanunun açıkça suç sayması şartına bağlanmış olmasıyla suç ve cezalara ilişkin düzenlemelerin şekli bakımından kanun biçiminde çıkarılması yeterli olmayıp bunların içerik bakımından da belirli bir amacı gerçekleştirmeye elverişli olmaları gerekir. Bu açıdan kanun metni, bireylerin hangi somut fiil veya olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belirli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Bu nedenle, belirli bir kesinlik için kanunda hangi fiile hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerekmektedir” şeklinde açıklamada bulunmaktadır.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesine göre, teknik anlamda suç oluşturma yetkisi yasama organının görevine girmektedir. Yürütme organı kararları sık sık değiştiğinden suç oluşturma ve takip etme durumları zorlaşmaktadır. Bu da kişi hak ve özgürlükleri bakımından güvence vermeyen bir ortamın oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Buna karşın yasama organı tarafından oluşturulan kanunlar zor değiştiği için hangi eylemlerin suç sayıldığını anlamak daha kolay olup, bu nedenle kanun dışında başka bir metinle suç oluşturulamamaktadır⁴². AYM’nin kurulmuş olduğu ilk yıllarda yürütme organının suç oluşturma yetkisi tartışılmaya başlanmış ve AYM kendisine gelen davalarda idarenin düzenleyici işlemleriyle suç oluşturulmasını anayasaya aykırı görmemiştir⁴³. Ancak 1982

³⁹ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5.bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2008, s.56.

⁴⁰ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.79.

⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 14.01.2015, E:2014/100, K:2015/6. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2015-6/2014-100-E,-2015-6-K,-14012015-T_xxvid4492405_xxmid4492405_search#4492405, Erişim Tarihi 11/12/2020.

⁴² Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.56.

⁴³ “...Yasama organının yapısı bakımından ağır işlemesi ve günlük olayları izleyerek zamanında tedbir almasının güçlüğü karşısında kanun koyucunun esaslı hükümleri tespit ettikten sonra ihtisasa ve idare tekniğine taalluk eden hususların düzenlenmesi için Hükümeti görevlendirmesinin yasama yetkisini kullanmaktan başka bir şey olmadığı ve bu durumu yasama yetkisinin yürütme organına bırakıldığı

Anayasası yürürlüğe girdikten sonra AYM'nin bu fikri değişmiş ve aksi yönde kararlar⁴⁴ verildiği görülmüştür.

Anayasanın 38. maddesinde kanunilik ilkesi suçlar bakımından tam anlamıyla güvence altına alınmakla beraber, ayrıca suçlarda kanunilik ilkesi Anayasanın 38. maddesi ve TCK 2. maddesi ile birlikte ele alındığında, bu ilkenin katı bir şekilde uygulanmak istendiği anlaşılmaktadır⁴⁵.

3.2. Kabahatlerde Kanunilik İlkesi

Kabahat niteliği taşıyan fiil ya da eylemler açısından kanunilik ilkesinin temel dayanağı KK 4. maddesi olup, bu maddede “*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun konusu ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahat karşılığı olan yaptırımın türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*” Bu nedenle kabahat oluşturan fiillerin mutlak suretle kanunda tanımlanması şart olmayıp, kapsam ve koşulları kanunda belirtilmesi şartıyla idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de kabahat fiilleri hakkında düzenleme yapılmaktadır. Bu durumda dikkat edilmesi gereken en önemli husus çerçeve kanun ile düzenleme yapılacak olan kısmın açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde anayasal yetkinin devredilmeyeceğine ilişkin 7. madde ile 38. maddesindeki hükümlere aykırılık teşkil etmektedir. KK. 4. maddesi ikinci fıkrasında, kabahatlere uygulanacak olan yaptırımların katı bir şekilde kanuna dayandırılması üzerine durulmaktadır.

Kabahatler açısından kanunilik ilkesinin uygulanması için TCK'ya atıf yapılması ile beraber bu ilke ile ilgili KK'da herhangi bir hükmün bulunmaması, ilkenin kabahatler açısından daha yumuşak bir şekilde uygulanmasına işaret etmektedir. Lakin KK'da böyle

anlamına almanın doğru olmayacağı.” Anayasa Mahkemesi, 16.06.1964, E:1963/101, K:1964/49, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1964-49/1963-101-E,-1964-49-K,-16061964-T_xxvid1010204_xxmid1010204_search#1010204, Erişim Tarihi 21/12/2020.

⁴⁴ “Anayasanın suç ve cezalara ilişkin esaslar başlığını taşıyan 38. maddesi, kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenmeyecek yasak alan kapsamına girmektedir. Yürütme organının KHK ile suç oluşturulmasına izin verilmez iken düzenleme olanakları ve biçimleri KHK'lere göre çok daha kolay olan ve hukuk kuralları hiyerarşisinde daha sonra gelen idari düzenlemelerle kimi eylemlerin suç sayılması açıklanan Anayasa kurallarına aykırı düşer.” Anayasa Mahkemesi, 06.07.1993, E:1993/5, K:1993/25, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1993-25/1993-5-E,-1993-25-K,-06071993-T_xxvid57717_xxmid57717_search#57717, Erişim Tarihi 21/12/2020.

⁴⁵ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.56.

bir düzenleme yok diye kanunilik ilkesinin uygulanmayacağı görüşüne katılmak mümkün değildir.

Danıştay, kanunilik ilkesi açısından istisnai kararlar dışında genel olarak idari metinlerle suç veya kabahat oluşturulmayacağı ve ceza uygulanmayacağı görüşündedir⁴⁶. Nitekim Danıştay bir kararında⁴⁷ “*Maliye Bakanlığı’nın iç genelgesinin vergi cezaları bakımından hukuk kaynağı olmadığı*” şeklinde açıklaması mevcuttur. Danıştay’ın istisna niteliği taşıyan diğer kararında⁴⁸ ise: “*Kanun koyucu tarafından herhangi bir konuda teferruatlı olarak yasal düzenleme yapılması mümkün ise de, kanun çıkarma işlevinin yavaş ilerlemesi, ekonomik ve teknik alanlarda hızlı değişim gibi etkenler dolayısıyla, yasal düzenleme yapılırken çoğu defa kanunun genel hatları belirlendikten sonra ayrıntılı düzenleme yapma hususunda yürütme organına yetki verilmektedir. Yürütme organı da verilen bu yetki uyarınca düzenleme yapabilmektedir. ...kanun koyucunun yürütme organına yetki vermek suretiyle düzenleme yaptırmış olması yetki devri olarak nitelendirilmeyeceği...*” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

AYM ise KK 4. maddesi gereği idareye verilen yetkiyi en başından beridir doğrulayarak, bu durum karşısında yumuşak bir tavır sergilemektedir. Nitekim AYM vermiş olduğu bir kararında⁴⁹, “*Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uygulamaya yönelik kuralların idari düzenleyici metinlere bırakılması yasama organının takdir alanı içindedir. Yasa koyucu bu tür kuralları kendisi ayrıntılı bir şekilde düzenleyebileceği gibi, çerçevesini belirleyerek ayrıntıları idarenin düzenlemesine de bırakabilir. ... İtiraz konusu kuralla Bakanlığa tanınan düzenleme yetkisi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük getirilmesine ilişkin olmadığı gibi, yasama yetkisinin devri niteliğinde de değildir*” şeklinde açıklamada bulunmuştur. Görüldüğü gibi vergi kabahat ve yaptırımları açısından Danıştay’ın istisna dışındaki kararı ile AYM’nin kararları birbiri ile örtüşmemektedir. Danıştay kanunilik ilkesinin vergi kabahat ve yaptırımları açısından

⁴⁶ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.17.

⁴⁷ Danıştay 3. Dairesi, 23.11.1993, E:1992/840, K:1993/3347. Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.17.

⁴⁸ Danıştay 11. Dairesi, 03.11.1998, E:1997/2130; K:1998/3560. Candan, a.y.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 29.01.1997, E:1996/11, K:1997/4, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1997-4/1996-11-E,-1997-4-K,-29011997-T_xxvid4499383_xxmid4499383_search#4499383, Erişim Tarihi 02/01/2021.

katı bir şekilde uygulanmasını öngörürken, AYM ise bu ilkenin vergi kabahat ve yaptırımları açısından daha yumuşak bir şekilde uygulanmasını savunmaktadır.

İdarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle kabahat fiili oluşturup oluşturmayacağı hususu tartışmaya açık olmasına rağmen suçlarda olduğu gibi kabahatlerde de kıyas yasağı geçerli olmaktadır. Yani kanunda ve idarenin düzenleyici işlemleriyle tanımlanmamış olan fiil ya da eylem, tanımlanan başka bir fiil ya da eyleme benzediği yönde bir karara vararak kabahat oluşturulması mümkün olamamaktadır⁵⁰.

Kabahat düzenleme konusunda idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle müdahale edilmesi yasama yetkisinin devri anlamına gelmemekte ve idare kanunla yürürlüğe girmiş bir çerçeve kanun olmadan, çerçeve kanunun belirlemiş olduğu sınırları aşmadan bu yetkisini kullanabilmektedir⁵¹. Nitekim kanun hükmü ile yapılması gereken bir düzenlemenin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle yapılması kanunilik ilkesine bir müdahale anlamına gelmektedir.

4. Kabahat ve Suçun Unsurları

Bir şeyin unsurları demek o şeyi tamamlayan parça anlamına gelmektedir. Bir fiil ya da eylemin kabahat veya suç olarak nitelendirilmesi için kanuni tanım yapıldıktan sonra gerekli olan unsurların gerçekleştirilmesi beklenmektedir. Kabahat veya suçun gerçekleşmesi için kanuni (tipiklik) unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Aksi halde bu unsurlardan bir veya birkaçının kabahat veya suç bünyesinde gerçekleşmediği takdirde, kabahat veya suç fiili oluşmamış demektir ve fail hakkında da cezalandırma işlemi doğmayacaktır.

4.1. Kanuni (Tipiklik) Unsur

Kabahat veya suç sayılan bir fiil ya da eylemin ilgili kanunda tanımlanmasını ifade etmektedir. Nitekim bir fiil ya da eylem kanunda tanımlanmış ise kabahat veya suç oluşmaktadır ve yine o kabahat veya suç için kanunda tanımlanmış olan ceza işlemi uygulanmaktadır⁵². Bu husus Anayasa'nın 38. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir; *“Kimse işlediği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı*

⁵⁰ Mehmet Şimşek, **a.g.e.**, s.41.

⁵¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.12.

⁵² Biyan, **a.g.e.**, s.251.

cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” Bu hüküm kanunda düzenlenmemiş olan bir fiil ya da eylemin kabahat veya suç sayılmayacağını ve cezalandırma işleminin söz konusu olmayacağını ifade etmektedir. Failin gerçekleştirmiş olduğu fiil ya da eylemin kanunda tanımlanmış olması ve de fiil ya da hareket ile kanundaki tanımın örtüşmesi gerekmektedir ki buna kabahat ve suçta tipiklik denilmektedir. Böylece bir fiil ya da eylemin kanundaki tanıma objektif şekilde uyması tipikliği ifade etmektedir⁵³. Tipiklik sadece bir kabahat veya suç tipinin değil, bütün kabahat veya suçların özelliklerini taşıyan soyut bir kavram olmakla beraber, failin tipe uygun davranışıyla beraber tipik haksızlık meydana gelmiş olmaktadır⁵⁴. Çünkü kanunda tanımlanmış olan kabahat veya suç, somut hareketle tipik haksızlığa neden olan davranışları ortaya koymaktadır. Bu sebeple, somut bir hareket kanunda tanımlanmış olan soyut bir tanıma uygunsa eğer, bu hususta kabahat veya suçun tipe uygunluğundan bahsedilmektedir⁵⁵.

Kanunilik unsuru, sadece kabahat veya suçun kanunda yazılı olmasını gerektiren bir unsur olmamaktadır. Bu unsur kanunda yazılı olan kabahat veya suçların ayrıca tanımlanmış olmasını gerektirdiğinden, “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesinin bir sonucu olan belirlilik ilkesi gereğince kanunda yazılı olan kabahat veya suçların açık, anlaşılır ve birkaç anlam taşımayacak şekilde tanımlanması gerekmektedir. Aksi takdirde kıyas yoluyla kabahat veya suç oluşturulma tehlikesi doğmaktadır⁵⁶.

Kabahat veya suçlarda kanuni unsur ile kanunilik ilkesi birbirine benzer nitelikler taşıyalar da aynı durumu ifade etmemektedir. Tipiklik unsuru, kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kanunilik ilkesi, kabahat veya suçlara ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılabileceğini ifade etmekte olup, kanuni unsur ise bir fiil ya da eylemin kabahat veya suç sayılabilmesi için kanunda yazılı olan tanıma uygunluğunu ifade etmektedir⁵⁷. Öğretide bazı yazarlar suçlarda kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu ve bu yüzden ayrıca bir unsurun aranmaması gerektiğini ileri sürerek, kanuni unsura gerek

⁵³ Cem Şenol, “Suçun Tipiklik Unsuru”, Editör: Cumhuriyet Şahin, İzzet Gönenç, Metin İkizler, **Ceza Hukuku** Erzurum, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2017, s.57.

⁵⁴ Mahmut Koca, “Tipiklik”, Editör: Hakan Karakehya, Nazmiye Özenbaş, **Ceza Hukuku** Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2018, s.28.

⁵⁵ Koca, Tipiklik”, Editör: Cumhuriyet Şahin, İzzet Gönenç, Metin İkizler, **a.g.e.**, s.29.

⁵⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.226.

⁵⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.14.

olmadığı yönünde görüş ileri sürmektedirler⁵⁸. Ancak kanun tarafından kabahat veya suç oluşturmayan hukuka aykırı fiil ya da eylemler ile kabahat ve suçlar arasındaki farkın ortaya çıkarılması noktasında kanuni unsurun önemi çok büyüktür.

4.2. Maddi Unsur

Kabahat veya suçların ikinci unsurunu maddi unsur oluşturmaktadır⁵⁹. Bu unsur kanunda kabahat veya suç olarak tanımlanan tipe uygun haksızlığın gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Kabahat veya suçtan söz edebilmek için failin olumlu ya da olumsuz bir davranışının varlığı, bu davranışın dış dünyada bir değişikliğe sebebiyet vermesi ve davranışın varlığı ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında neden sonuç (nedensellik) ilişkisinin olması gerekmektedir⁶⁰.

Failin kabahat veya suç işleme düşüncesi, dış dünyada değişikliğe neden olmadığı sürece toplum tarafından bu durum kabul edilmemiş olsa da kabahat veya suç oluşmamaktadır. Maddi unsuru hareket ve netice olmak üzere iki alt başlıkta incelemek daha doğru olacaktır.

4.2.1. Hareket

Hareket, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere dış dünyada oluşan insan davranışını ifade etmektedir. Dış dünyada meydana gelmeyen bir davranış, hareket ceza hukuku kapsamında değerlendirilmemekte ve cezalandırma teşkil etmemektedir. Hareket, yapma ya da yapmama şeklinde meydana gelmekte ve insan ile dış dünya arasındaki etkileşimi kuran, doğal olarak psikolojik ve sosyolojik etkisi bulunan, hukuk normlarını ihlal eden etkiler oluşturan insan davranışdır⁶¹. Hareket, kabahat ve suçun fiziksel yönünü göstermekte olup, o olmadan kabahat veya suç oluşmamaktadır⁶². Vergisel anlamda hareket, vergi kanunlarına aykırılığı ifade etmektedir. Vergi kanunlarına aykırı hareket ise, vergi yükümlü ve sorumluları ile bunlarla hukuksal etkileşimde bulunan üçüncü şahıslar için oluşturdukları yapma, yapmama, bildirme, verme, alma gibi yükümlülükleri düzenleyen hükümlere aykırı davranış veya harekettir

⁵⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2.bs., Afyonkarahisar, 2011, s.58.

⁵⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.293.

⁶⁰ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.228.

⁶¹ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.229.

⁶² Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1.bs., İstanbul, Beta Yayın Dağıtım, 2004, s.30.

şeklinde tanımlamak mümkündür⁶³. Hareketi, ortaya çıkış sebeplerine göre çeşitli kategorilerde ele almak mümkündür. Bu kategorilerin bazılarına aşağıda alt başlıklar halinde yer verilmektedir.

4.2.1.1. İcrai-İhmali Hareketli Kabahat ve Suçlar

İcrai hareketli kabahat veya suçlar, failin yapma şeklinde bir harekette bulunarak ortaya çıkan davranış olarak ifade edilmektedir⁶⁴. Diğer deyişle yapılması yasaklanan bir hareket meydana gelmişse buna icrai hareket denilmektedir ve bu hareket yapılmadığı takdirde netice meydana gelmeyecek şeklinde ifade edebileceğimiz kabahat veya suçlar “*icrai kabahat ve suçları*” oluşturmaktadır.

Bir kabahat veya suçun tanımının yapıldığı kanun hükmünde, belirli bir hareketin gerçekleştirilmesine adli ve idari yaptırımlar bağlanarak bir yasak ve emir getirilmektedir. Böylece kişiler bakımından bir yapmama yükümlülüğü doğmakta ve bu yapmama yükümlülüğüne uyulmayarak yasak ve emirlere karşı gelinmesi durumunda, kanun hükmü aktif bir davranışla ihlal edilmiş olmakta ve bu davranış icrai nitelikli bir davranış olmaktadır⁶⁵.

İnsan iradesinin yapma şeklinde aktif bir davranışta bulunması durumunda icrai kabahat ve suçlar meydana gelirken, ihmali kabahat ve suçlar herhangi bir davranışta bulunulmadan oluşan kabahat veya suçlardır⁶⁶. Kabahat veya suçun tanımının yer verildiği bir kanunda kişilere yapma yükümlülüğü verilmektedir. Bir başka deyişle, bazı kişiler bakımından kanunla “yap” veya “yapmama” emri getirilmiş olmaktadır. Bu emrin ilgili kişiler tarafından yerine getirilmemesi durumunda kabahat veya suç oluşuyorsa, “*ihmali hareketli kabahat veya suç*” söz konusu olmaktadır⁶⁷.

İhmali bir hareketin gerçekleşmesi için öncelikle kişiyi belirli bir davranışta bulunmaya iten bir hukuk kuralının olması gerekli olup, aksi takdirde kişi ihmali bir davranışta bulunmuş olmamakta ve cezai bakımdan da sorumlu tutulmamaktadır⁶⁸. Bazı

⁶³ Candan, **Vergi Suç ve Cezaları** s.62.

⁶⁴ Önder Tozman, “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, **TBB Dergisi**, Sayı 84, 2009, s.162.

⁶⁵ Kangal, **a.g.e.**, s.137.

⁶⁶ Mustafa Avcı, Erdal Yerdelen, “Karar İncelemesi-Garantörsel İhmali Suçta İhmali ve İcrai Davranış Ayrımı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, 2015, s.173.

⁶⁷ Kangal, **a.g.e.**, s.137.

⁶⁸ Hakan Arslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.22.

suçlar için hareket yeterli iken bazı suçlar içinse netice önem arz etmekte ve ikisi birlikte aranmaktadır. Örneğin; beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi kabahatinde gerçekleştirilen hareket, vergi beyannamesinin verilmemesi iken, netice vergi zıyainın (kaybı) meydana gelmesi olup, böylece kanunda bir kabahat veya suçun oluşması için netice şart koşulmuşsa, hareketin tek başına gerçekleşmesi kabahat veya suçun oluşması için yeterli olmamakla beraber, ayrıca kabahat veya suçun oluşmasında sonuç da aranmaktadır⁶⁹.

4.2.1.2. Bağlı-Serbest Hareketli Kabahat ve Suçlar

Kanun koyucunun bir kabahat veya suçun gerçekleştirilmiş sayılması için sonuca ulaşmaya elverişli herhangi bir hareketin yapılmasını yeterli bulmayıp ayrıca ne gibi hareketlerin yapılması gerektiğini açıkça kanunda belirtmesi durumunda ortaya çıkan kabahat veya suçlar “*bağlı hareketli kabahat ve suçlardır*”⁷⁰. Bağlı hareketli kabahat veya suçlar sadece kanunda belirtilmiş olan hareketlerin oluşmasıyla meydana gelmektedir. Örneğin, genel usulsüzlük kabahatleri ile vergi kaçakçılığı suçlarının hareketleri kanunda tek tek ifade edildiğinden, bu kabahat veya suçlar bağlı hareketli kabahat ve suçlar kategorisine girmektedir⁷¹.

Kabahat veya suç tanımının yapıldığı kanunda, bu kabahat veya suçları oluşturan hareketin yapılış şekli açıkça gösterilmemişse, serbest hareketli kabahat ve suçlardan bahsedilmektedir. Böylece kanun koyucu hareketin şu ya da bu şekilde yapılması arasında herhangi bir farklılık görmemekle birlikte, kabahat veya suç şekli sonuç meydana gelecek şekilde herhangi bir elverişli hareket ile yapılmaktadır⁷². Böylece neticeyi oluşturan hangi hareket yapılırsa yapılsın kabahat veya suç oluşmaktadır. Örneğin, vergi ziyana (kaybına) sebebiyet veren her fiil ya da eylem kanunda kabahat sayılmakta olup, nitekim hangi hareketle yapılmış olduğunun bir önemi olmadığından vergi ziyayı oluştuğunda kabahat de oluşmaktadır.

⁶⁹ Biyan, **a.g.e.**, s.252.

⁷⁰ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s.46.

⁷¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.16.

⁷² Alacakaptan, **a.g.e.**, s.47.

4.2.1.3. Tek Hareketli- Seçimlik Hareketli Kabahat ve Suçlar

Kabahat veya suçun gerçekleşmesi için tek bir hareketin yapılmasının yeterli olduğu kabahat veya suçlar, “*tek hareketli kabahat ve suçlardır*”⁷³. Kanun koyucu neticeyi meydana getirecek elverişli birkaç hareket belirlemiş olsa bile, tek bir hareket ile kabahat veya suç meydana geliyorsa, o kabahat veya suç tek hareketli olarak kabul edilmektedir. Örneğin, VUK 359. maddesinde sayılı olan vergi kaçakçılığı suçu fiilleri tek hareketli olup, hangi fiil işlenirse işlensin ve birden fazla defa da işlenmiş olsa içinde bulunmuş olduğu dönem bakımından tek olarak kabul edilmektedir⁷⁴.

Bu kabahat veya suç tipinde, kanunda yazılı olan hareketlerden bir veya birkaçı işlenmiş olsa bile tek kabahat veya suç sayılmakta ve faile tek ceza verilmektedir. Bu tür kabahat veya suçlara, “*seçimlik hareketli kabahat ve suçlar*” denilmektedir⁷⁵. Seçimlik hareketli kabahat ve suçlarda birkaç hareketin meydana gelmesi durumunda hangi hareketin cezalandırmaya tabi tutulacağı hususunda, iki farklı görüş ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre seçimlik hareketli kabahat veya suçlarda cezalandırılan son hareket olmakta, diğer görüşe göre ise, ilk görüşün tam aksine cezalandırılan ilk hareket olmaktadır. Nitekim seçimlik hareketli kabahat ve suçlarda kanunda yazılı olan hareketlerden biri yapılmış olsa bile kabahat veya suç meydana geleceğinden bu yüzden ilk hareketin cezalandırılması daha isabetli olmaktadır⁷⁶. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçlarında “defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek” suçunda failin tahrif etmek veya gizlemek fiillerinden herhangi birini işlemesi suçun oluşması bakımından yeterli olmaktadır⁷⁷.

4.2.1.4. Basit-Müteselsil (Zincirleme) Hareketli Kabahat ve Suçlar

Kanunda yazılı olan her neticenin ayrı bir kabahat veya suç oluşturması haline “*basit hareketli kabahat ve suçlar*” denilmektedir. Fail hareketiyle kaç tane netice meydana getirmiş ise o kadar kabahat veya suç oluşmuş demektir.

⁷³ Yiğit, **a.g.e.**, s.9.

⁷⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.16.

⁷⁵ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.252.

⁷⁶ Centel, Zafer, Çakmut, a.y.

⁷⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.17.

Bir kabahat veya suç işleme düşüncesinin gerçekleştirilmesi hususunda bir kişiye değişik zamanlarda, aynı kabahat veya suçun birden çok defa işlenmesine “*müteselsil (zincirleme) kabahat ve suçlar*” denilmektedir⁷⁸. Ancak zincirleme kabahat ve suçun varlığı halinde, fail ne kadar kabahat veya suç işlerse işlesin gerçekleştirmiş olduğu hareket tek sayılmakta ve tek kabahat veya suç üzerinden cezalandırma yoluna gidilmektedir. Nitekim TCK 43. maddesinin birinci fıkrasında zincirleme suç ile ilgili şu ifadeler yer verilmektedir; “*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir.*” Dikkat edilmesi gereken husus kabahat veya suçun işlenmesindeki irade bütünlüğü olmakla beraber, bu irade bütünlüğü içinde işlenen her bir kabahat veya suç fiiline ayrı ayrı ceza verilmeyip, tek kabahat veya suç olarak kabul edilerek faile tek ceza verilmektedir. Örneğin, birden fazla sahte fatura düzenlenmesi durumunda, failin suç işlemesindeki suç işleme icrası bir bütün olarak düşünüldüğünde faile, işlemiş olduğu her bir suç fiili dolayısıyla ayrı ayrı değil tek ceza uygulanmaktadır⁷⁹. Ancak örnekteki gibi faile tek bir ceza verilmesi durumu, sahte fatura düzenleme fiilinin bir takvim yılı içerisinde birden fazla gerçekleşmiş şartına bağlı olmaktadır. Aksine sahte fatura düzenleme fiili birden fazla takvim yılına dağıtılmış şekilde gerçekleşmiş ise, faile tek bir ceza değil her bir takvim yılı için ayrı ayrı ceza uygulanmaktadır.

4.2.2. Neticeye Göre Kabahat veya Suçlar

4.2.2.1. Maddi- Şekli Kabahat ve Suçlar

Kanunda tarif edilen bir fiil ya da eylemin cezalandırmaya tabi tutulabilmesi için sadece tipe uygunluğu yetmemekte olup, ayrıca somut bir hareketle de oluşturulması gerekmektedir⁸⁰. Bu tür kabahat veya suçlara, “*maddi kabahat ve suçlar*” denilmektedir. Maddi kabahat ve suçlar, neticesi kabahatten ayrılabilen kabahat ve suçlar şeklinde de ifade edilmektedir. Bu nedenle gerçekleştirilecek olan hareket ile netice arasında yer ve zaman ayrımı yapılmakta ve hareket ile netice arasındaki nedensellik ilişkisi ortaya konulabilmektedir⁸¹.

⁷⁸ Pervin Aksoy İpekçioğlu, “Türk Ceza Hukuku’nda Bileşik Suç”, **Anakara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 1, 2012, s.51.

⁷⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.18-19.

⁸⁰ Hakan Hakeri, “Ceza Hukukunda Önemsiz Hareketler”, **TBB Dergisi**, Sayı 69, 2007, s.66.

⁸¹ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.254.

Kanunda bir kabahat veya suçun gerçekleşmesi için neticenin aranmadığı kabahat veya suç tipine, “*şekli kabahat ve suçlar*” denilmektedir⁸². Bu kabahat veya suçlarda neticenin aranmamasının nedeni, kabahat veya suç fiilleri işlendiği anda netice gerçekleşmiş olmaktadır. Kabahat veya suç arasında bir zaman farkı aranmadığından ve netice hareketin içinde yer alıp hareket ile bağdaşmış olduğundan, neticenin aranmamasını doğurmaktadır. Neticenin aranmadığı bu kabahat veya suç tipine, sırf hareketli kabahat ve suçlar da denilmektedir.

4.2.2.2. Ani-Mütemadi (Kesintisiz) Kabahat ve Suçlar

Neticenin gerçekleşmesiyle birlikte hemen sona eren kabahat veya suçlara, “*ani kabahat ve suçlar*” denilmektedir. Bu kabahat veya suç tipinde hareketten doğan netice devam etmeyip sona ermekte olup, kabahat veya suç fiilinin tamamlanması ile sona ermeyi aynı anda gerçekleştirmektedir⁸³. Ani kabahat ve suçlar, nitelikleri itibariyle faile gerçekleştirmiş olduğu fiili devam ettirme imkânı vermemektedir. Örneğin, sahte belge düzenleme ve bu belgeyi kullanma suçu ani suça örnek gösterilmekte olup, deftere kaydı gerçekleşen sahte belgenin kullanılması sonucu ani suç gerçekleşmiş olmaktadır⁸⁴.

Hareketin meydana gelmesiyle birlikte kabahat veya suçun tamamlandığı ancak bitmediği, kabahat veya suçun icrasının belli bir süre devam ettiği kabahat veya suçlara, “*mütemadi (kesintisiz) kabahat ve suçlar*” denilmektedir. Mütemadi suçun oluşabilmesi için neticenin belli bir süre devam etmesi yetmemekte olup, ayrıca failin hukuka aykırılık teşkil eden davranışının yine failin iradi bir davranışına bağlanması imkânının da olması gerekmektedir⁸⁵. Böylece kabahat veya suçun neticesinin devamında failin herhangi bir kusuru yoksa işlenen kabahat veya suç, mütemadi kabahat ve suç niteliği kazanmamaktadır. Mütemadi kabahatlerde söz konusu birden fazla gerçekleşen hareketler tipiklik unsuru çerçevesinde birleşerek tek bir fiil kabul edilmektedir⁸⁶. Nitekim KK 12. maddesinde “*kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.*” Böylece mütemadi kabahat hakkında

⁸² Koca, “Suç Teorisine Giriş ve Tipikliğin Maddi Unsurları”, Editör: Hakan Karakehya, Nazmiye Özenbaş, **a.g.e.**, s.33-34.

⁸³ Fatih Birtek, **Pratik Ceza Hukuku**, 2.bs., İstanbul, Legal Kitabevi, 2013, s.63.

⁸⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.

⁸⁵ Alacakaptan, **a.g.e.**, s.52.

⁸⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.21.

idari para cezası uygulandığı takdirde, süreklilik özelliği fiilen değil de hukuken sona ermiş olmaktadır⁸⁷.

4.2.2.3. Tehlike-Zarar Kabahat ve Suçları

Kabahat veya suçun oluşumunda kamu düzeni açısından sadece zarar tehlikesi doğurabilecek kabahat veya suçlara, “*tehlike kabahat ve suçları*” ifadesi kullanılmaktadır. Tehlike kabahat ve suçlarında, gerçekleştirilen fiil nedeniyle korunan hukuki düzen açısından bir zarar gelme ihtimali yüksek olup, ancak faile cezai müeyyide uygulanması için zararın gerçekleşmesi beklenmeyip, tehlikenin varlığı yeterli olmaktadır.

Gerçekleştirilen hareket ile birlikte korunan hukuki yararın gerçek anlamda zarara uğratılması sonucu oluşan kabahat veya suçlara, “*zarar kabahati ve suçları*” denilmektedir⁸⁸. Vergi kabahatleri içerisinde yer alan vergi ziyayı kabahati, hazine açısından vergi kaybına sebebiyet verdiği için zarar kabahati olarak nitelendirilmektedir.

4.3. Manevi Unsur

Ceza normunda kabahat veya suçun kanuni ve maddi unsuru tamam olduktan sonra, üçüncü aşama olarak manevi unsurun gerçekleşmesi aranmaktadır. Manevi unsurdan bahsedebilmek için öncelikle ortada bir kabahat veya suç faili olması gerekmekte, daha sonra failin kusurlu bir şekilde hareket etmesi ve bu hareketin somut olarak kendisine yüklenebilir olması gerekmektedir⁸⁹. Failin, kabahat veya suç işleme konusundaki kusurlu iradesi olmadan gerçekleştirilen hareketlerin hukuka aykırı eylem olarak değerlendirilmesi olanaksız olmakta, kusur ise kanundaki yazılı tipe uygun hareket ile bu hareketi gerçekleştiren fail arasındaki ruhsal, psikolojik (sübjektif) ilişkiyi ifade etmektedir⁹⁰. Bir kabahat veya suçun icrası sırasında, kusur yok diye hareketin tipe uygunluğu bahane edilerek faile ceza verilememektedir. Ancak kusurluluğu ortadan kaldıran hallerin mevcut olduğu durumlarda ise faile ceza uygulanmamaktadır. Ceza hukuku prensipleri gereği manevi unsurun tamam olmasını sağlayan kusurluluk hali kast ve taksir olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kast, TCK 21. maddesinde “*Suçun oluşması*

⁸⁷ Kangal, **a.g.e.**, s.145.

⁸⁸ Kangal, **a.g.e.**, s.254.

⁸⁹ Bayraklı, **a.g.e.**, s.11.

⁹⁰ Necati Ulusoy, “Suçun Manevi Unsurları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Cilt 13, Sayı 52, 2011, s.101.

kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleşmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Kanun tanımındaki kast şekli kabahatler açısından da kullanılmaktadır. Kabahat veya suçların oluşması için kanunda tanımlanan kast unsurunun bilinmiş olması, bu kabahat veya suçların işleneceği anlamına gelmemekte ayrıca istenmiş olması da gerekmektedir.

Manevi unsuru oluşturan kusurluluk halinin ikinci unsuru taksirdir. Taksir TCK 22. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır; *“Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleşmesidir.”* Taksirli bir davranışın sonucunda cezai bir müeyyide uygulanabilmesi için kanunilik ilkesi gereği ayrıca o davranışın kanunda kabahat veya suç teşkil etmesi gerekmektedir⁹¹. Gerçekten de failin işlemiş olduğu fiil, kabahat veya suç oluşturmuş olsa bile o kabahat veya suçun taksirli şekli kanunda öngörülmemiş ise, fail işlemiş olduğu fiilden dolayı sorumlu tutulmamaktadır. Taksir kendi içerisinde bilinçli ve bilinçsiz taksir olmak üzere ikili kategoride incelenmektedir. TCK 22. maddesinin ikinci fıkrasında bilinçsiz taksir, *“dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleşmesidir.”* Yine aynı maddenin üçüncü fıkrasında bilinçli taksir ise, *“kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır...”* şeklinde tanımlanmaktadır. Bu iki taksir çeşidi arasındaki en önemli fark ise, dikkat ve özen yükümlülüğünün derecesi hususunda kendini göstermektedir.

KK 19. maddesinde *“Kabahatler, Kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebilir”* şeklinde ifade edilmektedir. Kabahatin meydana gelmesi için kastın varlığı aranmamakta olup, failin hareketi meydana getirirken en azından taksirli olması gerekmektedir. Örneğin, vergi beyannamesini unutarak zamanında vermeyen bir mükellefin, gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmediği sebebiyle, yapılan bu hareket taksir derecesinde kusurlu sayılmaktadır⁹².

Bir suçun kanuni tanımında kastın varlığından söz edilmemiş olsa bile, suç işleme icrasında kastın varlığı aranmaktadır. Böylece vergi suçlarının gerçekleştirilmesi

⁹¹ Ömer Çiftioğlu, Cengiz Topel, “Türk Ceza Kanununda Taksir”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2013, s.321.

⁹² Şenyüz, **a.g.e.**, s.24.

bakımından kastın aranması elzemdir. VUK 359. maddesinde sayılı olan vergi kaçakçılığı suçları ile yine VUK 344. maddesinde yer alan vergi zıyaı kabahati kastın arandığı suç ve kabahatlere örnektir. Kastın varlığı olmadan bu maddelerde sayılı olan vergi suç ve kabahatlerine cezai işlem uygulanması imkânsızdır.

4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, maddi ve manevi unsurları tam olan, kanundaki tarife uygun fiil ya da eylem ile hukuk düzeni arasındaki aykırılık, bir başka ifadeyle ceza hukuku anlamında değil, bütün hukuk düzeni ile çatışma halinde olmasını ifade etmektedir⁹³. Hukuka aykırılık ifade eden her fiil ya da eylem kabahat veya suç teşkil etmemekte olup, ayrıca bu eylem ya da fiillerin kanunda tanımlanmış olması gerekmektedir. Dış dünyada meydana gelmiş olan bir fiil ya da eylem hukuka aykırıdır ya da uygundur; fiil ya da eylemin hukuka aykırılığı hususunda derecelendirme yapmak mümkün olamamaktadır⁹⁴.

KK 12. maddesinde, “*Bir kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde Türk Ceza Kanununun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümleri kabahatler bakımından da uygulanır*” ifadesine yer verilerek hukuka uygunluk nedenleri hususunda TCK’ya gönderme yapılmaktadır. Hukuka uygunluk nedenleri⁹⁵, hukuka aykırılığı ortadan kaldırmakta ve gerçekleştirilmiş olan fiil ya da eylemi kanunun meşru saydığı bir fiil haline getirmektedir. Hukuka uygunluk nedenleri, hukuka aykırılığı kabahat veya suç fiili işlendikten sonra ortadan kaldırmamakta olup, hukuka aykırılığı en başında etkisiz hale getirmektedir.

5. Kabahat ve Suç Ayrımı

5.1. Amaçları Bakımından Ayrım

Hangi fiillerin kabahat olduğu hangilerinin suç oluşturduğu hususunda net bir bilgi bulunmamakta olup, tamamen kanun koyucunun kabahat veya suç stratejisine göre belirlenmektedir. Böylelikle diyebiliriz ki, suç teşkil eden fiiller, kabahat oluşturan fiillere

⁹³ Rençber, **a.g.e.**, s.392.

⁹⁴ Neslihan Öztürk, “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 2016, s.419.

⁹⁵ Kusurluluğu ortadan kaldıran haller; Kanunun Hükümünü Yerine Getirme (TCK m.24/1), Meşru Savunma ve Zorunluluk Hali (TCK m.25/1-2), Hakkın Kullanılması ve İlgilinin Rızası (TCK m.26/1-2).

göre kamu düzenini daha fazla bozmaktadır⁹⁶. Suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken, kabahatler ise idari düzeni korumayı amaçlamaktadır.

Vergisel anlamda işlenen suçlar hazineye karşı gerçekleştirilen ekonomik suçlar olup, bu suçlar sonucu hazine yararı ihlal edilmekte ve bu hazine yararı kamu yararı ile birlikte ele alınıp incelenmektedir⁹⁷.

5.2. Uygulanan Yaptırım Bakımından Ayrım

Kabahat veya suç fiili oluşturan her iki harekete uygulanacak yaptırımlar farklılık göstermektedir. Bu bağlamda kabahat oluşturan haksız eylemler sonucu uygulanacak olan yaptırımlar idari yaptırımlardan oluşmaktadır. İdari yaptırımlar da kendi içerisinde idari para cezası ve idari tedbirlerden oluşmaktadır. Diğer yandan suç oluşturan fiillerin işlenmesi sonucunda faile, hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası), adli para cezası ya da güvenlik tedbirleri uygulanmaktadır. Bu başlığa sadece kabahat ve suçlar hususunda yaptırım farkını belirtmek açısından yer verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen başlıklarında kabahat ve suçlara uygulanacak yaptırımlar daha detaylı incelenecektir.

5.3. Yaptırım Sonucu Başvurulacak Yargı Yeri Bakımından Ayrım

Kabahatler idari bir işlem özelliği taşıdıklarından, idarenin tasarrufu mahiyetinde dış dünyada meydana gelirken, suçlar ise mahkeme kararları ile ortaya çıkmaktadır. Her ne şekilde olursa olsun ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için yargı yoluna başvurulması mümkün olmaktadır. Bu noktada vergi yargısının asli ve tali olmak üzere iki önemli görevi bulunmaktadır. Asli görevi, vergi uyuşmazlıklarını neticeye kavuşturmak, çözümlemek iken tali görevi ise, hukuki içtihat oluşturmaktır⁹⁸.

İdari yargının işleyiş mekanizmasını oluşturan kanunlar; 2575 Sayılı Danıştay Kanunu⁹⁹, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun¹⁰⁰ ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu¹⁰¹ (İYUK)'dur. Vergi kabahatleri açısından ortaya çıkan

⁹⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 37.bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2016, s.101.

⁹⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23.bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2014, s.209.

⁹⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 12.bs. İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, s.402.

⁹⁹ 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı R.G.

¹⁰⁰ 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı R.G.

¹⁰¹ 20.01.1982 tarihli 17580 sayılı R.G.

uyuşmazlıkların giderilmesi için başvurulacak olan idari yargı yolu, vergi mahkemeleridir ve uyuşmazlığa konu olan cezanın tebliğinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekmektedir. Ayrıca davaya hangi vergi mahkemesinin bakacağı hususu da İYUK 37. maddesinde¹⁰² açıklanmaktadır. Vergi kabahati dışında kalan ve idari para cezası gerektirmeyen kabahatler açısından başvurulacak yargı yolu ise, sulh ceza hâkimliğidir.

Vergisel anlamda vergi suçlarına verilecek cezalar azami beş yıl olduğundan, bu cezalar için başvurulması gereken adli yargı organı asliye ceza mahkemesidir. Vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçlarının cezası genel itibariyle on yılı aşmadığından (on yılı aşan suçlar için ağır ceza mahkemelerine başvurulmakta), görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir¹⁰³.

5.4. Uygulanacak Cezanın Kişiselleştirilmesi Bakımından Ayırım

Kabahat veya suçlarda ceza ehliyeti, failin kişisel özelliklerinin dikkate alınıp alınmaması konusunda farklı düzenlenmektedir. Suçun işlenmesi sonucu faile uygulanacak ceza hususunda, failin ekonomik, sosyal ve şahsi durumu göz önüne alınarak ceza uygulanmaktadır¹⁰⁴. Nitekim TCK 62. maddesinin birinci fıkrasında, “*failin yararına cezayı hafifletecek takdiri nedenlerin varlığı halinde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine, müebbet hapis; müebbet hapis yerine, yirmi beş yıl hapis cezası verilir. Diğer cezaların altıda birine kadar indirilir.*” Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Takdiri indirim nedenleri olarak, failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki davranışları, cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri gibi hususlar göz önünde bulundurulabilir*” şeklinde hüküm getirilerek failin suç olarak işlediği fiil için verilecek cezada, failin kişisel durumu da önemli rol oynamaktadır. Suçlarda faile verilecek olan cezanın hesaplanmasında gün para cezası kriteri

¹⁰² “Bu kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

(a)Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

(b)Gümrük kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren,

(c)Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

(d)Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleridir.”

¹⁰³ Şenyüz, a.g.e., s.390.

¹⁰⁴ Gökhan Taneri, “Temel Cezanın Belirlenmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, 2016, s. 157.

uygulanmaktadır. Bunun amacı, uygulanacak olan para cezasının kişinin ödeme gücüne göre belirlenerek, zengin ile fakir kesim arasındaki eşitliğin sağlanmasıdır.

Kabahatler açısından ise, kabahat fiilini işleyen faile uygulanacak olan cezada, failin ekonomik, sosyal ve kişisel durumu dikkate alınmamaktadır. Çünkü kabahatlerin cezaları nesnel olmakta, suçların cezaları ise kişisel olmaktadır.

5.5. Cezaların Şahsiliği İlkesi Bakımından Ayrım

Ceza Hukuku teorisinde, cezalarda sorumluluk kişiselliği gerektirmektedir. Cezada şahsılık ilkesi, suçu kim işlemişse sadece onun cezalandırılacağını, suçu işleyen kişiden başkasının, akraba, arkadaş, evlilik, ortaklık gibi sebeplerle cezalandırılmasının önüne geçen bir ilkedir¹⁰⁵. Nitekim TCK 20. maddesinde “*Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz*” hükmü yukarıda açıklanan bilgiyi doğrular biçimde olmaktadır.

Gerçek kişilerde cezai sorumluluk genel itibarıyla vergiyi doğuran olayı meydana getiren mükellefin kendisinde olmaktadır. Mükellefler bazen ticari faaliyetlerini vekâletname ile yetkili kıldıkları kişiler aracılığıyla yürütmektedir. Örneğin, eşi adına bir işletme açmış olan kocanın faaliyeti vekâletname ile olmakta, işletme adına gerçekleşecek olan vergi borcu veya cezalarından koca değil eş sorumlu olacak ve ceza hukuku açısından cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suç hareketinde bulunup suçu işleyen kişi ise, faaliyetini vekâletname ile devam ettiren koca olmaktadır¹⁰⁶.

Tüzel kişilerin cezai sorumlulukları TCK 20. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir; “*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanmaz. Ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*” VUK 333. maddesinde ise, “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunu’na aykırı hareket edenlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*” Aynı kanunun 10. maddesinde de “*Tüzel kişilerde küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*” şeklinde hükümlere yer verilerek

¹⁰⁵ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.30.

¹⁰⁶ Hakan Taştan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2018, s.10.

tüzel kişilerin faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi kapsamında sorumluluk, kanuni temsilcilere yüklenmektedir. AYM de bir kararında¹⁰⁷, bu hususu şu şekilde dile getirmektedir; “Gerçekten, Anayasa’nın 38. maddesinin altıncı fıkrasındaki “ceza sorumluluğu şahsidir” hükmünün yalnız gerçek kişileri ilgilendirdiğine ve tüzel kişilerin hükmün kapsamı dışında olduğuna ilişkin Anayasa’da hiçbir açıklık yoktur”, diğer bir kararında¹⁰⁸ ise, “Eğer tüzel kişinin ceza sorumluluğu olmadığı da kabul edilirse cezalandırılacak kimse bulunamayacaktır” şeklindeki açıklamaları tüzel kişilerde ceza sorumluluğunu açıkça ifade etmektedir.

KK 8. maddesinde “Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabilir” hükmü tüzel kişiler hakkında yaptırım uygulanacağını göstermektedir. Yine bu maddenin ikinci fıkrasında “Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında idari yaptırım uygulanabilir.” Bu nedenle tüzel kişilerin vergi mükellefi olması ve tüzel kişilik unvanı altında gerçek kişilerin işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişilik hakkında direkt ceza uygulanması, cezalarda şahsilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

5.6. Failin Kişiliği Bakımından Ayrım

Kabahat veya suçlara uygulanan yaptırımlar, eylemi harekete geçiren fail bakımından farklılık göstermektedir. Gerçekleştirilen bir failin kabahat oluşturmaları sonucu bu kabahate uygulanacak yaptırımlar, gerçek kişilerle birlikte tüzel kişileri de kapsamaktadır. Ancak ortaya çıkan eylem suç teşkil ettiğinde ikili bir ayrım oluşmaktadır. Suç oluşturan fiillere uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalar (hapis cezaları) gerçek kişilere uygulanabilirken, para cezası ile birlikte diğer yaptırımlar tüzel kişilere uygulanmaktadır¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Anayasa Mahkemesi, 16.06.1964, E:1963/101, K:1964/49, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1964-49/1963-101-E,-1964-49-K,-16061964-T_xxvid1010204_xxmid1010204_search#1010204, Erişim Tarihi 15/01/2021.

¹⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, 14.02.1989, E:1988/15, K:1989/9, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1989-9/1988-15-E,-1989-9-K,-14021989-T_xxvid57501_xxmid57501_search#57501, Erişim Tarihi 15/01/2021.

¹⁰⁹ Şenyüz, a.g.e., s.38.

6. Kabahat ve Suçlar Karşısında Uygulanacak Yaptırımlar

6.1. Kabahatlerde Yaptırımlar

Devletin, kamu harcamalarının finansmanı gereği vergi alırken mülkiyet alanını ihlal etmesi sebebiyle, mükellefler tarafından vergi ödevinin yerine getirilmesi ve vergi borcunun zamanında ödenmesi hususunda isteksiz davranmaları nedeniyle kamu düzenini ihlal eden yollara başvurmaktadırlar. Böylece devlet, bozulan düzenin yeniden inşası ve uğramış olduğu kaybın giderilmesi açısından yasak ve emirler koymaktadır. Bu yasak ve emirlere aykırı davranılması sonucunda cezalardan bir kısmı idari para cezası, bir kısmı ise idari tedbirlerden oluşan idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Nitekim AYM bir kararında¹¹⁰ “*Öğretide de kabul edildiği gibi idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verildiği bir yetkiye dayanarak İdare Hukuku’na özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlara, verdiği cezalara idari yaptırım denilmektedir*” şeklinde açıklamalarda bulunarak idari yaptırıma ilişkin tanımlama yapmaktadır.

İdarenin uyguladığı idari yaptırımlar idari işlem niteliği taşımakta olup, idari işlemin bütün unsurlarını (yetki, şekil, sebep, amaç, usul) taşımak zorundadır. Örneğin, VUK 352. maddesine göre vergi beyannamesini kanunda yazılı olan şekli hükümlere göre düzenlenmemesi sonucunda, mükellef hakkında ikinci derece genel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Nitekim burada eksik düzenlenmiş olan belgenin, hiç düzenlenmemiş şeklinde algılanması durumunda, mükellefe VUK 353. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası uygulanması, idari işlemi konu bakımından hukuka aykırı yapmaktadır¹¹¹.

Kabahat fiili karşılığı uygulanacak olan idari yaptırım idari para cezasıdır. Nitekim AYM bir kararında¹¹², idari para cezası kavramı üzerine şu açıklamayı yapmıştır; “*idari para cezaları, toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat*

¹¹⁰Anayasa Mahkemesi, 23.10.1996, E:1996/48, K:1996/41, “Çevrimiçi”, <https://www.kanunum.com/arama/?query=1996%2F41#&pageNo=1&mm=100%25&altCatID=13&sort=0> , Erişim Tarihi 17/01/2021.

¹¹¹ Şimşek, **a.g.e.**, s.11-12.

¹¹²Anayasa Mahkemesi, 23.05.2001, E:2001/232, K:2001/89, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2001-89/2001-232-E,-2001-89-K,-23052001-T_xxvid4499179_xxmid4499179_search#4499179 , Erişim Tarihi 17/01/2021.

uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleşen mali nitelikli yaptırımlardır. İdari para cezasının yasada belirtilmesi ve bunu uygulama yetkisinin idareye bırakıldığının açıkça yasada öngörülmesi gerekir.” İdari para cezaları, maktu, nispi ve alt ve üst sınırları kanun tarafından belirlenmekte olan üçlü bir mekanizma şeklinde uygulanmaktadır¹¹³. Örneğin, genel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezaların tespitinde maktu işlem uygulanmaktayken, vergi zıyaı kabahatine ilişkin cezaların tespitinde ise nispi işlem uygulanmaktadır¹¹⁴.

Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar içerisinde idari tedbirler kapsamında mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idari tedbirlerle de karşılaşılmaktadır. İdari tedbirler, idari para cezaları gibi caydırıcılık yönüyle değil daha çok ortaya çıkan ihlali engelleme, durdurma ve sona erdirme gibi yönüyle ön plana çıkmaktadır¹¹⁵. İdari para cezaları, enflasyonun da etkisiyle değer kaybetmesi nedeniyle her yıl takvim yılı başında yeniden değerlendirme oranı kadar idari para cezalarında artırım yapılmaktadır.

6.2. Suçlarda Cezalar

Ceza, suç fiilini işleyen faile mahkeme tarafından kanuna uygun şekilde tespit edilen bir yaptırımdır. Devlet kamu düzeninin, hukuk düzeninin ve toplum düzeninin ihlali sonucunda, bu düzeni ihlal edenlere karşı yaptırım uygulama yetkisine sahiptir. Suçlar kabahatlere göre kamu düzenini daha ağır ihlal ettiklerinden, suç karşılığı uygulanacak yaptırımların da daha ağır olması ve caydırıcılık mekanizmasının daha etkili olması gerekmektedir¹¹⁶. TCK kapsamında işlenen suç sonucu faile uygulanacak yaptırımlar, hürriyeti bağlayıcı (hapis) cezalar ve adli para cezalarından oluşmaktadır.

Hürriyeti bağlayıcı cezalar, hukuka olan güvenin tekrar sağlanması ve faile uygun eğitim programlarının verilmesiyle onun tekrar topluma kazandırılması açısından önem arz etmektedir¹¹⁷. TCK 46. maddesine göre hapis cezaları, “(a)Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, (b)Müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası” olmak üzere üçlü kategoriden oluşmaktadır.

¹¹³ Kangal, **a.g.e.**, s.262.

¹¹⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.31.

¹¹⁵ Rençber, **a.g.e.**, s.44.

¹¹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 299, 2006, s.148.

¹¹⁷ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.557.

Adli para cezaları, işlenen suç fiili karşılığında, alt ve üst sınırları kanun tarafından belirlenen bir miktar paranın devlete ödenmesini ifade etmektedir¹¹⁸. Adli para cezaları, suç işlenmesi sonucunda failin yapmış olduğu hatayı daha kolay bir şekilde gidermesi açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle failin suç niteliği taşıyan fiili işlediği durumlarda faile, sadece adli para cezası verilebileceği gibi, hem adli para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza aynı anda verilebilmektedir.

Adli para cezası ile idari para cezası arasındaki farkın anlaşılması bakımından AYM bir kararında¹¹⁹ şu ifadeleri kullanarak; “*Korunan hukuki değer ile ihlalin neden olduğu hukuki sonuçların aynı olmaması ise idari suç ve cezalar ile adli suç ve cezalar arasındaki temel farklılığı oluşturmaktadır. Adli para cezalarından daha yüksek idari para cezalarının verilmesine olanak tanıyan düzenlemeler de bulunmakla birlikte adli suçlar için öngörülen cezalardan genellikle daha ağır olması, hürriyeti bağlayıcı cezaların kural olarak adli suçlar yönünden geçerli olabilmesi, idari suçlarda kanun koyucunun daha az önem atfettiği bir hukuki değer ihlal edilmesi ve öngörülen yaptırımın da genellikle idari bir makam tarafından idari usuller izlenerek uygulanması...*” şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

¹¹⁸ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.559.

¹¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 13.01.2016, E:2015/85, K:2016/3, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2016-3/2015-85-E,-2016-3-K,-13012016-T_xxvid4487325_xxmid4487325_search#4487325, Erişim Tarihi 21/01/2021.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KABAHAATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU OLUŞTURAN FİİLLER

1. Vergi Kabahatleri

1.1. Vergi Ziyai Kabahati

Vergi ziyai kabahati VUK dördüncü kitabının “Genel Esaslar” başlıklı birinci kısmında düzenlenmekteyken, bu kabahate uygulanacak cezalar ise yine aynı kanunun “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmında yer alan “Vergi Ziyai” başlıklı birinci bölümünde düzenlenmektedir¹²⁰. Vergi ziyai kavramı VUK 341. maddesinde “*Vergi Ziyai, 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*” şeklinde tanımlanmaktadır. Kanun maddesinde yapılan bu tanıma göre vergi ziyai kabahati sadece vergi mükellefleri ve sorumluları tarafından işlenmektedir. Mükellef¹²¹ veya vergi sorumlusu¹²² olmayanlar vergi ziyai kabahatinin faili olarak sayılmamaktadır. Ancak istenilen şartların oluşması halinde vergi ziyai kabahati açısından vergi mükellefi veya sorumlusu dışında kalanların kabahate iştirak etmeleri durumunda, vergi ziyai kabahati işlenmiş sayılacak ve vergi ziyai cezası uygulanacaktır¹²³.

Vergi ziyai kabahatinin oluşabilmesi için vergi ziyasına sebebiyet verilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi ziyai, bir eylem ya da fiil değil, vergi mükellefleri ve sorumlularının eylemlerinin sonucudur¹²⁴. Bu nedenle, kanun koyucu vergi ziyai kabahatinin oluşumunu vergi ziyasına sebebiyet verilmesine bağlamıştır. Vergi ziyai kabahati kamu gelirlerinden olan vergi gelirlerinde azalmaya neden olabilecek, kanuna

¹²⁰ Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyai Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı 2010, 2012, s.477.

¹²¹ “mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişidir.” (VUK m.8).

¹²² “vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” (VUK m.8/2).

¹²³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.91.

¹²⁴ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları.**, s.104.

aykırı davranışların yasaklanmasını konu almasıyla beraber, bu kabahat kamunun uğramış olduğu vergi kaybını ifade etmektedir¹²⁵.

1.1.1. Vergi Ziyai Kabahatinin Unsurları

Bütün suç ve kabahat fiillerinin unsurları, o suç ve kabahatin gerçekleşmesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple bu başlık altında vergi ziyai kabahatinin kanuni unsur, maddi unsuru, manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsuru incelenecektir.

1.1.1.1. Kanuni Unsur

Kabahat fiilinin kanundaki tanımına uygunluğunu ifade etmekte olup, kanundaki tanıma uymayan kabahat fiili geçerliliğini yitirmekte ve faile cezalandırma işlemi uygulanamaz hale gelmektedir¹²⁶. Vergi ziyai kabahatinin kanuni unsuru, VUK 344. maddesinde kabahate ilişkin fiillere ve bu fiillere uygulanacak yaptırımların belirtilmesiyle gerçekleşmektedir.

1.1.1.2. Maddi Unsur

Hukuk düzeninin ihlal edilmesine sebebiyet veren fiil ya da eylem olarak tanımlanmaktadır¹²⁷. Diğer bir deyişle bu unsur, kanunda kabahat olarak tanımlanan tipe uygun haksız davranışın gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Maddi unsur hareket ve neticeden oluşmaktadır ve maddi unsurun gerçekleşmesi için de hareket ile netice arasında illiyet bağının olması gerekmektedir. Hareket en genel anlamıyla, dış dünyada belli bir amacı gerçekleştirmek uğruna meydana gelen insan davranışını ifade etmektedir. Vergi ziyai kabahatinde hareket, kanunun emrettiği şekilde “yapma” veya “yapmama” şeklinde ortaya çıkmaktadır¹²⁸. Vergi ziyai kabahati, kanunda sayılmış olan hallerin gerçekleştirilmesi sonucunda oluşan vergi ziyasına bağlanmaktadır. Vergi ziyai kabahati, genel olarak vergi ziyasına sebep olan her türlü eylem ya da fiili vergi ziyai kabahatinin hareket unsuru olarak kabul etmekte ve kabahate uygulanacak cezaları ise hareketin ağırlığına göre belirlenmektedir¹²⁹. Bu özelliği nedeniyle vergi ziyai kabahati genel

¹²⁵ Faruk Güçlü, Fevzi Engin, **TCK Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçu**, 1.bs. Ankara, Ürün Yayınları, 2019, s.12.

¹²⁶ Konuyla ilgili detaylı bilgiye ulaşmak için BİRİNCİ BÖLÜM 4.1. Kanuni (Tipiklik) Unsur başlığına bakınız.

¹²⁷ Taşdelen, **a.g.e.**, s.49.

¹²⁸ Bayraklı, **a.g.e.**, s.147.

¹²⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.92.

itibariyle “*serbest hareketli kabahat*” olarak ifade edilmektedir. Bu sebeple vergi ziyai kabahatinin oluşması VUK 341. maddesinde sayılı olan fiillerin harekete geçirilmesiyle oluşmaktadır. Vergi ziyai kabahatine yol açan fiiller, bunlara uygulanan cezaların ağırlığına göre ağır nitelikli, orta nitelikli ve hafif nitelikli fiiller olmak üzere üç kategoride sınıflandırılmaktadır.

Vergi ziyai kabahatinin neticesi vergi kaybının ortaya çıkmasıdır. Kanun koyucu, vergi ziyainın oluşması için vergi kaybının meydana gelmesini şart koşturmaktadır. Kabahat esas itibariyle netice kabahati olarak kabul edildiğinden ağırlığı ne olursa olsun gerçekleşen hareket vergi kaybı oluşturmuyorsa, vergi ziyai kabahatinden söz etmek imkânsızdır. Bu hususta netice, verginin eksik veya geç tahakkuku ve verginin haksız yere geri verilmesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai kapsamındadır (VUK md.341). Vergi ziyai kabahatinin diğer vergi kabahatlerine nazaran vergi kaybına sebebiyet verme hali daha yüksek olduğundan “*zarar kabahati*” olarak ifade edilmektedir.

1.1.1.3. Manevi Unsur

Kişinin kendi iradesiyle gerçekleştirmiş olduğu davranışlarının kusurlu olmasını gerektirmektedir. Kusur, kast ve taksir olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyai kabahati, kast ve taksir şeklinde işlenebileceği gibi vergi ziyainın ortaya çıkmasında genel olarak kastın varlığı aranmamakta olup, kabahatin taksir derecesinde yapılması yeterli olmaktadır¹³⁰.

1.1.2. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezası

VUK 344. maddesinde vergi ziyai cezasına yer verilmektedir. Bu maddede “*341 inci maddede yazılı olan hallerde vergi ziyaina sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyainın 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmadan*

¹³⁰ Demet Akdeniz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt, Sayı, 2005 s.95.

veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır” ifadesi kullanılarak vergi ziyai cezası açıklanmıştır. Vergi ziyai cezası, uğratılan kaybın ağırlığına göre farklılaşmaktadır. Ağır nitelikli olarak ifade edilen fiiller için ceza; kayba uğratılan verginin üç katı, hafif nitelikli olarak ifade edilen fiillerden, beyannamenin geç verilmesi durumunda kayba uğratılan verginin yarım katı kadar ve izaha davet neticesinde verilen beyannameler için kayba uğratılan verginin beşte biri kadar vergi ziyai cezası kesilmekte ve ağır ve hafif nitelikli fiiller dışında kalan orta nitelikli fiiller için ise ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar ceza kesilmektedir.¹³¹ Ağır, orta ve hafif nitelikli fiillerle yol açılan vergi ziyainın katları şeklinde ceza verilmesi şeklinde yapılan sınıflandırma bu gruplarda yer alan fiillerin farklılığına dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle, cezaları olan fiiller, cezası orta olan fiillerin nitelikli hali anlamına gelmemektedir. Bu açıdan belirtmek gerekir ki ağır nitelikli fiiller nitelikleri itibariyle özellikli bir gruptur. Vergi ziyai kabahatinin bu grupta yer alan fiillerle işlenmesi durumunda aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, orta ve hafif nitelikli fiillere kıyasla daha fazla ceza uygulanmaktadır. Bunun nedeni ağır nitelikli fiillerin arkasında hile bulunan ve suç niteliği taşıyan hareketler olmasıdır. Nitekim aynı fiiller VUK 359. maddede vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş olup, çalışmamızın buna ilişkin bölümünde detaylı olarak yer verilecektir. Aşağıda vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin örnekler verilmiştir.

Örnek: S limited Şirketinin 2021 yılı defter ve belgeleri hususunda yapılan vergi incelemesi sonucunda Katma Değer Vergisi (KDV) hariç 100.000 TL’lik bedeli olan satışa ilişkin faturayı düzenlememiştir. Bu durumda düzenlemeyen fatura sebebiyle hasılatın eksik bildirilmesi sonucunda Kurumlar Vergisi (KV) matrahı 700.000 TL olarak bildirilmiştir. Kurumlar Vergisi kapsamında vergi ziyai cezası şöyle hesaplanmaktadır.

¹³¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.138.

Tablo 1. Vergi Ziyai Kabahati Çözömlü Örnek

Tahakkuka Esas Vergi Tutarı (Beyan Edilen Matrah + Eksik Beyan Edilen Matrah)*%25 (700.000+100.000)*%25	200.000 TL
Tahakkuk Edilen Vergi Tutarı (Beyan Edilen Matrah*%25) =700.000*%25	175.000 TL
Eksik Tahakkuk Edilen Vergi Tutarı	25.000 TL
Vergi Ziyai Cezası¹³²	25.000 TL

Kaynak: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.141.

Aşağıdaki tabloda vergi ziyai kabahatini oluşturan fiiller ve bu fiillere uygulanacak olan ceza miktarlarına yer verilmiştir.

Tablo 2. Vergi Ziyai Kabahati Fiilleri ve Cezaları

VERGİ ZİYAI KABAHAATİ FİİLLERİ		UYGULANACAK CEZA
Ağır Nitelikli Fiiller¹³³	Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	Ziyaa Uğratılan Verginin ÜÇ KATI Kadardır.
	Gerçekte Olmayan (Mehvum) Kişiler Adına Hesap Açmak	
	Çift Defter Tutmak	
	Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek	
	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak	
	Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek	
	Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak	
	Anlaşmasız Matbaalarca Basılan Belgeleri Kullanmak	
	Ödeme Kaydedici Cihazlar Üzerinde Yapılan Gerçeğe Aykırı İşlemler	

¹³² Örnekte vergi ziyaya sebebiyet veren fiil orta nitelikli fiildir. Bu sebeple bu fiile bir kat ceza uygulanacaktır.

¹³³ Bu grupta yer alan fiiller, aynı zamanda suç özelliği taşımış olduğundan VUK 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş olup, hürriyeti bağlayıcı ceza ile ayrıca cezalandırılmaktadır. Çalışmanın temel konusunu bu husus oluşturduğundan, VUK 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili bölümde verilen cezalar da dikkate alınarak incelenecektir.

Hafif Nitelikli Fiiller	Beyannamelerin Süresi Geçtikten Sonra Kendiliğinden Verilmesi	Ziyaa Uğratılan Verginin YARIM KATI Kadardır.
	Beyannamenin İzaha Davet Kapsamında Verilmesi	Ziyaa Uğratılan Verginin BEŞTE BİRİ Kadardır.
Orta Nitelikli Fiiller	Vergi ziyayı kabahatinin ağır ve hafif nitelikli fiilleri dışında kalan fiiller, orta nitelikli fiiller olarak nitelendirilmektedir (hiç beyanname vermeme veya beyanname vermekle birlikte matrahın eksik bildirilmesi).	Ziyaa Uğratılan Verginin BİR KATI Kadardır.

1.2. Genel Usulsüzlük Kabahati

VUK 351. maddesinde usulsüzlük şu şekilde tanımlanmaktadır; “*usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” Vergi mükellef veya sorumluları yapma, yapmama, düzenleme, bildirme, defter tutma ve tasdik ettirme, beyanda bulunma gibi yükümlülükleri yerine getirmekle görevlidirler¹³⁴. Bu yükümlülüklerle uyulmaması durumunda, kanun koyucu tarafından sonucu yaptırım olan bir uygulama ile karşılaşılmaktadır. Kabahatin oluşumuna sebebiyet veren husus, vergi mükellef veya sorumluların vergi kanunlarında belirtilmiş olan şekil ve usul kurallarına uyulmamasıdır. Kanun koyucu usulsüzlük kabahatlerini, genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olarak ikili tasnifte değerlendirmektedir. Kanun koyucunun böyle bir ayırım yapmasının sebebi tamamen suni olup, herhangi bir maddi ölçüt veya kurallara dayanmamaktadır¹³⁵. Genel usulsüzlük kabahatinin oluşması için sonucun vergi ziyayı oluşturmaya bakılmaksızın, sadece hareketin yapılması yeterli görülmekle beraber, bu kabahat türü aynı zamanda vergi ziyayı oluşturmaya elverişli olduğundan “*tehlike kabahati*” olarak nitelendirilmektedir¹³⁶.

Genel usulsüzlük kabahatleri, VUK 352. maddesinde “*Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları*” başlığı altında düzenlenmekte ve “Birinci Derece Usulsüzlükler” ve “İkinci Derece Usulsüzlükler” olmak üzere ikili ayırım üzerinden incelenmektedir¹³⁷.

¹³⁴ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4.bs., Ankara, Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım, 2019, s.234.

¹³⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Usulsüzlük Kabahatinin İşlevselliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 11, Sayı 23, 2015, s.23.

¹³⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 11.bs. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s.265.

¹³⁷ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.236.

1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları

1.2.1.1. Kanuni Unsur

Genel usulsüzlük kabahati filleri VUK 352. maddesinde tek tek sayılmakta olup, bu kabahatler bağlı hareketli kabahat olarak nitelendirilmektedir. Maliye Bakanlığı'na genel usulsüzlük kabahatine uygulanacak cezalar hususunda değişiklik yapma yetkisi verilmesi, kanunilik ilkesinin bu kabahatler açısından yumuşak uygulandığı anlamına gelmektedir.

1.2.1.2. Maddi Unsur

Genel usulsüzlük kabahati kanunda belirtilmiş olan “*şekil ve esas*” hükümlerine aykırı davranılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu kabahat sonucunda ortaya çıkmış olan zarar, usul ve şekilden kaynaklı zarardır. Bu nedenle genel usulsüzlük kabahatinin oluşmasında hareket unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Bu kabahatin oluşması için hareket yeterli görülmekle beraber, vergi ziyayı oluşmamış olsa bile faile, kanuna aykırı hareketinden ötürü genel usulsüzlük cezası kesilmesi elzemdır. Genel usulsüzlük kabahatinde hareket ile netice iç içe girmiş şekilde gerçekleştiğinden, bu kabahatler “*neticesi harekete bitişik kabahat*” olarak ifade edilmektedir¹³⁸. Genel usulsüzlük kabahatinin hareket unsurunu VUK 352. maddesindeki fiiller oluşturmaktadır. Bu fiiller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Genel Usulsüzlük Kabahati Fiilleri

GENEL USULSÜZLÜK KABAHAATİ FİİLLERİ	
Birinci Derece Fiiller	Beyannamelerin Süresinde Verilmemesi
	Tutulma Zorunluluğu Getirilen Defterlerin Tutulmaması
	Kayıt ve Belgelerin Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması
	Çiftçilerin Ekim Sayım Beyanı Davetine Uymaması
	Defterlerde Kayıt Nizamına Uyulmaması
	İşe Başlamanın Bildirilmemesi
	Defter Tasdiklerinin Kanuni Süresinden Bir Ay Sonra Yaptırılması veya Hiç Yaptırılmaması

¹³⁸ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.101.

	Diğer Ücretlerin Vergilerinin Tarh Ettirilmemesi
	Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Birinci Ek Süreden Sonra Verilmesi
İkinci Derece Fiiller	Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Birinci Ek Sürede Verilmesi
	Ekim Sayım Beyanlarının Süresinde Verilmemesi veya Doğru Bir Şekilde Yapılmaması
	Kanun Gereği Yapılması Gereken Bildirimlerin Zamanında Yapılmaması
	Vergi Karnesinin İbraz Edilmemesi
	Defter Tasdiklerinin Kanuni Süre Geçtikten Bir Ay İçinde Yapılmış Olması
	Beyanname, Bildirim ve Belgelerin Kanunda Belirtilen Şekil ve İçeriğe Uymaması
	Hesap ve Muamelelerin Doğruluk ve Açıklığını Bozamayacak Şekilde Bazı Belgelerin İbraz Edilmemesi

Kaynak: VUK 352. maddesi basitleştirilerek tarafımızca oluşturulmuştur.

1.2.1.3. Manevi Unsur

Genel usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarında belirtilmiş olan şekil ve usul hükümlerinin ihlal edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır¹³⁹. KK’da kabahatin meydana gelebilmesi için en azından taksir derecesinde işlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla genel usulsüzlük kabahatinde kastın aranmadığı ancak gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi durumunu ifade eden taksir halinin varlığının bulunduğunu belirtmek gerekmektedir.

1.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası

Genel usulsüzlük kabahatine uygulanacak ceza, kanunda *maktu para cezası* cinsinden belirlenmiştir Bu kabahate uygulanacak olan cezalar, kabahatin birinci derece fiiller ve ikinci derece fiiller açısından, ağırlıklarına ve mükellef gruplarına göre ayrı ayrı sabit tutarlar üzerinden değerlendirilmektedir¹⁴⁰. İkinci derece usulsüzlükler, birinci

¹³⁹ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.100.

¹⁴⁰ VUK 352. maddesinde sayılı olan genel usulsüzlük kabahatleri, re’sen takdir sebebi olarak nitelendirilmesi durumunda kanunda yazılı olan cezanın iki katı tutarında ceza kesilmektedir. Re’sen takdir sebebi olarak sayılan haller kanun koyucu tarafından ağırlaştırıcı bir sebep olarak öngörüldüğünden bu şekilde bir cezalandırma yoluna gidilmektedir. Genel usulsüzlük kabahati olarak sayılan fiillerin aynı

derece usulsüzlüklere nazaran idari düzeni daha hafif ihlal etmekte ve sonuç olarak da daha hafif cezalandırma işlemi uygulanmaktadır¹⁴¹. Örneğin, (A) Limited Şirketi'nin tutmak zorunda olduğu envanter defterini tutmaması durumunda 2021 yılına ait uygulanacak olan ceza tutarı 240 TL'dir. Birinci ve ikinci derece genel usulsüzlük kabahatine ilişkin 2021 yılına ait cezalar aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 4. Genel Usulsüzlük Kabahati Cezaları

Birinci Derece Usulsüzlükler	2021 Yılı Uygulanacak Ceza Tutarları (TL)
Sermaye Şirketleri	240
Birinci Sınıf Tacirler ve Serbest Meslek Erbabı	140
İkinci Sınıf Tacirler	70
Beyanname Usulüyle GV'ye Tabi Olanlar	32
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	19
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	9
İkinci Derece Usulsüzlükler	2021 Yılı Uygulanacak Ceza Tutarları (TL)
Sermaye Şirketleri	130
Birinci Sınıf Tacirler ve Serbest Meslek Erbabı	70
İkinci Sınıf Tacirler	32
Beyanname Usulüyle GV'ye Tabi Olanlar	19
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	9
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	5

Kaynak: 522 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, "Çevrimiçi", <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vukteb522ek.pdf>, Erişim Tarihi 15/02/2021.

takvim yılı içerisinde birden fazla defa işlenmesi durumunda, fazladan işlenmiş olan her bir fiil için birinci fiile ait olan cezanın dörtte biri kesilmektedir (VUK m.337).

¹⁴¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.149.

1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati

VUK'ta usulsüzlükler genel ve özel usulsüzlük olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatlerine nazaran, kamu düzenini daha ağır ihlal eden bir kabahat türüdür. Böylece bu kabahate uygulanacak yaptırım da daha ağır olacaktır. Kanun tarafından yapılmış olan genel ve özel usulsüzlük ayrımının hangi ölçütlere göre yapıldığı kesinlik taşımamakla beraber özel usulsüzlük kabahatleri, genel usulsüzlük kabahatlerinde olduğu gibi kanunda belirtilmiş olan şekle ilişkin ödevlere aykırı hareket edilmesini ifade etmektedir. Bu itibarla özel usulsüzlük kabahatinde vergi ziyayı şartı aranmamakta olup ancak vergi ziyasına sebebiyet verme ihtimali taşıdığından bu kabahat türü, “*yakın tehlike kabahati*” olarak nitelendirilmektedir¹⁴². Özel usulsüzlük kabahatleri, VUK 353. maddesinde “*Özel Usulsüzlük ve Cezaları*” başlığı altında düzenlenmektedir.

1.3.1. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları

1.3.1.1. Kanunilik Unsuru

Özel usulsüzlük kabahati, kanunlarda sürekli yapılan değişiklikler sebebiyle karmaşık bir yapıya sahiptir. Sistematik bütünlükten uzak olan özel usulsüzlük kabahati, fiillerin sayıca fazlalığı, bu kabahatin değerlendirilmesinin ve nitelendirilmesinin yapılmasını zorlaştırmaktadır¹⁴³. Özel usulsüzlük kabahatleri kanunda tek tek sayılmakla beraber, bu kabahate ilişkin cezalara madde hükmünün hemen arkasında yer verilmektedir (VUK m.353, m.355, mükerrer m.355.).

1.3.1.2. Maddi Unsur

Özel usulsüzlük kabahati fiilleri VUK'un 353, 355 ve mük.355. maddelerinde düzenlenmiş bulunmakta ve bu maddeler kabahatin kanuni unsurunu oluşturmaktadır. Bu kabahat türünde hareket ile netice iç içe olduğundan “*neticesi harekete bitişik kabahat*” olarak nitelendirilmektedir. Özel usulsüzlük kabahatinin maddi unsuru VUK 353, 355 maddesi ve mükerrer 355. maddesindeki sayılı olan fiillerin gerçekleştirilmesiyle oluşmaktadır. Özel usulsüzlük kabahati genel itibariyle belge düzenine ilişkin gerçekleşen usulsüzlükleri, bildirilmesi gereken önemli bilgi ve belgelerin bildirilmemesi

¹⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.211.

¹⁴³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.172.

veya verilmemesi, ibraz edilmesi gereken defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi, muhasebe sistemine aykırılık teşkil edecek işlemlerin yapılması ve diğer aykırılık kapsamında değerlendirilen fiillerden oluşmaktadır.

1.3.1.3. Manevi Unsur

Manevi unsur, kabahat olarak nitelendirilen fiilin fail tarafından kusurlu olarak işlenmesini ifade etmektedir. Kusur, kast ve taksir şeklinde ikili tasnifte ele alınmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatinin oluşması için, kastın varlığı şart olmayıp failin taksir derecesinde hareket etmesi yeterli olmaktadır¹⁴⁴. Özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlük kabahatinde olduğu gibi failin gerekli dikkat ve özeni göstermemesi durumunda kabahatin gerçekleşmesiyle mümkün olmaktadır.

1.3.2. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Cezası

Özel usulsüzlük kabahati sayıca fazla olduğundan ve karmaşık yapıya haiz olduğundan bu kabahate uygulanacak cezalar da farklı tutarlarda olmaktadır. Aşağıda özel usulsüzlük kabahati fiilleri ve bu fiillere 2021 yılı içerisinde uygulanacak olan ceza tutarlarına yer verilmiştir.

Tablo 5. Özel Usulsüzlük Kabahati Fiilleri ve Uygulanacak Ceza Tutarları

ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAHATİ FİİLLERİ VE UYGULANACAK CEZA TUTARLARI (2021)	
Elektronik Belge Olarak Düzenlenmesi Gerekenler de dahil olmak üzere fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun verilmemesi, alınmaması ve alınıp verilmesiyle beraber farklı meblağlara yer verilmesi halinde 380 TL 'den aşağı olmamak kaydıyla belgede yazılı olan tutarın (Bir takvim yılı içerisinde toplam ceza 190.000 TL'yi geçmeyecektir)	%10
Elektronik Belge Olarak Düzenlenmesi Gerekenler de dahil olmak üzere Perakende satış vesikaları, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu taşıma listesi ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme yükümlülüğü getirilmiş olan belgelerin kullanılmaması, alınmaması, gerçeğe aykırı düzenlenmesi durumunda (Her bir belge nev'ine ilişkin kesilecek olan özel usulsüzlük cezası toplamı 19.000 TL'yi, bir takvim yılı içerisinde kesilecek toplam ceza 190.000 TL'yi geçmeyecektir.)	380 TL
Günü gününe tutulması gereken defterlerin işyerinde bulundurulmaması, kayıtların günü gününe yapılmaması ve istenildiğinde ibraz edilmemesi durumunda	380 TL

¹⁴⁴ Bahadır Doğusoy, **Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası**, 1.bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, s.57.

Tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin aykırı hareket edilmesi ile muhasebe standartlarına aykırı bilgisayar programı kullanılması veya üretilmesi durumunda	9.000 TL
Vergi kimlik numarası aramadan işlem yapan kurum ve kuruluşlara	450 TL
Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaaların basmış oldukları belgeleri süresinde bildirmemeleri, eksik veya hatalı bildirmeleri, Bildirimin süresi geçtikten 30 gün içinde yapılması veya hata ve eksikliklerin düzeltilmesi veya tamamlanması halinde kesilecek olan ceza;.....	1.400 TL 1/2
Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan işlemlere ilişkin bildirimlerin yerine getirilmemesi	1.900 TL
Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazda bulunmasına rağmen durmamış olan araç sahibi hakkında	1.400 TL
Tahsilat ve ödemelerin banka benzeri finans kurumları ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik ettirilme zorunluluğuna uyulmaması durumunda işleme konu olan bedelin	%5
Yeminli Mali Müşavir raporunun mükellef tarafından ibraz edilmemesi durumunda mükellef adına en az 50.000 TL en fazla 500.000 TL yararlanılması halinde kesilecek ceza tasdik raporunda ibrazı gereken tutarın;	%5
Bilgi vermeyenler, ibraz yükümlülüğüne uymayanlar hakkında kesilecek ceza; Birinci sınıf tacirler ile serbest meslek erbapları için İkinci sınıf tacirler, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için Yukarıda sayılı olanlar dışındakiler için	2.500 TL 1.300 TL 650 TL
Elektronik tebligat başvurusunda bulunmayanlar hakkında kesilecek ceza; Birinci sınıf tacirler ile serbest meslek erbapları için İkinci sınıf tacirler, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için ... Yukarıda sayılı olanlar dışındakiler için	1.500 TL 760 TL 390 TL
Elektronik beyanname verme yükümlülüğüne uymayanlar hakkında kesilecek ceza; Kanuni süreden sonraki ilk 30 gün içinde verilmesi halinde Kanuni süreden sonraki ikinci 30 gün içerisinde verilmesi halinde Yukarıdaki iki süreden sonra verilmesi halinde	1/10 1/5 1/1

Elektronik ortamda verilmesi gereken bildirimlerin verilmemesi ¹⁴⁵ halinde kesilecek ceza;	
Kanuni süreyi takip eden 3 gün içerisinde verilmesi halinde	1/10
Yukarıdaki süreden sonra verilmesi halinde	1/1
Düzeltilme amacıyla verilmiş olan bildirimlere ilişkin kesilecek olan ceza;	
Kanuni süreyi takip eden 10 gün içinde verilmesi halinde	Ceza Yok
10 günlük süreyi takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde	1/5
Yukarıdaki sürelerden sonra verilmesi halinde	1/1

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.268-269.

Örneğin, Birinci sınıf tacir (B), bir limited şirketinden 70.000 TL’lik mal satın almış ve mal bedelini karşılığında makbuz almak şartıyla elden ödemiştir. Böylece ödemenin banka ve benzeri finansal kuruluşlar aracılığı ile yapılmaması nedeniyle hem birinci sınıf tacir (B)’ye hem de limited şirketine kesilecek olan özel usulsüzlük cezası, 70.000 TL’nin %5’ini ifade eden 3.500 TL’dir. Böylece hesaplanmış olan ceza tutarı kanun maddesinde belirtilen ceza sınırının üzerinde olduğundan her iki tarafa da 3.500 TL’lik ceza kesilmektedir.

2. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin vergi matrahını azaltıcı biçimde vergi kanunlarında yer alan usul ve esaslara aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan vergi suçudur¹⁴⁶. Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahati fiilleri hareket bakımından birbirine benzerlik göstermektedir. Ancak nitelik bakımından aralarındaki en önemli fark; 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile birlikte kaçakçılık suçunun gerçekleşmesi için vergi kaybının aranması şartının kaldırılmış olması ve yapılan bu değişiklik sonucunda kaçakçılık suçu zarar suçu olmaktan çıkmış ve tehlike suçu kimliğine bürünmüştür. Bununla birlikte kaçakçılık suçunun cezası, VUK 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı

¹⁴⁵ 523 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’nde “*Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik belge olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyecektir*” şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Böylece mal alış veya satış tutarlarına ilişkin 5.000 TL’lik sınırın belirlenmesinde, kâğıt ortamında ve elektronik olarak düzenlenen belgelerin tamamı birlikte dikkate alınmakta olup, ancak parasal sınırın aşılması durumunda sadece kâğıt ortamında düzenlenmiş olan belgeler bildirim formuna dâhil edilmektedir. 25.01.2021 tarihli 31375 sayılı R.G. “Çevrimiçi”, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/01/20210125-11.htm> , Erişim Tarihi 23/02/2021.

¹⁴⁶ Şule Kocayılmaz, Tevfik Ercüment İstemi, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, **Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi (ABMYO)**, Sayı 39, 2015, s.49.

ceza (hapis cezası) şeklinde ifade edilmektedir. VUK 359. maddesindeki eylemlerle gerçekleştirilmiş olan kaçakçılık suçları, vergi kaybına neden olduğu durumunda kaçakçılık suçu cezası yanında faile vergi ziyai cezası da kesilmektedir. Ayrıca kaçakçılık suçu kanunda belirtilmiş olan ve o suçun işlenmesi için belli niteliğin arandığı kişilerin gerçekleştirmiş olduğu suç özelliği taşıdığından “*özgü suç*” olarak nitelendirilmektedir.

Ceza hukuku normunda genel kural olarak her bir hareket ayrı bir suç teşkil etmektedir. Ancak bir suçun bir kimse tarafından, değişik zamanlarda birden fazla defa işlenmesi sonucunda zincirleme suç hükmü uygulanmaktadır¹⁴⁷. VUK 359. maddesinde sayılı olan fiillerden, aynı bentte olanlarının bir takvim yılı içerisinde birden fazla defa işlenmesi durumunda zincirleme suç hükmü uygulanarak tek bir suçun varlığı kabul edilmektedir¹⁴⁸. Bu nedenle aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defa işlenen suçlar için zincirleme suç hükmü uygulanacakken, farklı takvim yılı içerisinde işlenmiş olan suçlar için zincirleme suç hükmü uygulanamayacaktır¹⁴⁹.

VUK 359. maddesinde kaçakçılık suçları dört grup halinde düzenlenmektedir. Bu suçlar VUK 359. maddesinin (a), (b), (c) ve (ç)¹⁵⁰ bentlerinde sayılı fiillerden oluşmaktadır. Bu fiillere ilişkin cezalara aynı madde bentlerinde yer verilmiştir.

2.1. Kaçakçılık Suçunun Unsurları

2.1.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur kaçakçılık suçu fiillerinin kanunda tanımlanmış olmasını ifade etmektedir. Burada tanımlanmış olan bir fiilin işlenmesi sonucunun kaçakçılık suçunun gerçekleşeceği anlamına gelmemektedir. Kanuni unsur, suç fiilinin kanunda yazılı olmasının yanında bu fiilin yine kanunda tanımlanmış olmasını ifade etmektedir. Bununla birlikte VUK 359. maddesinde kaçakçılık fiilleri tek tek sayılmış ve devamında da uygulanacak olan cezalara yer verilmiştir.

¹⁴⁷ Bir suçun zincirleme suç kapsamında değerlendirilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar; fail tarafından birden fazla fiilin işlenmesi, suç fiillerinin değişik zaman dilimlerinde işlenmesi, işlenen fiillerin aynı neviden olması ve aynı kişiye karşı işlenmiş olması ve failin suç işleme kararının var olması gerekmektedir.

¹⁴⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.440.

¹⁴⁹ Ersan Şen, “Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı”, “Çevrimiçi”, <http://www.sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami>, 2015, Erişim Tarihi 27/02/2021.

¹⁵⁰ 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30/04/2021 tarihli 31470 sayılı R.G.

2.1.2. Maddi Unsur

Kaçakçılık suçunun varlığından söz edebilmek için failin olumsuz bir davranışının varlığı, bu davranışın dış dünyada oluşturmuş olduğu değişikliğin meydana gelmesi ve davranışın varlığı ile dış dünyada meydana gelen değişiklik arasında neden sonuç (illiyet bağı) ilişkisinin olması gerekmektedir. Kaçakçılık suçu kanunda belirtilmiş olan fiillerden oluştuğu için bu suçlar, “*seçimlik hareketli suçlar*” kategorisine girmektedir¹⁵¹. Failin birden fazla seçimli hareketli suç işlemesi durumunda, faile tek bir suç dolayısıyla cezai yaptırım uygulanmaktadır¹⁵².

VUK 359. maddesinin (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde kaçakçılık suçu fiillerine tek tek yer verilmiş olup, bu bentlerde yazılı fiillerin herhangi birinin işlenmesi suçun gerçekleşmesi açısından yeterli görülmektedir. Bu hususta suçun oluşması için hareket unsuru önemli bir yer tutmaktadır. Hareket yoksa suçun oluşması da imkânsız demektir.

2.1.3. Manevi Unsur

Kaçakçılık suçunun oluşması için kastın varlığı şarttır. Failin kasıtlı davranışı olmadan suç meydana gelmemektedir. Kanunda kaçakçılık suçlarının taksirle işlenebileceği hususunda herhangi bir açıklama bulunmamakta olduğundan, bu suçun taksirle işlenmesi mümkün olmamaktadır.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturan Fiiller

2.2.1. On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

2.2.1.1. Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hesap ve muhasebe hilesi; kanun tarafından tutulma zorunluluğu getirilen defter veya kayıtların muhasebe kurallarına aykırı bir biçimde çarpıtılarak, verginin az ödenmesi veya hiç ödenmemesi amacıyla vergi matrahının tespitini zorlaştıran ve vergi dairesini yanıltmaya sebebiyet veren eylemler olarak tanımlamak mümkündür¹⁵³. Kanunda hesap ve muhasebe hilesi tek tek sayılmamaktadır. Bu nedenle suçun oluşum şekli birden fazla harekete dayanmaktadır. Satış işleminin bağış gibi gösterilmesi, gelir

¹⁵¹ Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1bs., İstanbul, Beta Basım Yayın, 2016, s.50.

¹⁵² Tahir Erdem, “Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 28, Sayı 205, 2005, s.104.

¹⁵³ Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 3.bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2020, s.

kayıtlarının düşük buna karşın gider kayıtlarının büyük gösterilmesi, giderlerin hem maliyet hem de gider hesabında izlenmesi bu fiile örnek olarak gösterilebilmektedir¹⁵⁴.

Hesap ve muhasebe hileleri belli bir amacın gerçekleştirilmesiyle meydana gelmektedir. Bu amaçlar; ortakların birbirlerini yanıltma gayesi, yolsuzlukların gizlenmesi, zimmetlerin gizlenmesi ve vergi kaçırma isteğinin oluşmasıdır¹⁵⁵. Hesap ve muhasebe hilesi yaparak kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmesi durumunda faile on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Ancak işlenen suç neticesinde vergi kaybı meydana gelmiş ise vergi ziyai cezasının da kesilmesine şüphe yoktur.

2.2.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçekte olmayan kimseler adına hesap açılması fiili, gerçekte olmayan veya gerçekte olup da işleme konu olan şeyle ilgisi ve bilgisi olmayan üçüncü şahıslar adına hesap açılarak, bu şahıslar üzerinden borç ve alacak ilişkisinin kurulmasını ifade etmektedir¹⁵⁶. Bu fiilde bahsi geçen gerçek olmayan ifadesi, ya adına hesap açılmış olan üçüncü şahsın gerçekte olmaması ya da adına hesap açılmış olan şahsın gerçekte var olup, yapılan işlemle ilgisi olmaması şeklinde iki durumu ifade etmektedir. Gerçekte olmayan ölmüş veya hayali olan bir kimse adına hesap açılarak bu hesap adına borç ve alacak ilişkisi tesis edilmesi bu fiile örnek olarak gösterilebilmektedir.

2.2.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Tutmak)

VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defter ve belgelere yapılması gereken işlemlerin ve kayıtların, başka bir defter veya kayıt ortamına kaydedilmesi neticesinde matrahın azaltılması şeklinde ortaya çıkan kaçakçılık suçu türüdür. Bu eylem çift defter tutmak eylemi olarak ifade edilmektedir. Çift defter tutmaktan kasıt, vergi mükellef veya sorumlularının tutmak zorunda oldukları defterlerin yanı sıra, kayıt dışı işlemlerinin gizlenmesi maksadıyla gerçek olan kayıt ve hesapların tutulduğu defterler anlaşılmaktadır. Çift defter tutma eyleminin diğer kaçakçılık suçu fiillerinden tek farkı,

¹⁵⁴ Hasan Aykın, “Hesap ve Muhasebe Hilesi Nedir? Ne Değildir? Değerlendirmeler”, **Vergi Dosyası**, 2018, “Çevrimiçi”, <https://vergidosyasi.com/2018/01/17/hesap-ve-muhasebe-hilesi-nedir-ne-degildir-degerlendirmeler/>, Erişim Tarihi 01/03/2021.

¹⁵⁵ Serap Açık, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 3, 2012, s.355.

¹⁵⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.98.

neticenin gerçekleşmesinin şart olmasıdır. Bu fiilde netice, vergi matrahının azaltılması sonucu ortaya çıkan vergi ziyadır¹⁵⁷. Zira başka defter ve belgelere yapılan kayıt işleminin vergi ziyasına sebebiyet vermemesi kaçakçılık suçunun gerçekleşmesini engellemektedir.

2.2.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

Tahrifat, orijinalliğini korumakta olan belge ve kayıtların içeriği ile oynanarak, o belge ve kayıtların aslının bozulması, değiştirilmesi ve gerçeğinden uzaklaştırarak başka bir hale getirilmesini ifade etmektedir. Tahrifat fiilinin gerçekleşmesi için vergi kanunları tarafından tutulma, düzenlenme ve ibraz yükümlülüğü getirilen defter, kayıt ve belgelerin varlığı esastır. Tahrifat suçu belgenin aslında olabileceği gibi suretinde de gerçekleşmekte olup, her iki durum da tahrifat eylemi gerçekleşmektedir¹⁵⁸.

Tahrifata konu defter, kayıt ve belgelerin failin kendisinin veya bir başkasının kullanmasının bir önemi olmayıp tahrifatın gerçekleşmesi yeterli görülmektedir¹⁵⁹. Tahrif edilmek istenen belge, gerçekte var olan bir belge olmakla beraber, belgenin içeriğinde yer alan bilgilerin karalanması, çizilmesi, rakamlar üzerinde oynama yapılması nedeniyle bu belge gerçeğe aykırı bir hale getirilmektedir¹⁶⁰.

Defter, kayıt ve belgeler vergi matrahının tespiti, doğruluğu ve vergi alacağının güvence altına alınması için vergi incelemesinin sağlıklı yapılması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu defter, kayıt ve belgelerin gerektiğinde ibrazı istenmesi durumunda, ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmaktadır.

Defter, kayıt ve belgelerin ibrazı belli bir süre içerisinde yapılmaktadır. Bu süre VUK 14. maddesinin ikinci fıkrasında belirtildiği gibi on beş günden az olmamaktadır. Mükellefler defter, kayıt ve belgelerin kaybolduğu ve yandığını ileri sürerek ibraz etmemesi durumunda, mükellefin kendi iradesi dışında elden çıktığının ispatlaması gerekmektedir. Bu durumda defter, kayıt ve belgelerin elden çıkmasına neden olan olayın

¹⁵⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.448.

¹⁵⁸ Yiğit, **a.g.e.**, s.128.

¹⁵⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3-4, 2001, s.303.

¹⁶⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.101.

meydana geldiği tarihi takip eden on beş gün içinde ticaret mahkemesine başvurularak, zayi belgesinin alınması gerekmektedir¹⁶¹.

Bununla birlikte defter, kayıt ve belgelerin gizlenme hususunun “susma hakkı” çerçevesinde değerlendirilmesinin üzerinde durulması gerekmektedir. Susma hakkı, “suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermemesi ve sesiz kalmasının aleyhine delil oluşturmaması nedeniyle kişinin kendisinin suçlandırılmasına katkıda bulunmaya zorlanılmaması kapsamında, kendi mahkûmiyetine yardımcı olmaya mecbur bırakılmamasına güvence getirir” şeklinde tanımlanmıştır¹⁶². Anayasanın 38. maddesinin dördüncü fıkrasında “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılmaz” hükmü susma hakkını tamamlayıcı unsur olarak nitelendirilmektedir. Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrasında ise susma hakkını destekler biçimde “hiç kimse kendisini ve yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolla delil göstermeye zorlanamaz” hükmüne yer verilmektedir.

Bununla birlikte defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinin susma hakkına izin verecek şekilde kabul edilmesi, defter tutma, belge düzenleme, alma, saklama, ibraz etme gibi ödevlerin mükellefin keyfiyetine bırakılması ve vergi sistemine olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır¹⁶³. Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi veya ibraz edilip aleyhe delil oluşturmaması durumunda iki ayrı kaçakçılık suçu meydana gelecektir. Örneğin, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda faile on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilirken, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilip sahte belge kullanıldığı tespit edilmesi durumunda ise mükellefe üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilmektedir. Böylece mükellef, sahte belge kullandığından ve bu sahte belge kullanmanın defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi sırasında ortaya çıkacağını bildiğinden dolayı, defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi, kendi lehine bir sonuç doğuracağından tercih edilebilir nitelikte bir karardır. Bunun sonucunda defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda verilecek olan hürriyeti bağlayıcı ceza ve bu

¹⁶¹ Serkan Açar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun Kanunilik Unsuru”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 12, Sayı 134, 2016, s.535.

¹⁶² Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XV, Sayı 3, 2011, s.380-381.

¹⁶³ Yavaşlar, “İdari Nitelikli...”, s.99.

cezası infazı zorlama sonucu doğurduğundan Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasına aykırı ve susma hakkının ihlali niteliğindedir¹⁶⁴.

Bununla birlikte defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinin susma hakkı karşısındaki durumuna ilişkin karmaşıklığın giderilmesi için ibraz edilmeme eyleminin suç niteliğinden arındırılıp, özel usulsüzlük kabahati niteliği kazandırılarak, idari yaptırımlarla sonuçlandırılması hem ortaya çıkan karışıklığı giderecek hem de susma hakkı konusunda ortaya çıkabilecek aykırılıkları da engelleyecektir¹⁶⁵.

2.2.1.5. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı belge Düzenlemek veya Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçekte varlığı sabit olan bir işlem üzerinde içerik ve miktar bakımından yapılan değişiklikler sonucu işlemin gerçeğe aykırı olarak yansıtılmasını ifade etmektedir¹⁶⁶. Bununla birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi aynı ise tek bir suç, düzenleyen veya kullanan kişi farklı ise ayrı ayrı suç teşkil etmektedir.

Yanıltıcılık belgenin aslında yapılabileceği gibi suretinde de söz konusu olmakla beraber, bu husus suçun oluşumunu engellememektedir¹⁶⁷. Aynı belge üzerinde hem yanıltıcılık hem de sahtecilik bir arada olabilmektedir. Bu durumda kaçakçılık suçunun cezası iki fiil açısından dikkate alınacaktır.

2.2.2. Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

2.2.2.1. Defter, Defter Sayfaları İle Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi

Yok etme eyleminin gerçekleşmesi ve suç teşkil etmesi için eyleme konu olan defter, kayıt ve belgelerin VUK tarafından tutulma ve düzenleme zorunluluğunun getirilmiş olması gerekmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi eylemi icrai hareketle yapılmaktadır. Defter, kayıt ve belgeler yakılarak, yırtma şeklinde çok küçük parçalara ayrılarak, imha edilerek, parçalanıp çöpe atılarak yok edilmektedir.

¹⁶⁴ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2014, s.37.

¹⁶⁵ Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki...”, s.39.

¹⁶⁶ Biyan, **a.g.e.**, s.272.

¹⁶⁷ “Saniğin gerçek satışla ilgili müşterilerine verdiği suça konu faturaların alt ve üst nüshalarının miktar ve bedel olarak farklı düzenlendiği oluşa uygun olarak kabul edildiğinden, bu şekilde düzenlenen faturaların muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler sayılması gerektiği” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.04.2001, E:2001/2209; K:2001/2975, Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.365.

Defter, kayıt ve belgelerin sayfalarını yok ederek, yerine başka sayfa koymak veya hiç sayfa koymama durumu da gerçekleşebilmektedir. Burada defterin tamamı değil, kısmen sayfaların yok edilmesi söz konusudur. Bunun sonucunda kaçakçılık suçu yok edilen kısım için geçerli olmaktadır¹⁶⁸.

2.2.2.2. Belgelerin Asıl ve Suretlerinin Sahte Düzenlenmesi ya da Kullanılması

VUK 359. maddesinde sahte belge, “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Gerçekte mal ve hizmet alım satımı olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeler doktrinde “naylon fatura” olarak nitelendirilmektedir¹⁶⁹. Taraflar arasında gerçekte bir borç ilişkisi olmamasına rağmen bu ilişki varmış gibi hareket edilmesi ve geçekte olmayan hayali ve düzmece belgeler düzenlenmektedir.

Bununla birlikte belge olmadan alınan bir mala ilişkin olarak, malı satandan başka bir kimse tarafından düzenlenmiş olan belgenin alınması, sahte belge kullanma fiilinin gerçekleşmesine neden olmaktadır¹⁷⁰. Sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinde belgeyi düzenleyen aynı zamanda bu belgeyi kullanması durumunda tek bir suç oluşmaktadır. Ancak sahte belgeyi düzenleyen kişi başka, kullanan bir başka kişi ise bu durumda iki ayrı suç meydana gelmektedir¹⁷¹.

2.2.2.3. Ödeme Kaydedici Cihazlar Üzerinde Yapılan Kanuna Aykırı Müdahaleler

VUK 359/ç maddesi 7318 Sayılı Kanun ile VUK’da yerini almıştır. Bu maddede ödeme kaydedici cihazların mührünün kaldırılması, donanımının ve yazılımının herhangi bir sebeple değiştirilmesi, bu cihazlara kayıt dışı ekonominin önlenmesi amacıyla cihazın hafıza mekanizmasına yerleştirilmiş olan elektronik denetim ve kontrol sistemlerine

¹⁶⁸ Şenyüz, a.e., s.457.

¹⁶⁹ A.e., s.457.

¹⁷⁰ “Belgesiz yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturayı düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği, samimiyetle belgesiz olarak yaptığı satın almayı, T... Gıda San. Tic. Ltd. Şti. 'den aldığı faturayla belgelendirdiği vergi inceleme raporu içeriğinden anlaşılmasına göre suça konu faturanın sahte olduğu...” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.01.2001, E:2000/5899, K:2001/409, “ Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2001-409/11-Ceza-Dairesi-2000-5899-E,-2001-409-K,-22012001-T_xxvid286241_xxmid286241_search#286241 , Erişim Tarihi 03/03/2021.

¹⁷¹ “Sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.12.2016, E:2016/11471, K:2016/8186, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-8186/11-Ceza-Dairesi-2016-11471-E,-2016-8186-K,-07-12-2016-T_xxvid9553375_xxmid9553375_search#9553375 , Erişim Tarihi 03/03/2021.

müdahale edilerek Maliye Bakanlığı'na iletilmesi zorunlu olan belge, bilgi ve kayıtların gönderilmesini engelleyen her türlü hareket vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (VUK m.359/ç).

2.2.3. İki Yıldan Beş Yıla Kadar Ceza Gerektiren Kaçakçılık Suçu Fiilleri

Bu başlık altında ele alınacak olan kaçakçılık suçu tipi, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya basılan belgelerin kullanılması fiillerinden oluşmaktadır. Suç fiili Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belgelerin basılması ya da herhangi bir sebeple anlaşmasının sona ermesi veya feshedilmesi durumunda, bu olayların gerçekleşmesinden itibaren belgelerin basılması sonucu oluşmaktadır¹⁷². Suç faili, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basan gerçek ve tüzel kişilerdir. Ayrıca belgenin anlaşmasız matbaalarca basılmış olması suç oluşturabileceği gibi bu belgelerin gerçek halinin fotokopi, tarayıcı, bilgisayar gibi herhangi bir yolla çoğaltılması da suç kapsamındadır¹⁷³.

Kaçakçılık suçu kapsamında anlaşmasız matbaalarca belge basılması ve bu belgelerin kullanılması iki ayrı suç teşkil etmektedir. Anlaşmasız matbaalarca basılan belgeyi bilerek kullanan bir kimse kaçakçılık suçu işlemiş sayılmaktadır.

2.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip ve Yargılanma Usulü

Kaçakçılık suçunun ceza mahkemesinde açılacak davaya konu olması için, bu suçlar hakkında mütalaanın alınması şartı zorunludur¹⁷⁴. Mütalaa, bazı suçlar için yapılması gereken kovuşturma aşamasına geçiş için, işlenen suç sebebiyle hak ve menfaati ihlal edilmiş olan kurum tarafından suç hakkında vermiş olduğu yazılı bir metindir¹⁷⁵. Mütalaa şartı sadece VUK 359. maddesi ile 360. maddesinde ifade edilmiş olan suçlar için geçerli olup, vergi mahremiyetinin ihlal suçu ile mükellefin özel işlerinin yapma suçunda böyle bir şart bulunmamaktadır¹⁷⁶. Mütalaa olmadan kovuşturma

¹⁷² Yiğit, **a.g.e.**, s.154.

¹⁷³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.459.

¹⁷⁴ Mümin Güngör, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Cilt 11, Sayı 44, 2020, s.276.

¹⁷⁵ Fulya Angun, Selçuk Tekin, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaanın Yeri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 44, Sayı 389, 2021, s.35.

¹⁷⁶ Doğan Şenyüz, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş", **İzmir Barosu Dergisi**, Cilt 81, Sayı 2, 2016, s.19.

aşamasına geçilememektedir¹⁷⁷. Ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonu’ndan alınacak olan mütalaanın yazılı olması gerekmektedir. Bununla birlikte davaya konu olan suç ile mütalaada yer alan suçun birbirinin aynısı olmak zorundadır. Aksi takdirde davaya devam edilememektedir. Örneğin, dava konusu suçun sahte fatura düzenlemek olmasına rağmen mütalaa olmaması nedeniyle sahte fatura kullanmak suçundan davanın devam ettirilmesi kanuna aykırılık teşkil etmektedir¹⁷⁸

Ayrıca yine kaçakçılık suçunun dava konusu olabilmesi için Cumhuriyet Başsavcısı tarafından Maliye Bakanlığı’na inceleme yapılmasına dair talepte bulunmaktadır. Yapılan incelemeler sonucu vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair kesin delillerin bulunması halinde suç duyurusunda bulunmaktadır. Suç duyurusunda bulunacak olanlar; vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcısının suç fiilini herhangi bir sebeple öğrenmesi halinde ilgili mercilere başvurması durumunda mevcut olmaktadır (VUK m.367). İnceleme VUK 359. maddesinde sayılı olan kaçakçılık suçunun genelini kapsamaktadır. Ancak yakın tarihte yürürlüğe girmiş olan VUK 359/ç maddesinde ifade edilen fiil için inceleme konusunda farklılık mevcut olmaktadır. Bu maddedeki fiillerin vergi incelemesi yapılması esnasında tespit edilmesi halinde inceleme tamamlanmadan veya suç fiilinin herhangi bir sebeple öğrenilmesi durumunda inceleme yapılmaksızın suç duyurusunda bulunulmasına dair hüküm mevcuttur. Bu durum VUK 359/ç maddesinde sayılan suç fiilinin işlendiğinden haberdar olmayan ve gerçeğe aykırı olarak üzerinde işlem yapılmış olan ödeme kaydedici cihazdan alınan belgeyi kullanan birçok kimsenin, bu suçtan yargılanmasına yol açacaktır¹⁷⁹.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezalar, ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda verilmektedir. Yargılama süreci yetkililer tarafından, suç fiilinin

¹⁷⁷ “Defter ve belge gizleme suçundan sanıklar hakkında 213 Sayılı VUK’un 367. maddesi gereğince verilmiş bir mütalaa bulunması nedeniyle davanın CMK’nın 223/8. maddesine göre düşürülmesinin gerekçeleri gösterilerek mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan katılan vekilin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün istem gibi onanmasına” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14/03/2017, E:2017/164; K:2017/1904, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2017-1904/11-Ceza-Dairesi-2017-1164-E,-2017-1904-K,-15-03-2017-T_xxvid10122181_xxmid10122181_search#10122181 , Erişim Tarihi 05/03/2021.

¹⁷⁸ Taştan, **a.g.e.**, s.194.

¹⁷⁹ Bumin Doğrusöz, “359’da Ne Bekliyorduk Ne Geliyor?”, **Dünya**, “Çevrimiçi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/359da-ne-bekliyorduk-ne-geliyor/618700>, 22.04.2021, Erişim Tarihi 24/06/2021.

öğrenilmesinden iddianamenin düzenlenmesine kadar geçen soruşturma ve iddianamenin yetkili mahkeme tarafından kabulünden hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreden oluşmaktadır¹⁸⁰. Kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak dava açma yetkisi Cumhuriyet savcısına aittir. Cumhuriyet savcısı davayı kamu adına açmakta olduğundan, bu dava kamu davası olarak nitelendirilmektedir.

Bununla birlikte ceza mahkemesi kararı ile vergi mahkemesinin kararının birbirine etkisinden bahsetmek yerinde olacaktır. Ceza mahkemesi hâkimi karar verirken, vergi mahkemesi kararına bağlı olmadan vergi inceleme raporu kapsamında değerlendirme yaparak sonuca varmaktadır¹⁸¹. Böylece vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlar ceza mahkemesini bağlamamaktadır¹⁸². Vergi mahkemesi kararları her ne kadar ceza mahkemesi kararlarını bağlamayacak olsa da nitekim ihtisas mahkemesi niteliğine haiz olan vergi mahkemesinin vergi kaçakçılığı ile ilgili değerlendirmeleri ve vergi ziyai konusunda vermiş olduğu kararlar dikkate alınmalıdır¹⁸³. İki mahkeme arasındaki karar kargaşasının çözülmesi, bu mahkemelerin bilgi ve uzmanlığına dayandırılması gerekmektedir. Bu nedenle düzenlenmiş veya kullanılmış olan bir belgenin sahte olup olmadığı konusunda karar vermesi gereken ve bu konuda bilgi ve uzmanlığı olan yargı organı ceza mahkemesi olup, vergi mahkemesi bu kararı dikkate almalıdır, aynı şekilde işlenmiş olan bir fiil sonucu matrah azalmasının tespiti ve bu yönde karar verme yetkisi vergi mahkemesinde olup, ceza mahkemeleri vergi mahkemelerinin kararlarını dikkate almalıdır¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.391.

¹⁸¹ Yiğit, **a.g.e.**, s.181.

¹⁸² “Müşnet suçun 213 Sayılı Kanunun 253. maddesine göre ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza edilmesi gereken defter ve belgelerin usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen, aynı kanunun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebepler veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanılmadan yetkililere ibraz edilmemesiyle oluştuğu ve kararda sözü edilen vergi mahkemesi kararlarının dava konusu fiille ilgisi bulunmadığı dikkate alınarak tebliğ edilen belgenin aslı ya da onaylı örneği dosyaya getirilip, C.G.K’nın 17.12.1990 gün ve 312-340 sayılı kararında belirlenen ilkelere göre sanıkların cezai sorumlulukları da değerlendirilmek suretiyle bir sonuca varılması gerekirken vergi mahkemesinin kararları esas alınarak beraat kararı verilmesi kanuna aykırı” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 12.03.1998, E:2001/1706, K:2001/1681. Yiğit, **a.g.e.**, s.181.

¹⁸³ Yiğit, **a.g.e.**, s.182.

¹⁸⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.399.

2.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

Kaçakçılık suçlarına ilişkin verilecek cezalar VUK 359. maddesinde sayılı olan fiillerin hemen arkasından ifade edilmektedir. Madde hükmünde belirtilmiş olan cezalar, hapis cezalarından ibarettir. Böylece kaçakçılık suçu fiillerinden herhangi birini işlemiş olan fail hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası) kesilmektedir. Kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalara aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 6. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezaları

KAÇAKÇILIK SUÇU FİİLLER	UYGULANACAK CEZA
<i>Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler (VUK m.359/a-1),</i> <i>Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (VUK m.359/a-2).</i>	On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası
<i>Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (VUK m.359/b).</i>	Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası
<i>Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar (VUK m.359/c).</i>	İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası
<i>Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım ve 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 ve bilişim yoluyla müdahale edilerek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge ve 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 elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya</i>	Üç Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası

<i>ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler (VUK m.359/ç).</i>	
--	--

Kaynak: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.443.

3. Vergi Kabahati ve Suçlarında Özel Görünüş Şekilleri

Bu başlık altında vergi suç ve kabahatlerinin özel görünüş biçimleri olan; birleşme, iştirak ve teşebbüs halleri üzerinde durulacaktır. Bu haller suçun ve kabahatin oluşmasında failin lehine ve aleyhine sonuçlar doğurması bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle hem vergi kaçakçılık suçları hem de vergi kabahatleri açısından özel görünüş şekilleri ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.1. Birleşme (İçtima)

Vergi Ceza Hukuku bağlamında suç veya kabahat sayılan fiiller sebebiyle gerçekleştirilmiş olan her bir netice birbirinden bağımsız ayrı bir suç veya kabahat teşkil etmektedir. Böylece her bir netice sonucu meydana gelmiş olan suç veya kabahat yine birbirinden bağımsız ayrı bir ceza gerektirmektedir. Buna rağmen bazı durumlarda hareketin çokluğu neticenin de birden fazla olmasını gerektirmemektedir. Diğer bir deyişle birden fazla hareket ile tek bir suç veya kabahat oluşabileceği gibi yine tek bir hareket ile birden fazla netice oluşabilmektedir¹⁸⁵. Böylece aynı hareket sonucunda birden fazla suç veya kabahatin varlığı halinde, hangi suç veya kabahatin cezalandırılacağı hususunda birleşme (içtima) kuralları geçerli olacaktır¹⁸⁶.

Suç veya kabahatlerde birleşme kuralının uygulanmasındaki esas amaç, tek bir hareket ile kanunları ihlal edecek şekilde ortaya çıkmış olan suç ve ya kabahatlerin birleşme kuralları çerçevesinde tek bir suç veya kabahat halinde birleştirilerek kaynaştırılmalarının sağlanmasıdır. Suç veya kabahatlerin birleştirilmesiyle birlikte birden fazla meydana gelmiş olan suç veya kabahatler tek bir failde toplanmaktadır.

Suçların birleşmesi hususunda hukuk düzeni, birden çok hareketle işlenmiş olan suçları tek bir hareketmiş gibi kabul etmekte ve bazı suç tiplerinin oluşması için kanun

¹⁸⁵ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.124.

¹⁸⁶ Mustafa Erkan Üyümez, **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme**, 1.bs., Eskişehir, Nisan Kitabevi, 2016, s.52.

koyucu, ya birden fazla hareketin varlığını aramakta ya da birden fazla hareket meydana gelmiş olsa bile bunları tek bir hareket olarak ele almaktadır¹⁸⁷. Dolayısıyla fiilin tekliği, hareket esas alınmak suretiyle belirlenmektedir. O halde suçların birleşmesi hususunda fiil tekliği bakımından anlaşılması gereken hareketin tekliği olmaktadır. Seçimli hareketli suç veya kabahatlerde hareketin tekliği hususunda birden çok hareketin meydana gelmesine rağmen, tek tip hareketin gerçekleştiği kabul edilmektedir¹⁸⁸.

Vergi kabahatlerinde birleşme, VUK 335, 336 ve 340. maddesinde düzenlenmektedir¹⁸⁹. Bu sebeple vergi kabahatlerinde birleşme bütün fiiller için geçerli olmayıp, bazı fiilleri kapsamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından birleşme ise TCK'nın fikri içtima hükümlerine göre çözümlenmektedir.

Fikri içtima kavramı esas itibariyle şekli, görünüşte ve düşünsel içtima gibi farklı isimlerle de ifade edilmektedir¹⁹⁰. Failin işlemiş olduğu tek bir fiil sebebiyle birden fazla farklı suçun meydana gelmesi durumunda, işlenen suçlarda cezası en ağır olanının uygulanması fikri içtima olarak ifade edilmektedir (TCK m.44). Fikri içtimada failin tek bir fiili ile kanunun farklı hükümlerinin ihlal edilmesine neden olunmaktadır¹⁹¹. Bu nedenle faile en ağır cezayı gerektiren suçun cezası verilmektedir.

Fikri içtimanın geçerli olabilmesi için birtakım unsurların var olması gerektirmektedir. Bu unsurlar; tek bir eylemin gerçekleşmiş olması, birden fazla farklı suçun meydana gelmiş olması olarak ifade edilmektedir. Sayılan unsurlardan birinin gerçekleşmemiş olması durumunda fikri içtima hükümleri uygulanamamaktadır. Madde hükmünde belirtilmiş olan birden fazla farklı suçun meydana gelmesi durumu farklı neviden fikri içtima olarak ifade edilmektedir. Farklı neviden fikri içtimada, en ağır cezayı gerektiren suçun cezası uygulanmaktadır. Dolayısıyla bir tek fiil ile birden fazla defa aynı kanun hükmünün ihlal edilmesi aynı neviden fikri içtima olarak ifade edilmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus aynı neviden fikri içtimada

¹⁸⁷ Üyümez, **a.g.e.**, s.75.

¹⁸⁸ Üyümez a.y.

¹⁸⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.246.

¹⁹⁰ Mustafa Özen, "Ceza Hukukunda Fikri İçtima", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 73, 2007, s.134.

¹⁹¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Usul Kanuna Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İçtima)" **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 1, 1988, s.440.

zincirleme suç hükmü uygulanarak faile verilecek olan cezada bir miktar artırım yapılmaktadır¹⁹².

Bununla birlikte fikri içtima zincirleme suç olgusundan farklıdır. Zincirleme suçta, birden fazla fiil ile kanunun aynı maddesi ihlal edilirken, fikri içtimada tek bir hareket ile kanunun farklı maddeleri ihlal edilmektedir. Bu nedenle iki suçta da önemli olan tek suç kabul edilme hali; zincirleme suçta aynı suçun işlenmesi, fikri içtimada ise tek bir harekette bulunulmaktır. Fikri içtimaa konu olan suç tipleri icrai olarak işlenebileceği gibi ihmali olarak da işlenebilmektedir. İşlenmiş olan suçun teşebbüs aşamasında kalmış olması fikri içtimanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir¹⁹³.

Failin tek bir hareketi ile farklı suçların işlenmesi halinde faile en ağır cezayı gerektiren tek bir suçtan dolayı ceza verilmesi non bis in idem ilkesinin gereğidir¹⁹⁴. Bu ilkeye ilerleyen bölümde ayrı bir başlıkta yer verileceğinden bu kısımda sadece fikri içtima ile arasındaki ilişkiye yer verilmiştir.

3.1.1. Vergi Kabahatlerinde Birleşme

Kabahatlerde birleşme hem KK hem de VUK'da düzenlenmektedir. KK 15. maddesinde *“Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasında başka idari yaptırımlar da öngörülmüşse, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmadığı hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır”* şeklinde ifadelerle yer verilmiştir. Bununla birlikte KK'da belirtilmiş olan bu hükmün özel bir kanun olan VUK hükümlerini dikkate alınmaksızın uygulanması olanaksızdır. Ancak KK'da belirtilmiş

¹⁹² Özen, “Ceza Hukukunda Fikri...”, s.140.

¹⁹³ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.483.

¹⁹⁴ Murat Volkan Dülger, “Suçların Birleşmesine İlişkin Tanımlar, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Leges Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2014, s.13.

olan hükümlerin VUK'taki hükümlere aykırı olmamak kaydıyla geçerliliği korunmaktadır.

Kabahatler açısından failin işlemiş olduğu her bir kabahat ayrı bir şekilde değerlendirilmekte ve ayrı cezaya hükmedilmektedir. Failin gerçekleştirmiş olduğu her bir fiil ayrı bir netice doğurarak, yine işlemiş olduğu kabahat kadar hukuki menfaat zedelenmiş olacak ve cezalandırma usulü de buna göre yapılacaktır. Ancak failin tek bir hareketi ile birden fazla kabahatin doğması durumunda kanun koyucu bir çözüm aracı olarak, bazı kabahatlerin kaynaştırılarak birleştirilmesini kabul görmüştür¹⁹⁵. Birden fazla olarak gerçekleşmiş olan kabahatler birleşme sayesinde tek bir kabahat olarak değerlendirilmekte ve tek bir cezaya hükmedilmektedir.

VUK 335, 336 ve 340. maddelerinde vergi kabahatlerine ilişkin birleşme hükümlerine yer verilmektedir. VUK 335. maddesinde *“Vergi ziyai cezasında cezayı iltizam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her bir vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir. VUK 336. maddesinde ise, *“Cezayı iltizam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verdiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir”* şeklinde ifadeye yer verilmekteyken yine aynı kanunun 340. maddesinde *“Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359’uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; ıçtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359’uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Görüldüğü üzere vergi kabahatleri açısından birleşme hükmü bazı kabahatler için öngörülürken, bazı kabahatler için de uygulanamaz niteliktedir. Bu başlık altında vergi kabahatleri açısından birleşmesi mümkün olan haller ile birleşmesi mümkün olmayan haller detaylı bir şekilde incelenecektir.

¹⁹⁵ Şenyüz, a.g.e., s.245.

3.1.1.1. Birleşmesi Mümkün Olmayan Kabahatler

Tek Bir Eylemle Gerçekleşen Kabahatler İle Suçların Birleşmeme Durumu: Failin dış dünyada gerçekleştirmiş olduğu tek bir hareketiyle hem vergi kabahati hem de bir suç meydana gelebilmektedir. Bununla birlikte vergi kabahati olarak ifade edilen vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük kabahati ile suç sayılan fiillerin birleşmesi mümkün değildir (VUK m.340).

Bununla birlikte failin tek bir hareketi ile VUK 359/a-1 maddesinde sayılan defter, kayıt ve belgelerde muhasebe hilesinin yapılması veya gerçekte olmayan kimseler adına hesap açılması fiilinin işlenmesi durumunda vergi ziyayı kabahati meydana gelmektedir. Failin bu fiili aynı zamanda 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun¹⁹⁶ (SPK) 112. maddesinin birinci fıkrasının a bendindeki “*Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar*” ile ikinci fıkrasının b bendi ve c bendine ifade edilen “*gerçeğe aykırı hesap açanlar*”, “*kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar*” suçu ile örtüşmektedir. Böylece hem VUK 359. maddesindeki fiil sebebiyle vergi ziyayı kabahatini hem de SPK 112. maddesini ihlal edilerek suç işlenmiştir. Bu durumda faile hem vergi ziyayı kabahatine ilişkin ceza hem de SPK 112. maddesi gereği suça ilişkin ceza verilmektedir¹⁹⁷.

*Tek Bir Eylemle Gerçekleşen Vergi Kabahatleri İle Vergi Suçlarının Birleşmesinin Mümkün Olmaması*¹⁹⁸: Failin tek bir eylemiyle hem vergi suçu hem de vergi kabahati oluşması durumunda, vergi suçu için ayrı, vergi ziyayı kabahati için ayrı bir ceza verilmektedir. Böylece tek bir fiil ile hem vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahati hem de VUK 359. maddesinde sayılı olan kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde birleşmenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. (VUK m.340) Ayrıca vergi kaçakçılığı suçu niteliği taşıyan bir eyleme, suçtan dolayı ceza verilmesi vergi ziyayı bakımından ceza verilmesine de engel oluşturmamaktadır (VUK m.340).

¹⁹⁶ 30.12.2012 tarihli 28513 sayılı R.G.

¹⁹⁷ Üyümez, **a.g.e.**, s.146.

¹⁹⁸ Bu kısımda sadece kanun lafzinden yola çıkarak bir açıklama yapılmaktadır. Çalışmanın ana konusu olması sebebiyle ilerleyen bölümlerde daha detaylı bir şekilde ölçülülük ilkesi ve non bis in idem ilkesi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

Yargıtay bir kararında¹⁹⁹ bu hususla ilgili olarak “34 plakalı otobüste yapılan tespitte sahte basılmış yolcu listesi kullanıldığı, fiilin suç tarihi itibarıyla Vergi Usul Kanunu’nun 4369 Sayılı Kanunla değişik 359. maddesinin b-2 bendi kapsamında bulunduğu, aynı kanunun 340/2. fıkrasının bu kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller aynı zamanda 359. maddeye göre tatbikat yapılmasına mani olmaz, 359. maddesinin son fıkrasının “kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılan cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” şeklindeki hükümleri ve aynı kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren vergi ziyainın kaçakçılık suçlarının unsuru olmaktan çıkarılmış olması karşısında, tüm unsurları itibarıyla oluşup sübuta eren suçtan sanığın mahkûmiyeti yerine isabetsiz bilirkişi kurulu raporuna dayanılarak yolcu listesinin usulüne uygun düzenlenmediği, vergi ziyainın bulunmadığı ve özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinden bahisle beraatına karar verilmesi, kanuna aykırı” şeklinde açıklamaya yer vermiştir. Sonuç olarak tek bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyai kabahati oluşması durumunda, suçtan dolayı ve kabahatten dolayı cezalar ayrı ayrı uygulanmaktadır²⁰⁰.

Tek Bir Eylemle Gerçekleştirilen Vergi Ziyai Kabahati İle Özel Usulsüzlük Kabahatinin Birleşmesinin Mümkün Olmaması: Failin tek bir eylemiyle hem vergi ziyai kabahati hem de özel usulsüzlük kabahatinin gerçekleşmesi durumunda, hem vergi ziyai kabahati hem de özel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezalar ayrı ayrı kesilmektedir (VUK m.353). Failin tek bir hareketi ile hem özel usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyai kabahatinin meydana gelmesi durumunda, özel usulsüzlük cezasının kesilmesi vergi ziyai cezasının kesilmesine engel teşkil etmeyeceği gibi yine aynı yönde olarak vergi ziyai cezasının kesilmesi özel usulsüzlük cezasının kesilmesine engel olamamaktadır²⁰¹.

Örneğin, mal satışı sırasında faturanın düzenlenmemiş olması özel usulsüzlük kabahati oluşturmakla birlikte matrahta bir azalma meydana gelmesi sebebiyle vergi ziyai kabahati de gerçekleşmektedir. Bu durumda her iki kabahat yönünden ayrı ayrı

¹⁹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.02.2002, E:2002/33: K:2002/1263, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2002-1263/11-Ceza-Dairesi-2002-33-E,-2002-1263-K,-14022002-T_xxvid2359870_xxmid2359870_search#2359870, Erişim Tarihi 21/03/2021.

²⁰⁰ Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri...”, s.2847.

²⁰¹ Şenyüz, a.g.e., s.248.

cezalandırma söz konusu olmaktadır. Kanun koyucunun tek bir hareketle hem vergi ziyai kabahati hem de özel usulsüzlük kabahati işlenmesi durumunda ayrı ayrı cezaya hükmetmesinin sebebi, özel usulsüzlük kabahati nedeniyle işlenen kabahatlerin daha ağır bir şekilde cezalandırılmasını sağlayarak kanuna aykırı gerçekleştirilmiş olan eylemlerin önüne geçmektir²⁰².

Tek Bir Eylemle Farklı Vergilerde Vergi Ziyai Kabahati Oluşması Halinde Birleşmenin Mümkün Olmaması: VUK 335. maddesinde “*Vergi ziyai cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir*” hükmü yer verilmiştir. Böylece tek bir fiil ile farklı vergilerde vergi ziyai meydana gelmesi durumunda bu vergilere ilişkin vergi ziyai kabahati her bir vergi bakımından ayrı ayrı kesilmekte olup, birleşmesi söz konusu olmamaktadır²⁰³.

VUK 335. maddesinde de belirtildiği üzere vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan her bir vergi açısından uygulanması gerekmektedir. Örneğin, bir hasılatın kayıtlara geçirilmemesi sebebiyle hem KDV hem de GV açısından vergi ziyai gerçekleşmekte olup, tek bir fiil olmasına rağmen iki ayrı vergide vergi ziyai meydana geldiğinden ayrı ayrı cezalandırmaya hükmedilecektir²⁰⁴. Vergi ziyainın oluşması bu iki vergi açısından farklı zamanlarda gerçekleşmektedir. KDV açısından vergi ziyai farklı, GV açısından farklı zamanlara tekabül etmektedir. Bu durum birleşmenin şartlarından olan tek bir eylemle aynı zaman içerisinde kanuna aykırı ihlallerde bulunma şartına uygun olmadığından birleşme hükmü de uygulanmamaktadır²⁰⁵.

Bununla birlikte ödünç para verme işi ile uğraşmakta olan bir gelir vergisi mükellefinin faaliyetini vergi dairesine bildirmemesi durumunda hem gelir vergisi açısından hem de Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) açısından yükümlülüklerini yerine getirmemesi sebebiyle iki ayrı vergi nedeniyle ayrı ayrı vergi

²⁰² Üyümez, **a.g.e.**, s.249.

²⁰³ “Gelir vergisinden tahsil edilen peşin verginin mahsubundan sonra kalan kısma ceza uygulanamayacağı; tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğrarsa her vergi için ayrı ceza kesileceği ve kesilecek kaçakçılık cezasının asgari miktardan az olamayacağı.” Danıştay 3. Dairesi, 14.01.1987, E:1986/1345, K:1987/108, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1986-1345/3-Daire-1986-1345-E,-1987-108-K,-14011987-T_xxvid180881_xxmid180881_search#180881 , Erişim Tarihi 21/03/2021.

²⁰⁴ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.106.

²⁰⁵ Üyümez, **a.g.e.**, s.133.

ziyayı gerçekleşmekte olup, tek bir hareketle iki farklı vergide ziyaa meydana geldiğinden iki ayrı ceza kesilmektedir²⁰⁶.

3.1.1.2. Birleşmesi Mümkün Olan Kabahatler

Tek Bir Eylemle Gerçekleştirilen Vergi Ziyayı Kabahatini İle Genel Usulsüzlük Kabahatinin Birleşmesi: Kanun koyucu bazı kabahatler açısından birleşme hükmünün uygulanmasını öngörürken bazı kabahatler açısından öngörmemektedir. Bu sebeple birleşmesi mümkün olan kabahatler vergi ziyayı kabahatini ile genel usulsüzlük kabahatidir. Bu şekildeki birleşmenin geçerli olabilmesi için failin tek bir hareketinin varlığı ve bu hareket sonucunda gerçekleşen iki kabahatten birinin vergi ziyayı kabahatini, diğerinin ise genel usulsüzlük kabahatini olması gerekmektedir. Böylece tek bir eylemle hem vergi ziyayı kabahatinin hem de genel usulsüzlük kabahatinin gerçekleşmesi durumunda faile verilecek olan ceza, iki kabahat arasında cezası miktar olarak en fazla olandır²⁰⁷.

Vergi ziyayı kabahatini ve genel usulsüzlük kabahatinin birleşmesi hususunda fıkri içtima hükümleri uygulanmaktadır. Bu iki kabahat açısından fıkri içtima hükümlerinin uygulanabilmesi için tek bir fiilin olması ve bu tek bir fiille birden fazla kabahatin meydana gelmesi ve oluşan kabahatlerden birinin vergi ziyayı kabahatini diğerinin ise genel usulsüzlük kabahatini olması gerekmektedir. Örneğin, kâğıt ortamında verilmesi gereken bir beyannamenin verilmemesi durumunda hem vergi ziyayı kabahatini hem de birinci derece genel usulsüzlük kabahatini gerçekleşmektedir. Bu durumda faile uygulanacak olan ceza, iki kabahat arasında miktar bakımından en ağır olanıdır.

²⁰⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.216.

²⁰⁷ “1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 4751 Sayılı kanunla değişik bildirim verme ve süresi başlıklı 23. maddesinde bildirim verme ve süresiyle ilgili düzenlemeye yer verilmiş olup, 32 nci maddesinde ise, bildirim sürelerinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29 uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır denilmektedir. Öte yandan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341 inci maddesinde; vergi ziyayı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ve ya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 344 üncü maddesinde de; vergi ziyayı suçu mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Emlak Vergisi ile ilgili bildirimlerin süresinde verilmemesi de kanunun 352/II-7 nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 336 ncı maddesinin birinci fıkrasında, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesilmesi öngörülmüştür. Bu durumda emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının karşılaştırılarak miktar itibarıyla fazla olan cezanın kesilmesi gerekmektedir” 07.08.2006 tarihli B.07.1.GİB.0.66/6676-149/61587 Sayılı GİB Özelgesi, “Çevrimiçi”, <https://www.gib.gov.tr/node/100306> , Erişim Tarihi 21/03/2021.

3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Birleşme

VUK kapsamında hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları için birleşme hususu ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi suçları açısından TCK'da yer alan birleşme hükümleri uygulanmaktadır²⁰⁸. Kaçakçılık suçunun birleşmesi konusunda farkı görüşler mevcuttur. Doktrinde en baskın olan görüş, vergi kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketli olmasıdır. Diğer görüş ise, kaçakçılık suçu fiillerinin bağlı ve seçimlik hareketli suç oluşturmakla beraber kanunda tanımlanmış olan suç hareketlerinin her birinin ayrı bir kaçakçılık suçu oluşturacağı görüşüdür. Doktrinde yer alan bu görüşlerin fazlalığı ve farklılığı, kanun koyucunun kaçakçılık suçu tipini oluştururken yapmış olduğu grupta ölçütünün belirsizliği ve kullanmış olduğu bağlaçların fazlalığı nedeniyle ortaya çıkmaktadır²⁰⁹. Dolayısıyla kullanılmış olan bağlaçlar aynı bent içerisinde yer alan hem seçimlik hareketli suç hem de farklı suçları belirtmek için kullanılmakla birlikte, birbirine dönüşme olasılığı olmayan ve aynı ceza öngörülen farklı suçlar aynı bentte düzenlenirken, yine birbirine dönüşebilme olasılığı olan suçların farklı bentlerde düzenlenmesi ve farklı cezalara yer verilmesi kaçakçılık suçu bakımından ortaya çıkan görüşlerin sebebini oluşturmaktadır²¹⁰. Bu başlık altında tek bir fiil ile birden fazla kaçakçılık suçu ve diğer suçların gerçekleşmesi ile birden fazla aynı kaçakçılık suçunun işlenmesi hali ele alınacaktır.

Tek Bir Hareketle Birden Fazla Kaçakçılık Suçu İle Diğer Bir Suçun İşlenmesi Durumunda Birleşme: Failin tek bir hareketi ile birden fazla vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi halinde fail ayrı ayrı değil, en ağır cezayı gerektiren fiilden dolayı tek bir cezaya mahkûm edilmektedir (TCK m.44). Vergi kaçakçılığı suçunda birleşme, TCK'nın 44. maddesinde yer alan fikri içtima hükümleri ile çözümlenmektedir. Madde hükmünde de ifade edildiği üzere tek bir fiil ile birden fazla kaçakçılık suçunun ve başka bir suçun meydana gelmesi halinde en ağır cezayı gerektiren suçun cezası verilmektedir.

Fail tek bir hareketiyle sahte belge düzenleme fiilini işlediğinde bu fiili hem VUK 359/b maddesi gereği vergi kaçakçılığı suçu hem de TCK 207. madde gereği belgede sahtecilik suçunu oluşturmaktadır²¹¹. Belgede sahtecilik suçu için öngörülmüş olan ceza

²⁰⁸ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.132.

²⁰⁹ Üyümez, **a.g.e.**, s.98.

²¹⁰ Üyümez a.y.

²¹¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.136.

bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır (TCK m.207). Vergi kaçakçılığı suçu açısından sahte belge düzenlemenin cezası ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır (VUK m.359/b). Bu durumda faile uygulanacak olan en ağır cezayı gerektiren hüküm VUK 359/b maddesinde ifade edilen üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Esas itibarıyla burada faile en ağır ceza olan VUK hükümlerinin uygulanması birleşme hükmünün sonucu değil, TCK'ya göre özel bir kanun olması sebebiyle üstünlüğün VUK'a ait olmasıdır.

Birden Fazla Aynı Kaçakçılık Suçunun İşlenmesi Durumunda Birleşme: Failin tek bir hareketi ile aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kaçakçılık suçu işlemesi durumunda ortada tek bir suçun varlığından bahsetmek mümkündür. Böylece failin tek bir hareketiyle aynı suçun işlenmesi zincirleme suç hükmünde değerlendirilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından zincirleme suç hükmünün uygulanabilirliği takvim yılı esasına bağlanmaktadır. Aynı takvim yılı içerisinde kalmak kaydıyla değişik zaman dilimlerinde aynı kaçakçılık suçunun işlenmesi sonucunda zincirleme suç hükümleri uygulanarak faile tek bir ceza verilmektedir²¹².

3.2. Tekerrür

Tekerrür kavramı köken olarak Arapça “*kerrere*” kelimesine dayanmakta olup, anlam olarak “*bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlama*” olarak ifade edilmektedir²¹³. Türk Ceza Hukuku’nda ise tekerrür, suç işleyen bir kimsenin bu suçtan dolayı kesin bir hüküm gerçekleşikten sonra tekrar suç işlemesi halini ifade etmektedir²¹⁴. Tekerrür hükümleri TCK’nın birinci kitabında yer alan üçüncü kısımda “*Güvenlik Tedbirleri*” adlı başlıkta ve 58. maddede düzenlenmektedir²¹⁵. TCK 58. maddesinde tekerrür ile ilgili olarak, “*Önceden işlene suçtan dolayı verilen hüküm*

²¹² “Sahte fatura düzenlemek ve defter-belge ibraz etmemek suçlarının birbirinden farklı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilerek her iki suçtan ayrı ayrı hüküm kurulması yerine hangi suçtan hüküm kurulduğu da gösterilmeden denetime olanak vermeyecek şekilde tek suçtan yazılı şekilde karar verilmesi...” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.12.2013, E:2013/18807; K:2013/18473, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2013-18473/11-Ceza-Dairesi-2013-18807-E,-2013-18473-K,-05-12-2013-T_xxvid14414606_xxmid14414606_search#14414606 , Erişim Tarihi 01/04/2021.

²¹³ Coşkun Koç, **Suçta Tekerrür**, 1.bs, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2020, s.5.

²¹⁴ Koç, **a.g.e.**, s.6.

²¹⁵ Güngör Gezer, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 302, 2013, s.125.

gerçekleştikten sonra yeni bir suç işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez” şeklinde ifadeye yer verilmiştir.

Bununla birlikte doktrinde tekerrür müessesinin uygulamadaki yeri ve etkililiği açısından birçok görüşler mevcut olmaktadır. Bir görüşe göre, tekerrür müessesesinin uygulanmasının amacı tekrar suç işleyen kimsenin kusurunun ağırlaştırılmış olmasıyla birlikte, ikinci kez suç işlemiş olan bir kimsenin, ilk kez suç işleyene göre ortaya çıkan hukuk ihlali daha fazla olması nedeniyle uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu davranış tekrar suç işleyen kimsenin kusurunu ağırlaştırmakta ve cezasının da artmasına neden olmaktadır²¹⁶. Bir diğer görüşe göre ise, tekerrür hükmüne göre tekrar suç işleyen bir kimseye verilecek olan cezanın ağırlaştırılmasının sebebi daha önce verilen cezanın yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumda verilen ilk cezanın faili ıslah etmemesi sebebiyle tekrar suça başvurulması sonucuna yol açmaktadır²¹⁷. Bu nedenle verilecek olan cezanın faili ıslah edecek şekilde arttırılarak uygulanması gerekmektedir. Tekerrür müessesesine sıcak bakmayan kesimin görüşüne göre, failin işlemiş olduğu önceki suç sebebiyle tekrar sonradan işlemiş olduğu suçun cezasının arttırılmasının haksızlık olarak görülmesidir. Bu görüşe göre fail daha önce işlemiş olduğu suçun yaptırımını çektiği halde, sonraki işlenen suça sirayet ederek cezanın ağırlaştırılmasının anlamsızlaştığı ileri sürülmektedir. Bu nedenle tekrar suç işleme olgusunun fiilin değil, failin özelliği ile bağdaştırılarak cezanın arttırılması yerine güvenlik tedbirlerinin uygulanması gerekmekte olduğu ileri sürülmektedir²¹⁸.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar; önceki suça ilişkin verilen hükmün kesinleşmiş olması²¹⁹, önceden işlenmiş olan suçun cezasının kesinleşmesinden sonra fail tarafından yeni bir

²¹⁶ Mert Silahşör, “Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2013, s.280.

²¹⁷ Silahşör, a.y.

²¹⁸ Silahşör, a.e., s.281.

²¹⁹ “Tekerrüre esas alınan ilamın kesinleşme tarihinin suç tarihinden sonra olduğu ve sanık hakkında 5237 Sayılı TCK nun 58/1-2. Maddesindeki yasal koşulların oluşmadığı gözetilmeden, sanık hakkında verilen cezanın aynı yasanın 58/7. Maddesi uyarınca mükerrirlere özgü infaz rejimine göre infaz edilmesine ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanmasına karar verilmesi, bozmayı gerektirmiş.” Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 03.03.2014, E:2013/7692; K:2014/5612, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-5612/2-Ceza-Dairesi-2013-7692-E,-2014-5612-K,-03032014-T_xxvid2101132_xxmid2101132_search#2101132 , Erişim Tarihi 28/04/2021.

suçun işlenmiş olması ve sonraki suçun belli bir süreden sonra işlenmiş olmasıdır²²⁰. İfade edilen şartların sağlanmaması halinde tekerrür hükümleri uygulanamamaktadır²²¹.

3.2.1. Tekerrürün Çeşitleri

3.2.1.1. Gerçek Tekerrür-Mefruz (Varsayılan) Tekerrür

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için önceki suça verilmiş olan cezanın tamamen infaz edilmesinden sonra, ikinci bir suçun işlenmiş olması şart olarak aranıyorsa gerçek tekerrürden söz etmek mümkündür²²². Bununla birlikte ikinci suçun gerçekleşme şartı birinci suçun cezasının kesinleşmesine bağlı ise mefruz (varsayılan) tekerrürden söz etmek mümkündür. Özetle ifade etmek gerekilirse gerçek tekerrür bir önceki suçun cezasının infazını şart koşarken, mefruz tekerrür ise bir önceki suçun infazını şart koşmayıp, kesinleşmesini yeterli görmektedir.

TCK'nın 58. maddesinin birinci fıkrasında “*Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez*” hükmüne yer verilerek 5237 Sayılı TCK'nın mefruz tekerrürü benimsediği açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Ancak VUK'ta vergi kabahatleri açısından önceki cezanın kesinleşmesinden sonraki dönemlerde cezanın kesilmesi şartı kaldırıldığından mefruz tekerrür sisteminin benimsendiği söylenemez.

3.2.1.2. Genel Tekerrür-Özel Tekerrür

Failin işlemiş olduğu bir önceki suç ile bir sonraki işlenen suçun aynı veya farklı olması durumuna göre tekerrür hükmü, genel tekerrür ve özel tekerrür olmak üzere ikili tasnifte incelenmektedir. Daha önce işlenmiş olan suç ile bir sonra işlenmiş olan suçun aynı olması şartını aramayan tekerrür, gerçek tekerrür; daha önce işlenmiş olan suç ile bir

²²⁰ Bu süre vergi kaçakçılığı suçlarında 3 ve 5 yıllık gibi süreyi kapsamakta olup, vergi kabahatlerinde ise, vergi ziyat kabahati için “*cezanın kesinleştiği tarihi takip eden beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar*”, genel usulsüzlük kabahati için “*cezanın kesinleştiği tarihi takip eden beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar*” lık süreden ibarettir.

²²¹ Tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı haller; kasıtlı ve taksirli olarak işlenmiş suçlar arasında, sırf askeri suçlar ile diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanamamaktadır. Kasten öldürme, kasten yaralama, dolandırıcılık, yağma, uyuşturucu madde imal ve ticareti ile parada ve kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere yabancı ülke mahkemelerince verilmiş olan hükümler tekerrüre esas değildir (TCK m.58/4). Failin suçu işlediği esnada on sekiz yaşını doldurmamış olması, zamanaşımı, uzlaşma ve ön ödemenin sağlanmış olması, genel af ve özel af halleri tekerrür kapsamında değerlendirilememektedir.

²²² Celal Hakan Kan, “Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, *Türk Dünya Araştırmaları Dergisi*, Cilt 123, Sayı 243, 2019, s.437.

sonraki işlenmiş olan suçun aynı neviden olmasını arayan tekerrür ise, özel tekerrür olarak ifade edilmektedir²²³.

Bununla birlikte genel tekerrür sitemini benimseyen anlayışa göre, önce hırsızlık suçu işlemiş ve daha sonra kasten adam öldürme suçu işleyen bir kimsenin merhamet duygusu ve en nihayetinde bütün insani duygulardan yoksun olduğunu göstermekte ve bu sebeple faile uygulanacak olan cezanın mutlak zorunluluk içerdiği sebebiyle bir önce işlenen suç ile şimdi işlenmiş olan suçun aynı olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır²²⁴. Özel tekerrür sistemini savunan görüşe göre ise, sonradan işlenmiş olan suçun önceki suçla benzeşmemiş olması uygulanan cezanın yetersiz olduğu anlamına gelmemekte ve bu durumda bir toplumda ifade edilen en tehlikeli suçlular, işlemiş olduğu suçlarda meslek haline gelinmesi durumudur. Bu sebeptendir ki bir önceki suç ile bir sonraki suçun aynı olması durumunda tekerrür hükümleri uygulanmaktadır²²⁵.

Mülga 765 Sayılı TCK 81. maddesinin birinci fıkrasında genel tekerrür, ikinci fıkrasında ise özel tekerrür benimsenmekteydi. Bu durumda genel tekerrür ile özel tekerrürün birlikte olması durumunda özel tekerrür hükümleri uygulanmaktaydı. Ancak yeni TCK'nın 58. maddesinde genel tekerrürün benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır²²⁶. VUK ise vergi kabahatleri açısından özel tekerrürü benimsemektedir²²⁷.

3.2.1.3 Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür

Failin, birinci suçu işlemesinden sonra ikinci suçun işlenmesi için belli bir sürenin şart koşulup koşulmamasına göre tekerrür müessesesi süreli tekerrür ve süresiz tekerrür olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Failin ilk suçtan dolayı mahkûmiyetinin infazından sonra ikinci suçun işlenmesi için belli bir sürenin öngörülmesi halinde süreli

²²³ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.604..

²²⁴ Yusuf Yaşar, "Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi", **E-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı 50, 2006, "Çevrimiçi", <http://e-akademi.org/makaleler/yyasar-2.htm> , Erişim Tarihi 03/04/2021.

²²⁵ Yaşar, "Tekerrür Çeşitleri-TCK Sitemi".

²²⁶ Altan Rençber, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 61, Sayı 1, 2017, s.64.

²²⁷ "Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belli bir süre içinde tekrar vergi ziyaı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin herhalde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir." Anayasa Mahkemesi, 20.05.2010, E:2009/51, K:2010/73, "Çevrimiçi", https://www.kanunum.com/An-M-K/2010-73/2009-51-E,-2010-73-K,-20052010-T_xxvid215771_xxmid215771_search#215771 , Erişim Tarihi 03/04/2021.

tekerrür; ilk suçun mahkûmiyetinin infazından sonra ikinci suçun işlenmesi için belli bir sürenin şart koşulmaması halinde süresiz tekerrürden bahsedilmektedir²²⁸. Süresiz tekerrür durumunda bir süre sınırı olmadığından fail ikinci suçu ne zaman işlerse işlesin tekerrür hükümlerinin uygulanacağı aşîkârdır²²⁹.

Bununla birlikte mülga 765 sayılı TCK'nın 81. maddesinde *“Bir kimse beş seneden ziyade müddetle bir mahkûmiyete uğradıktan sonra cezasını çektiği veya ceza düştüğü tarihten itibaren on sene ve diğer cezalarda beş sene içinde başka bir suç daha işlerse yeni suça verilecek ceza altıda bire kadar arttırılır”* şeklinde ifade edilmekteydi. Böylece 765 Sayılı TCK tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için 5-10 yıllık gibi bir sürenin gerekli olduğunu şart koşturmuştu. 5237 Sayılı yeni TCK'nın 58. maddesinin ikinci fıkrasında ise *“(a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten beş yıl, (b) beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl”* şeklinde hükme yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere tekerrür müessesesinin uygulanabilmesi için 3-5 yıllık gibi bir süre öngörülmektedir. Dolayısıyla Mülga 765 Sayılı TCK'da öngörülen 5-10 yıllık süre, yeni TCK'da 3-5 yıllık gibi bir sürenin öngörülmesi bu sürede kısaltma yoluna gidildiğini göstermektedir²³⁰.

Vergi kabahatleri açısından VUK'ta, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için belirli süreler öngörülmektedir. VUK 339. maddesinde *“Vergi ziyat cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Genel olarak ifade etmek gerekirse 5237 Sayılı TCK ile 213 Sayılı VUK'ta süreli tekerrür sistemi benimsenmektedir.

²²⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda ve vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt X, Sayı II, 2008, s.381.

²²⁹ Kan, a.e., s.437.

²³⁰ Koç, a.g.e., s.56.

3.2.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Müessesesi

Tekerrür, daha önceden suç işlemiş ve cezası kesinleşmiş olan bir kimsenin belli bir süre içerisinde tekrar suç işlemesi halinde ikinci suça verilecek olan cezada bir miktar artırım yapılmasını öngören müessesedir²³¹. Tekerrür müessesesi, failin tekrar suç işlemesinin önüne geçilmesi ve suçlunun ıslah edilmesi açısından önem arz etmektedir²³².

Vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümleri vergi ziyai kabahati ile genel usulsüzlük kabahatleri için doğrudan VUK hükümlerinde düzenlenmekte olup, özel usulsüzlük kabahatleri için ise KK 15. maddesinin ikinci fıkrasında dikkate alınmaktadır.

Vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesi için bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir²³³. Bu şartlardan ilki ve en önemlisi önceki işlenen kabahat ile sonraki işlenen kabahatin aynı olmasıdır²³⁴. Kabahatin aynılığından kastedilmek istenen örneğin, önceki işlenen kabahatin vergi ziyai olması halinde, sonraki işlenmiş olan kabahatin de yine vergi ziyai kabahati olması gerekliliğidir. Aksi takdirde tekerrür hükümleri uygulanamamaktadır. Ayrıca önceki ve sonraki kabahatin aynılığı yanında kabahati işleyen vergi mükellef ve sorumlularının da aynı olması gerekmektedir²³⁵. İkinci aranan şart, kesinleşmiş bir kabahatin cezasının olması

²³¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.216.

²³² “Ceza hukukunda tekerrür bir ceza mahkûmiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesinin önlenmesi yani ıslah edilmesi amacıyla getirilmiş olan bir ceza artırım müessesesidir” Danıştay 4. Dairesi, 21.10.2010, E:2008/1493, K:2010/5203, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/2008-1493/4-Daire-2008-1493-E,-2010-5203-K,-21102010-T_xxvid2264346_xxmid2264346_search#2264346 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

²³³ 26/10/2021 Tarihli 31640 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile vergi kabahatleri için önceki cezanın kesinleşmesinden sonra ceza kesilmiş olması şartı kaldırılmıştır. Böylece vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanmasında önceki kesinleşen cezadan önce veya sonra kesilmiş olan cezalar da geçerli olmaktadır. Bumin Doğrusöz, “Tekerrürün Sorunları Çözüldü Mü?”, **Dünya**, 19.10.2021, “Çevrimiçi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tekerrurun-sorunlari-cozuldu-mu/636976> , Erişim Tarihi, 10/11/2021.

²³⁴ “Tekerrür nedeniyle ceza kesilebilmesi için ceza kesilmesini gerektiren aynı neviden bir eylemin işlenmesi gerektiği.” Danıştay 3. Dairesi, 25.10.1985, E:1984/2001, K:1985/2782, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1984-2001/3-Daire-1984-2001-E,-1985-2782-K,-25101985-T_xxvid181048_xxmid181048_search#181048 , Erişim Tarihi 04.04.2021.

²³⁵ “Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde yazılı tekerrür zammının uygulanabilmesi için kanunda yazılı fiillerin amı şahıs tarafından tekrarlanması gerektiği; olayda ise ilk fiilin kolektif şirket tarafında yapılmış olmasına karşın, ikinci ve son fiilin bu şirkete ortak olan adi ortaklık tarafından yapıldığı anlaşıldığından tekerrür zammı uygulanamayacağı.” Danıştay 3. Dairesi, 14/04/1988, E: 1987/2104; K:1988/1191, Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.194.

gerekmektedir²³⁶. Aksi takdirde tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir²³⁷. Üçüncü ve son aranan şart, cezanın belli bir sürede kesilmiş olmasıdır. Bu süre vergi ziyai kabahatleri için cezanın kesinleşmiş olduğu günden beşinci yılın isabet ettiği yılın sonuna kadar, genel usulsüzlük kabahati için ise cezanın kesinleşmiş olduğu günden beşinci yılın isabet ettiği yılın sonuna kadardır. Bununla birlikte tekerrür nedeniyle faile uygulanacak artırımlı ceza tutarı kesinleşen ceza tutarından fazla olamaz (VUK m.339). Aşağıdaki tabloda vergi kabahatlerinin tekerrüre esas olup olmama durumu her bir kabahat açısından ele alınmıştır.

Tablo 7. Kabahat Türü Bakımından Tekerrüre Esas Olma Durumu

Önceden İşlenmiş Olan Kabahat	Sonradan İşlenmiş Olan Kabahat	Tekerrür Uygulanma Hali
Vergi Ziyai Kabahati	Vergi Ziyai Kabahati	Uygulanır
Genel Usulsüzlük Kabahati	Genel Usulsüzlük Kabahati	Uygulanır
Vergi Ziyai Kabahati	Genel Usulsüzlük Kabahati	Uygulanmaz
Genel Usulsüzlük Kabahati	Vergi Ziyai Kabahati	Uygulanmaz

Kaynak: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s.257.

VUK 339. maddesinde, vergi ziyai ve usulsüzlük kabahati için tekerrür hükümlerinin uygulanması hususunda iki farklı süre ve iki farklı cezada artırım uygulamasına yer verilmektedir. Bir kimse birinci defada vergi ziyai kabahatine sebebiyet vermiş ve cezası kesinleşmişse ve bu kesinleşme tarihinden itibaren beşinci yılın isabet

²³⁶ Cezanın kesinleşmiş olduğunu ifade eden durumlar; fail tarafından cezanın kendiliğinden ödenmiş olması, cezanın otuz günlük dava açma süresi içerisinde dava edilmemesi, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu ret kararına karşı, kanun yollarına başvurulmaması, süresinde dava açılmış olması şartıyla davanın ret edilmesi üzerine kanun yoluna başvurulup, üst mahkeme tarafından ret kararı verilmesi, uzlaşma yoluna başvurulması durumunda, uzlaşmanın sağlanması, kesilen ceza için VUK'un 376. maddesinde yer alan cezada indirim müessesesine göre cezanın indirimli olarak ödenmesi hallerinden oluşmaktadır. Mehmet Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, Sayı 1, 2015, s.197-198.

²³⁷ "buna göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir." Danıştay 4. Dairesi, 22.02.2011, E:2009/6033, K:2011/867, "Çevrimiçi", https://www.kanunum.com/Danistay/2009-6033/4-Daire-2009-6033-E,-2011-867-K,-22022011-T_xxvid2263752_xxmid2263752_search#2263752 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

"Davacı adına 14.6.1985 tarih ve 13/49 Sayılı ihbarname ile 1984/Ocak Dönemi için kesilen kaçakçılık cezasının yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu 20.08.1985 tarihinde kesinleştiği anlaşıldığından." Danıştay 3. Dairesi, 18.11.1993, E:1992/2643, K:1993/3305, "Çevrimiçi", https://www.kanunum.com/Danistay/1993-3305/3-Daire-1992-2643-E,-1993-3305-K,-18111993-T_xxvid71268_xxmid71268_search#71268 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

ettiği yılın sonuna kadar tekrar işlemiş olduğu kabahat sebebiyle kesinleşen cezaya dair vergi ziyai cezası yüzde elli artırımlı olarak uygulanmaktadır ancak uygulanacak artırımlı ceza kesinleşen ilk ceza tutarından fazla olamamaktadır. Örneğin, önceden işlenmiş ve kesinleşmiş olan vergi ziyai kabahatinin cezası 5.000 TL, sonradan işlenmiş olan vergi ziyai kabahatinin cezası ise, 50.000 TL olduğu düşünüldüğünde, sonraki işlenmiş olan vergi ziyai kabahatinin cezasına tekerrür müessesesi gereği artırımlı olarak uygulanacak olan ceza 5.000 TL'dir. (tekerrür sebebiyle yapılacak artırım önceki kesinleşen ceza tutarından fazla olamaz)

Genel usulsüzlük kabahatinin tekerrür sebebiyle işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezada özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defa işlenmesi durumunda, sonraki işlenen kabahatlere birinci kabahatin cezasının dörtte biri oranında ceza kesilmektedir (VUK m.337). Aynı genel usulsüzlük aynı takvim yılında işlenmesi halinde cezanın azaltıldığı ve yine aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda tekerrür hükmü gereği cezada artırıma gidilmektedir. Özetle ifade etmek gerekirse, aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olan genel usulsüzlük cezası önce azaltılmakta, daha sonra tekerrür sebebiyle arttırılmaktadır²³⁸. Örneğin Mart 2021 ve Mayıs 2021 dönemi KDV beyannamesi vermeyen bir kimse için uygulanacak olan ceza şu şekildedir; Mart 2021 dönemine ait genel usulsüzlük cezası tam olarak uygulanacak ve ceza tutarı ise 240 TL olacaktır. Mayıs 2021 dönemi için uygulanacak olan ceza VUK 337. maddesi gereği tam cezanın 1/4'ü ($240 \times 1/4$) olan 60 TL'dir. Ancak kesilen genel usulsüzlük cezası için yüzde yirmi beş oranında tekerrür artırım yapılmaktadır. Bu sebeple tekerrür nedeniyle uygulanacak olan ceza miktarı ($60 \times \%25$) 15 TL'dir.

Madde hükmü incelendiğinde tekerrür hükmü hususunda özel usulsüzlük kabahati ile ilgili herhangi bir açıklamanın yer almadığı gözlemlenmektedir. Bu husus doktrinde tartışmaya sebep olmakta ve özel usulsüzlük kabahati hakkında tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı yönünde aksi görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır²³⁹.

²³⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.262.

²³⁹ Detaylı bilgi için bkz. Burçin Bozdoğanoglu, Vakkas Yurtlu, "Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler", **International Journal Of Public Finance**, Cilt 6, Sayı 1, 2021, s. 90-93.

3.2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür Müessesesi²⁴⁰

Tekerrür, daha önceden suç işlemiş olan ve bu suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olan failin kanunda belirtilmiş olan sürede ikinci defa suç işlemesi durumunu ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanacak olan tekerrür hükümleri, vergi kabahatlerinde uygulanan tekerrür hükümlerinden farklıdır. En nihayetinde vergi kabahatlerinde ikinci kabahatin cezasının miktar itibariyle arttırılması söz konusu iken, vergi suçlarında işlenen iki suçun cezası konusunda farklı tedbir uygulanmaktadır. Dolayısıyla vergi suçları bakımından tekerrür hükümleri VUK 339. maddesine göre değil, TCK 58. maddesine göre uygulanmaktadır. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar; fail hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararının olması ve fail tarafından TCK belirtilen süre içerisinde yeni bir suçun işlenmesi şeklinde ifade edilmektedir.

Mülga 765 Sayılı TCK'da sonradan işlenmiş olan ikinci suçun cezasının arttırılması öngörülürken, 5237 Sayılı yeni TCK'da ikinci suçun cezasının arttırılması yerine, fail hakkında hükmolunmuş olan cezanın infazı hususunda dikkate alınması gereken bir neden olarak farklı bir yol izlenmiştir²⁴¹. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun tekerrüre sebebiyet verecek şekilde işlenmesi halinde seçimlik olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli para cezasının öngörülmesi durumunda hapis cezasına hükmedilmektedir. Ayrıca hakimin gerekli gördüğü hallerde cezanın infaz edilmesinden sonra denetimli serbestlik hükümlerinin uygulanmasına da karar verilmektedir²⁴².

3.3. İştirak

Kanunda tanımı yapılmış olan bir kabahat veya suç tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilmektedir. Genel Ceza Hukukunda iştirak (katılma) kanunda yazılı olan bir suçun bilerek ve istenerek birden fazla kimse tarafından işlendiği anı ifade etmektedir²⁴³. İştiraktan bahsedilebilmesi için

²⁴⁰ Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan genel şartlar, vergi kaçakçılığı suçları için de geçerli olmaktadır. Konu ile ilgili detaylı bilgi için bkz. "3.2. Teşebbüs" isimli başlık.

²⁴¹ Taştan, **a.g.e.**, s.230.

²⁴² Burcu Kuzucu, "Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Birleşme, Tekerrür", Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi S.B.E.**, İstanbul, 2013, s.95.

²⁴³ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku (Genel Esaslar, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları)**, Bursa, Ekin Kitabevi, 1993, s.29.

suçu işleyen birden fazla kimsenin ortak bir iradesinin olması ve bu irade kapsamında birleşilmesi durumunda suçun ortaya çıkması gerekmektedir.

İştirak, bir suçun birden çok kişi tarafından işlenmesini ifade etmektedir. Çok failli suçlar, kanunda bir suçun işlenmesi için birden fazla kişinin şart koşulduğu suç tipidir²⁴⁴. Çok failli suçlar için birden fazla failin şart koşulmuş olması kanun gereği zorunlu tutulmuştur. Bu sebeple çok failli suçların iştirak olarak değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü iştirak tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kimse tarafından da işlenebilmektedir. Çok failli suçlar ise sadece birden fazla kimse tarafından işlenebilmektedir. Suça iştirak ile çok failli suçlar arasındaki bir diğer önemli fark ise, iştirak ceza kanunlarının genel hükümlerinde sayılmış olup, çok failli suçlar ise ceza kanunlarının özel hükümleri arasında yer almaktadır²⁴⁵. Yine iştirak hükümleri suç üzerinde genişletici etki yaratarak, suçun tanımına girmeyen hususların dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ancak çok failli suçlar, bağımsız suç özelliği taşıyarak asli bir nitelik taşımaktadır²⁴⁶.

Bununla birlikte iştirak, asli iştirak ve ferî iştirak, maddi ve manevi iştirak olarak da incelenmektedir²⁴⁷. Asli iştirak, kendi içerisinde asli maddi iştirak ve asli manevi iştirak olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Asli maddi iştirak, suçun işlenmesi veya doğrudan doğruya birlikte işlenmesini ifade etmektedir²⁴⁸. Suçun işlenmesi suç tipinin maddi unsurunun gerçekleştirilmesini ifade etmekte olup, suçun birlikte işlenmesi ise suç tipinin maddi unsurunun gerçekleşmemiş olması, suçun işlenmesinde birinci derece önemli olan hareketin işlenmiş olması gerçeğini değiştirmemektedir.

Asli manevi iştirak, bir kimsenin suç işleme iradesini değiştirmek, yani o kişiyi azmettirmektir²⁴⁹. Azmettirme halinin asli iştirak içerisinde yer almasının nedeni failin kendi suç işleme iradesini dışa vurarak, suçun işlenmesi için azmettirilene yönlendirmesidir. Fer-i maddi iştirak, daha suçun işlenmesinden önce veya suçun işlenmesi esnasında faile kolaylık sağlanması ya da suçun işlenmesi için gerekli olan

²⁴⁴ Mustafa Özen, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun İştirak Kurumuna Bakışı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 70, 2007, s.239.

²⁴⁵ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.497.

²⁴⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **a.y.**

²⁴⁷ Candan, **Vergisel Kabahat ve Suçlar**, s.196.

²⁴⁸ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.109.

²⁴⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s.20.

birtakım araç ve gereçlerin temin edilmesi olarak ifade edilmektedir. Fer-i manevi iştirak ise, suçun işlenmesi için failin teşvik edilmesi, faildeki suç işleme iradesinin güçlendirilmesi ve suçun işlenmesinden sonra faile yardımda bulunacağı vaadinde bulunulmasıdır²⁵⁰. Fer-i iştirak, asli iştirake göre ortaya çıkaracağı sonuçlar ve fiillerin niteliği bakımından daha hafif bir durumu ifade etmekle beraber fer-i iştirak durumunda uygulanacak ceza, asli iştirak halinde uygulanacak cezadan daha hafiftir²⁵¹. Bu itibarla Mülga 765 Sayılı TCK'da öngörülen asli maddi iştirak, asli manevi iştirak, fer-i maddi iştirak ve fer-i manevi iştirak şekilleri terk edilerek yerini, 5237 Sayılı yeni TCK'da düzenlenen faillik, azmettirme ve yardım almıştır²⁵².

İştirakin varlığı halinde cezalandırma yapılabilmesi için üç sistem öngörülmektedir. Bu sistemler; eşitlik sistemi, ikilik sistemi ve cezanın failin durumuna göre verilmesi şeklindedir. Eşitlik sistemi, suçun işlenmesine iştirak eden kimselerin, suça verilecek ceza kadar cezalandırılmasını ifade etmektedir²⁵³. Dolayısıyla eşitlik sisteminde suçun işlenmesine iştirak eden kimseler, asıl fail gibi nitelendirilmektedir. Bu durumun sebebi işlenen suçun bölünemez bir bütünlüğünün olmasıdır. İkilik sistemi, suçun işlenmesine iştirak eden kimselerin, bu suçun gerçekleştirilmesi esnasında ortaya koymuş oldukları katkıya göre cezalandırılmasını ifade etmektedir²⁵⁴. Bu sistemde suçun işlenmesinde rol oynayan kimseler asli fail ve şerik (azmettiren, yardım eden) olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, katkıları oranında farklı cezalandırma işlemine tabi tutulmaktadır²⁵⁵. Cezanın failin duruöuna göre verilmesi sisteminde ise, suçu işleyen faile sübjektif nitelik içeren kendi kötülüğü oranında ceza verilmekte olup, suçun işlenmesinde ortaya koymuş olduğu katkı göz önüne alınmamaktadır.

Bununla birlikte TCK'nın 37. maddesinde yer alan faillik, 38. maddesinde azmettirme ve 39. maddesinde yardım etme kavramları incelendiğinde, kanunun iştirake ilişkin cezalandırma ayırımına gittiği gözlemlenmektedir²⁵⁶. Bu sebeple TCK'da iştirak halinde iştirak edenlere uygulanacak olan cezalandırma hususunda ikilik sistemi

²⁵⁰ Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **a.g.e.**, s.110.

²⁵¹ Yiğit, **a.g.e.**, s. 21.

²⁵² Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.197.

²⁵³ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.500.

²⁵⁴ Kangal, **a.g.e.**, s.211.

²⁵⁵ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.500.

²⁵⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.501.

benimsenmektedir. Öte yandan kabahatler açısından olaya bakıldığında birden fazla kişinin kabahatin işlenişine katılmaları durumunda, katılan her bir kişi hakkında faile verilecek olan ceza kadar cezalandırma işlemi uygulanmaktadır (KK m.14). Böylece kabahatlere iştirak halinde, iştirak edenler hakkında cezalandırma işlemi için eşitlik sisteminin kabul edildiği anlaşılmaktadır²⁵⁷. Vergi suçları bakımından iştirak hükümleri sadece vergi kaçakçılığı suçları için öngörülmektedir. Menfaat gözetilmeden vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edilmesi halinde uygulanacak olan ceza, TCK'ya göre verilecek olan cezanın yarısının indirilmesi şeklindedir (VUK m.360). Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçuna iştirak halinde de TCK'nın iştirak hükümleri uygulanacağından, iştirak edenlere verilecek olan cezalar konusunda ikilik sistemi kabul edilmektedir.

3.3.1. Vergi Kabahatlerinde İştirak

Kanunda kabahat olarak belirtilmiş olan fiiller, tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kimseler tarafından da işlenebilmektedir. Kabahate iştirak iki veya daha fazla kabahat fiilinin ortak bir irade çerçevesinde işlenmesidir. Kabahate iştirak herkes tarafından yapılabilir. Esas itibarıyla kanunda belirtilmiş olan vergi ödevini yerine getirmekle yükümlü olanlar vergi mükellefleri ile vergi sorumlularıdır. Kabahate iştirak halinde iştirake sebep olanlar, vergi mükellefi veya vergi sorumluları olabileceği gibi bunlar dışında kalan kimseleri de kapsayarak geniş bir kesimi ifade etmektedir²⁵⁸.

Kabahatlerde iştirak KK 14. maddesi ve VUK 344. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmektedir. KK 14. maddesinde;

(1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, asıl fail olarak idari para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında fail olarak idari para cezası verilir.

²⁵⁷ Kangal, **a.g.e.**, s.220.

²⁵⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.266.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idari para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır” şeklinde ifade edilmekteyken, VUK 344. maddesinin ikinci fıkrasında ise, “Vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır” şeklinde ifade edilmektedir.

KK’da kabahate iştirak halinde öngörülen ceza asıl faile verilecek ceza kadar olmaktadır. Dolayısıyla maddi ve manevi iştirak ayrımı yapılmamaktadır. Bu sebeple kabahatlere iştirakte fail, azmettiren ve yardım eden ayrımı yapılmadan tek tip fail öngörülmektedir²⁵⁹. Bu durumda kabahatlere iştirak halinde cezalandırmaya esas işlemin yapılabilmesi için eşitlik sisteminin kabul edildiğini göstermektedir. Kabahatler bakımından eşitlik sisteminin benimsenmiş olmasının beraberinde getirdiği birtakım faydaları yer almaktadır. Eşitlik sistemi ile birlikte kabahate iştirak halinde idarenin nihai karar vermesi esnasında asli fail ile müşterek fail arasındaki tespiti zor olan durumların ortaya çıkarılması hususunun kolayca çözüme kavuşturulması önem arz etmektedir²⁶⁰.

KK 14. maddesi ile VUK 344/2. maddesi birlikte incelendiğinde vergi kabahatleri bakımından iştirakin şartları şöyle ifade edilmektedir²⁶¹; İştirake konu olan kabahatin hukuka aykırılık teşkil etmesi, birden fazla kişinin fiilin işlenmesine iştirak etmesi, fiilin işlenmesine iştirak edenlerin bu fiili kasıtlı olarak işlemesi, iştirake konu olan fiilin vergi ziyaı kabahati olması ve ağır nitelikli fiillerden ibaret olması ve iştirake konu olan hareket ile ortaya çıkan vergi ziyaı kabahati arasında nedensellik (illiyet) bağının bulunması gerekmektedir. Vergi kabahatleri açısından iştirakin geçerli olabilmesi için işlenen fiilin vergi ziyaı kabahati olması ve vergi ziyaı kabahatinin ağır nitelikli fiillerini içermesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi ziyaı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri dışında kalan orta ve hafif nitelikli fiilleri ve nihayetinde genel usulsüzlük kabahati ile özel usulsüzlük

²⁵⁹ Yiğit, **a.g.e.**, s.59.

²⁶⁰ Kangal, **a.g.e.**, s.221.

²⁶¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.267.

kabahati iştirak kapsamında değerlendirilmemektedir²⁶². Bu ayrımın yapılmasındaki asıl sebebin ağır nitelikli fiillerin dışında kalan diğer kabahatler açısından kastın varlığının bulunmamasıdır²⁶³. Çünkü kabahate iştirak halinde, iştirakin var olma şartlarından biri de fiilin kasıtlı olarak işlenmesidir.

Vergi kabahatine iştirak edilmesi durumunda uygulanacak olan ceza VUK 344. maddesinin ikinci fıkrasında şu şekilde ifade edilmiştir; *“Vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Bu sebeple vergi ziyana iştirak edenlere bir kat ceza uygulanmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, iştirak edene verilecek cezanın asıl faile verilecek olan toplam ceza tutarı üzerinden değil, ziyaa neden olunan vergi üzerinden verilmektedir²⁶⁴. Danıştay bir kararında²⁶⁵ bu hususla ilgili olarak *“... Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi için salınan vergilerin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmiş ise de; adı geçen şirket tarafından ziyaa uğratılan vergilerin ne kadarlık kısmının davacının fiilinden kaynaklığının tespiti bakımından, davacı tarafından düzenlenen faturalar ve görünürde elde ettiği hasılat konusunda herhangi bir inceleme ve toplamda ziyaa uğratılan vergiyle bir oranlama yapılmadığı anlaşıldığından eksik incelemeye dayalı olarak kesilen vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır”* şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Vergi kabahatleri açısından iştirakin ağırlığının bir önemi olmaksızın, kabahate iştirak eden herkese bir kat tutarında aynı oran üzerinden ceza uygulanmaktadır. Örneğin, Bayan (X), 2019 yılında sahte fatura kullanmak suretiyle 4.000 TL tutarında gelir vergisinde vergi ziyana neden olmuştur. Öte yandan Bayan (X)’e kullanması için sahte faturalar Bay (A) tarafından temin edilmiştir. Bu durumda Bayan (X) asli fail durumunda olduğundan ve sahte fatura kullanımı VUK 359. maddede sayılan kaçakçılık suçu teşkil ettiği için üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bayan (X)’e kesilecek olan ceza tutarı (4.000*3) 12.000 TL’dir. Ayrıca Bayan (X) sahte fatura kullanarak kaçakçılık suçu işlediği için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla da cezalandırılmaktadır. Öte

²⁶² Biyan, **a.g.e.**, s.282.

²⁶³ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s.29.

²⁶⁴ Rençber, **a.g.e.**, s.452.

²⁶⁵ Danıştay 4. Dairesi, 07.04.2014, E:2011/2100, K:2014/2339, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/2014-2339/4-Daire-2011-2100-E,-2014-2339-K,-07042014-T_xxvid2216320_xxmid2216320_search#2216320, Erişim Tarihi 02/05/2021.

yandan vergi ziyai kabahatinin işlenmesine iştirak eden Bay (A)'ya, ziyaa neden olunan vergini bir katı tutarında ceza kesilmektedir. Bu durumda, Bay (A)'ya iştirak nedeniyle kesilecek olan ceza tutarı 4.000 TL'dir²⁶⁶.

Bununla birlikte failin birden fazla çeşitli kabahati işlemesi durumunda, kabahate iştirak eden kimsenin işlenen kabahatlerin belli bir kısmına katılması halinde, katıldığı kısma denk gelen vergi ziyai cezası tutarında ceza kesilmektedir²⁶⁷.

3.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

Genel ceza hukukunda suçlar tek bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilmektedir. Birden fazla kişinin suçun işlenmesinde rol oynaması halinde iştirakten bahsedilmektedir. İştirak halinin varlığı için gerekli olan ilk koşul suçun birden fazla kişi tarafından işleniyor olmasıdır²⁶⁸. Örneğin, sahte fatura düzenleyen bir kimseden bu faturayı tedarik edip kullanmaları için başka bir kimseye veren kişi sahte fatura düzenleme suçuna iştirak etmiş olmaktadır²⁶⁹. Bu durumda iştirak hususunda TCK hükümleri uygulanarak nihai sonuca ulaşılmaktadır.

5728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde iştirak müessesesi VUK 360. maddesinin “İştirak” başlığı altında düzenlenmekteydi²⁷⁰. Bu maddede “Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiil irtikâp edenlerden ve doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla, o faile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur” şeklinde ifade edilmekteydi. Madde hükmü incelendiğinde VUK 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına iştirak edilmesi halinde, sadece maddi menfaat gözetilmediği durumlarda indirimden yararlanılacağı belirtilmiştir.

²⁶⁶ Ekrem Işık, “Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyai Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 37, Sayı 306, 2014, s.142-143.

²⁶⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.270.

²⁶⁸ Emre Burak Onat, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 137, 2018, s.318.

²⁶⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.501.

²⁷⁰ Sercan Yavan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2017, s.125.

Bununla birlikte 5728 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişik ile “İştirak” başlığı altında düzenlenen 360. maddesi “Cezada İndirim” başlığında düzenlenerek değişikliğe gidilmiştir²⁷¹. Yapılan değişiklik ile birlikte VUK 360. maddesi “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir” şeklinde düzenlenmiştir. Yapılan değişiklik sonrasında VUK 360. maddesinde maddi ve manevi menfaat ayırımına gidilmeden sadece “menfaat” ibaresi kullanarak menfaatin sınırı genişletilmiştir.

Yapılan değişiklik sonrasında kaçakçılık suçuna iştirak halinde TCK’nın 37 ile 41. maddelerinde yer alan hükümler uygulanmakta olup, ancak bu suça katılanların herhangi bir menfaatinin bulunmaması halinde VUK 360. maddesinde yer alan indirim uygulanarak özel bir hüküm getirilmiştir²⁷². Bu itibarla vergi kaçakçılığı suçu dışında kalan diğer suçlar için (vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu) menfaat gösterilmemiş olsa bile VUK 360. maddesinde yer alan indirim hükümleri uygulanmayacaktır. Kaçakçılık suçuna iştirak halinde, suça iştirak edenlerin menfaatinin bulunmaması halinde TCK genel hükümlerine göre verilecek olan cezanın yarısı indirilmektedir.

VUK 360. maddesine göre menfaatin aranmaması suçun unsuru olarak değil, iştirak halinde daha az cezaya gidilmesini öngörmektedir. Menfaatin maddi olması şart olmayıp, her iki durumu ifade eden maddi veya manevi olması da söz konusudur²⁷³. VUK 360. maddesinde “menfaat” kelimesi kullanılarak, maddi ve manevi menfaatin söz konusu olacağı aşikârdır. Bununla birlikte manevi menfaat kapsamında sadece dostluk kurulması yönünde bir vaadin bulunması bile VUK 360. madde kapsamında indirime konu olmaktadır. Menfaatin gözetilmesi hususunda, bu menfaatin iştirake konu suçun karşılığı olması gerekmektedir²⁷⁴. Örneğin, bir şirket çalışanının, sahte faturanın nasıl düzenleneceği konusunda bilgiler vermesi, TCK kapsamında yardım niteliğinde değerlendirilmekte olup, cezası yarıya kadar indirilecektir. Bu durumda çalışan bu bilgi karşılığında herhangi bir para almamış ise VUK 360. maddesi gereğince cezanın yarısı

²⁷¹ Işık, a.e., s.137.

²⁷² Şenyüz, a.g.e., s.503.

²⁷³ Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri...”, s.2852.

²⁷⁴ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.213.

indirilmektedir. Doktrinde çalışanın aldığı maaş menfaat olarak değerlendirilmiş olup, indirimde esas tutulmayacağı ifade edilmiştir²⁷⁵. Çalışanın aldığı maaş, iş sözleşmesi çerçevesinde belirlenmiş olup, işin yürütülmesi bakımından harcanan emeğin karşılığını ifade etmektedir. Örnekte yer alan sahte fatura düzenlenmesi için verilen bilgiler, çalışanın maaşı karşılığını ifade etmemektedir. Bununla beraber çalışanın maaşı dışında menfaat gözetilmesi halinde VUK 360. maddesinde yer alan indirimden yararlanılamamaktadır²⁷⁶. Kaçakçılık suçuna iştirak halinde menfaatin gerçekleşmiş olması şart olmayıp, menfaat beklentisinin varlığı yeterlidir. Ayrıca menfaatin zaman bakımından ne zaman elde edileceği de önemli olmayıp, suçun işlenmesinden önce veya sonra elde edilmiş olması yeterli olmaktadır²⁷⁷.

Suçta iştirak, işlenecek olan suçta söz konusu olup, iştirakin var olduğu hallerde ceza vardır, iştirakin olmadığı durumlarda ceza da olmamaktadır. İştirak hükümleri, tamamlanmış ve netice itibarıyla sonuçlanmış olan suçlarda uygulanmamaktadır²⁷⁸. Suçta iştirak halinde iştirakin uygulanabilmesi için zorunlu olan şartlar şu şekilde ifade edilmektedir²⁷⁹;

1. İştirak halinin kabul edilmesi için öncelikle, suçun birden fazla kişi tarafından işleniyor olması gerekmektedir²⁸⁰.
2. Suçun işlenmesine iştirak edenlerin, kasıtlı olarak fiilin işlenmesine katılmaları gerekmektedir. Suç fiilinin kasıtlı olarak işlenmesinin yanı sıra işlenen fiilin hukuka aykırı olması da gerekmektedir. Suçun işlenmesine kasten iştirak edenler, cezalandırmaya engel olan kişisel nedenler dikkate

²⁷⁵ Onat, a.e., s.331.

²⁷⁶ Ufuk Gencel, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Sayı 3, 2014, s.80.

²⁷⁷ Şenyüz, a.g.e., s.503.

²⁷⁸ Şenyüz, a.g.e., s.502.

²⁷⁹ Fulya Mercimek, Doğan Şenyüz, “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 14, 2013, s.195-196.

²⁸⁰ “Gerçekten kaçakçılığa iştirak suçunun doğması için, kaçakçılık suçunun birden ziyade kişilerce işlenmiş olması.” Danıştay 7. Dairesi, 13.11.1991, E:19874765, K:1991/2740, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1987-4765/7-Daire-1987-4765-E,-1991-2740-K,-13111991-T_xxvid185310_xxmid185310_search#185310 , Erişim Tarihi 04/05/2021.

“Kaçakçılık sayılan haller 2013 Sayılı Kanunun 344. Maddesinde belirtildiğine ve iştirak fiili de birden fazla kişi tarafından yapılan kaçakçılık sonucu oluştuğuna göre...” Danıştay, 7. Dairesi, 16.04.1992, E:1988/23, K:1992/1123, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1988-23/7-Daire-1988-23-E,-1992-1123-K,-16041992-T_xxvid162516_xxmid162516_search#162516 , Erişim Tarihi 04/05/2021.

alınmadan fiilin işlenmesinde yer alan kusur derecesine göre cezalandırılmaktadır.

3. Suçun işlenmesinde iştirakçilerin bizzat rol oynaması ve belli bir paya sahip olması gerekmektedir. Aksi takdirde iştiraktan söz etmek mümkün değildir.
4. Suça iştirak eden kişinin hareketi ile suçun oluşumu arasında nedensellik (illiyet) bağının bulunması gerekmektedir.

Bununla birlikte suça iştiraktan bahsedebilmek için, suçun en azından teşebbüs aşamasında kalmış olması gerekmektedir. Bu sebeple suçun işlenmesine başlanmadan önce suçun hazırlık aşamasında kalması halinde, faile suça iştiraktan dolayı cezalandırma işlemi uygulanamamaktadır²⁸¹.

VUK'un 344, 359 ve 360. maddeleri birlikte ele alındığında vergi ziyayı kabahatine iştirak edilmesi halinde hem idari para cezası hem de hapis cezası verildiği anlaşılmaktadır²⁸². Dolayısıyla kanunda kaçakçılık fiillerinin işlenmesiyle vergi ziyaya yol açılması durumunda iştirak edenlere bir kat ceza öngörülmeyle beraber, ayrıca VUK 359. madde hükmüne göre de hapis cezası öngörülmektedir. Özetle ifade etmek gerekirse vergi kaçakçılığını suçunun vergi ziyaya sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda, iştirak edene kayba uğratan verginin bir katı tutarında idari para cezası verilecek ve ayrıca TCK hükümleri uyarınca iştirake ilişkin uygulanacak olan hapis cezasının yarısı uygulanacaktır²⁸³. İştirak çeşitleri faillik, azmettirme ve yardım etmeden oluşmaktadır. TCK'da sayılmış olan iştirak çeşitleri vergi kaçakçılığına iştirak hallerinde de geçerli olmaktadır.

3.3.2.1. Faillik

Faillik kavramı, suçun işlenmesi hususunda birinci derece etkili olan hareketlerin yapılması anlamını taşımaktadır²⁸⁴. Faillik suçun bizzat işlenmesini ifade eden fail kavramından farklı olarak suça iştirak halinde iştirak edenlerin suçun işlenmesindeki

²⁸¹ Işık, a.e., s.132.

²⁸² Gencel, a.e., s.82.

²⁸³ Ömer Gören, "Vergi Ceza Hukukunda İştirak", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, 2013, s.364.

²⁸⁴ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.509.

konumunu ve katkısını ifade etmektedir²⁸⁵. Faillik kavramı birlikte (müşterek) faillik ve dolaylı faillik olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır.

3.3.2.1.1. Birlikte (Müşterek) Faillik

Birlikte (müşterek) faillik, suçun işlenmesi için gerekli olan hareketi yapan kimselerdir²⁸⁶. Birlikte faillikte, suçu işleyen kimseler suçun işlenmesi hususunda ortak bir irade açıklaması ile hareket etmekle beraber suçun icrası kapsamında gerekli olan hareketi birlikte yapmaktadırlar²⁸⁷. TCK 37. maddesinin birinci fıkrasında “*suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu olur*” şeklinde ifadeye yer verilmiştir.

Birlikte faillikte, her bir iştirakçi işlenen fiil üzerinde ortak bir hâkimiyet kurdukları için, suçun işlenmesi esnasında oynadıkları rol asli olarak değerlendirilmektedir²⁸⁸. Suçun işlenmesini gerçekleştiren failin haberi olmaksızın, tek taraflı olarak suçun işlenmesinden önce veya suçun işlenmesi esnasında suça iştirak edilmesi halinde birlikte faillikten değil, TCK 39. madde kapsamındaki yardım etmeden söz edilmektedir.

Suçun işlenmesinde rol oynayan failer, suçun gerçekleşmesinde icrai ve ihmali harekette bulunabilmektedirler. Birlikte failliğin gerçekleşmesi için suça iştirak eden bütün faillerin aynı harekette bulunması şart koşulmamaktadır. Ancak bazı durumlarda suça iştirak eden faillerin hareketleri eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Örneğin, defter sayfalarının koparılarak yok edilmesi eyleminde, faillerin yırtma eylemini aynı hareketle, aynı zamanda karşılıklı yapmaları durumunda birlikte faillik söz konusu olup, her bir fail asıl fail olarak değerlendirilmektedir²⁸⁹.

Birlikte faillik halinde verilecek olan ceza TCK kapsamında asıl faile verilecek ceza kadardır. Ancak kaçakçılık suçuna birlikte faillik nedeniyle iştirak edilmesi halinde VUK 360. madde uyarınca TCK’ya göre verilen cezanın yarısı indirilmektedir. Dolayısıyla menfaat elde edilmek suretiyle işlenmiş olan kaçakçılık suçları ile diğer vergi

²⁸⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.504.

²⁸⁶ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.509.

²⁸⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.504.

²⁸⁸ Mercimek, Şenyüz, a.e., s.203.

²⁸⁹ Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, s.205.

suçlarına (mükellefin özel işlerini yapma suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu) iştirak edilmesi halinde indirim uygulanmamaktadır.

3.3.2.1.2. Dolaylı Faillik

Bir kimsenin iradesi üzerinde hâkimiyet kurularak bu kişinin suç işlemesine neden olunan faillik dolaylı faillik olarak ifade edilmektedir²⁹⁰. Suçun işlenmesi hususunda bir başkasını araç olarak kullanan kimse, dolaylı fail olarak ifade edilmektedir (TCK m.37). Dolayısıyla dolaylı fail, suçun işlenmesine bizzat katılmamakla beraber, bir başkasının iradesi üzerinde hâkimiyet kurarak suça ilişkin hareketin bu kişi tarafından yapılmasıyla suçun işlenmesini gerçekleştirmektedir²⁹¹.

Dolaylı faillikte suçun işlenmesi sırasında bir kimseyi araç olarak kullanan fail, suç işleme iradesinde bulunmamaktadır. Örneğin, defterlerin yırtılarak yok edilmesi eyleminde failin çocuğunu defteri yırtması için araç olarak kullanması durumunda, babanın bizzat suçun işlenmesinde bir hareketinin olmaması cezalandırılmayacağı anlamına gelmemektedir. Bu durumda suçun işlenmesinde çocuğunu araç olarak kullanan dolaylı fail baba, suçun işlenmesinden fail kadar sorumlu tutulmaktadır²⁹².

Bununla birlikte suçun işlenmesinde isnat yeteneği olmayan kimselerin araç olarak kullanılması durumunda suçun işlenmesinden dolaylı fail sorumlu tutulacaktır²⁹³. Dolaylı faillikte asıl amaç; bir başkasını suç işleme iradesinde araç olarak kullanan kimselerin cezalandırılmasıdır. Suçun somut faili bir başkasını araç olarak kullanan arka plandaki kişidir. Bu durumda cezalandırmaya esas olacak kişi de dolaylı faildir. Kusur yeteneği olmayan bir kimsenin suçun işlenmesinde araç olarak kullanılması durumunda dolaylı faile verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar arttırılarak verilmektedir (TCK m.37/2).

Dolaylı faillik kurumunda verilecek olan ceza TCK 37. maddesine göre asıl faile verilecek ceza kadardır. Ancak işlenmiş olan suçun kaçakçılık suçu olması ve herhangi bir menfaatin gözetilmemesi durumunda VUK 360. madde hükmü uyarınca TCK'ya göre verilecek olan cezanın yarısı indirilmektedir. Menfaat gözetilerek işlenen vergi

²⁹⁰ Kangal, **a.g.e.**, s.227.

²⁹¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.505.

²⁹² Şenyüz, **a.g.e.**, s.506.

²⁹³ Mercimek, Şenyüz, a.e., s.206.

kaçakçılığı suçları ve vergi kaçakçılığı dışında kalan diğer vergi suçlarının işlenmesi durumunda indirim söz konusu olmamaktadır.

3.3.2.2. Azmettirme

Azmettirme, suç işleme konusunda herhangi bir düşüncesi, tavrı olmayan bir kimseyi suç işlemeye teşvik etmek olarak ifade edilmektedir. Suçun işlenmesi konusunda azmettirenin azmettirilen üzerinde kesin bir hâkimiyet kurması gerekmektedir²⁹⁴. Aksi takdirde azmettirmeden bahsetmek mümkün değildir. Azmettirme, esas itibarıyla bir olayı gerçekleştirmek, bir suçun işlenmesini başkası tarafından yerine getirmek, bir işin yerine getirilmesi için bir başkasını yönlendirmek, etkilemek ve suçun işlenme kararını azmettirilene kesin olarak yerleştirmektir²⁹⁵.

Suçun işlenmesine azmettiren kimse, azmettirmenin yanında birlikte faillik veya yardım eden şekilde suça katıldığı durumda her bir iştirak çeşidi üzerinden ayrı ayrı cezalandırmaya tabi tutulmaktadır²⁹⁶. Yargıtay bu hususla ilgili olarak aksi yönde karar vermiştir²⁹⁷. Azmettirme, temelde bir suç işleme niyeti olmayan bir kimsenin azmettirenin baskısı ve yönlendirmeleriyle suçun işlenmesini ifade etmektedir. Örneğin, sahte fatura kullanma niyeti olmayan bir kimsenin, arkadaşının baskısı sonucunda sahte fatura kullanılarak vergi kaybına neden olması halinde arkadaşın baskısı azmettiren sıfatını taşımaktadır²⁹⁸.

Bununla birlikte TCK 38. maddesinde yer alan azmettiren ile 37. maddede yer alan dolaylı faillik şekilleri arasındaki farka değinmek yerinde olacaktır. Azmettiren ile dolaylı faillik arasındaki fark şu şekilde ele alınmaktadır²⁹⁹; Azmettirmede azmettirilen suçu kendi özgür iradesi ile işlemektedir. Dolaylı failde kişi kendi özgür iradesi ile hareket edememekte, araç olarak kullanılmaktadır. Dolaylı faillikte, suçun işlenmesinde

²⁹⁴ Onat, a.e., s.321.

²⁹⁵ Gencel, a.e., s.76.

²⁹⁶ Mercimek, Şenyüz, a.e., s.210.

²⁹⁷ “Azmettiren kimse, azmettirme ile yetinmeyip asli-maddi veya fer-i maddi şekilde suça iştirak etmişse hem azmettirdiği hem de suça başka şekilde katıldığı için iki kere cezalandırılmaz. Bu gibi hallerde en ağır cezayı gerektiren azmettirmeden dolayı ceza verilmelidir” Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 07.03.1988, E:1987/1-59, K:1988/72, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/1988-72/Ceza-Genel-Kurulu-1987-1-590-E,-1988-72-K,-07031988-T_xxvid303361_xxmid303361_search#303361, Erişim Tarihi 04/05/2021.

²⁹⁸ Şenyüz, a.g.e, s.507.

²⁹⁹ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s.512.

araç olarak kullanılan kişi, başkası tarafından araç olarak kullanıldığını bilmemektedir. Ancak azmettirmede azmettirilen işlemiş olduğu suçu azmettiren adına gerçekleştirdiğini bilmektedir ve ona göre hareket etmektedir.

Azmettirilen kişi azmettirenin altsoyu veya üstsoyu olduğu durumlarda farklı bir ceza uygulamasına gidilerek cezada artırım yapılmaktadır. Azmettirenin, altsoy-üstsoy ilişkisini kullanarak suça azmettirilmesi halinde, azmettiren kişiye verilecek olan ceza üçte birinden yarısına kadar arttırılarak uygulanmaktadır (TCK m.38/2). Azmettirenin kim olduğu konusunda belirsizliğin meydana gelmiş olması durumunda, bu kimsenin ortaya çıkmasında yardımcı olan kimselere kanun tarafından; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası verilmesi yerine yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezası, müebbet hapis cezası yerine ise on beş yıldan başlamak üzere yirmi yıla kadar hapis cezası verilmektedir (TCK m.38/3). Ayrıca yukarıda sayılmış olan ceza sınırları dışında kalan haller için ise kesilecek olan cezanın üçte biri indirilmektedir. VUK 359. madde uyarınca kaçakçılık suçlarına verilecek hürriyeti bağlayıcı ceza azami 5 yıl olduğundan uygulanacak indirim üçte bir oranında gerçekleşmektedir. Azmettirmede özel nitelikli haller dışında TCK'ya göre uygulanacak olan ceza asıl faile verilecek ceza kadardır. Ancak işlenen suçun vergi kaçakçılığı suçu olması durumunda menfaat gözetilmeksizin işlenmesi halinde VUK 360. madde gereğince TCK'ya göre verilecek olan cezanın yarısı indirilmektedir.

3.3.2.3. Yardım Etme

Suçun gerçekleşme durumunu kolaylaştırmak için maddi ve manevi destekte bulunarak suçun işlenmesinde katkıda bulunma hali yardım etme olarak nitelendirilmektedir³⁰⁰. Yardım etmede, suç işleme düşüncesi olan bir kimsenin bir başkası tarafından bu düşüncenin desteklenerek kolaylaştırılması ön plandadır. Yardım etme maddi nitelikte olabileceği gibi manevi nitelikte de olabilmektedir. Maddi yardım şekilleri; suçun gerçekleştirilmesi esnasında kullanılacak araçların temin edilmesi³⁰¹,

³⁰⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.508.

³⁰¹ “Başkası tarafından boş olarak imzalanıp kendisine verilen faturayı bir başkasına vermek suretiyle kullanmasını sağlayan davacının, bir kişinin vergi kaçırma eylemine yardım ettiği.” Danıştay 3. Dairesi, 17/06/1987, E:1987/1124; K:1987/1629, Candan, **Vergi Suç ve Cezaları**, s.210.

“Stopaj gelir vergisi ödememek ve katma değer vergisi ödemediği halde gerçek satışlar üzerinden katma değer vergisi iadesinden yararlanmak isteyen tüccarlar tarafından davacının paravan kullanıldığı, bu tüccarlar ile müstahsiller arasında sahte tüccar vesilesi yaptırıldığı, davacının bu fiilleri ile stopaj gelir vergisi ödemeyen ve yaptıkları satışlar üzerinden gerçekte ödemedikleri katma değer vergisinin indirimi yoluyla vergi ziyana sebebiyet veren tüccarların faaliyetlerine yardım etmiş olduğu.” Danıştay 3. Dairesi,

suçun işlenmesini gerçekleştirmek için yardımda bulunmak gibi hallerden oluşmaktadır. Manevi yardım şekilleri ise, suçun nasıl işleneceği konusunda yol gösterilmesi, failin suç işlemekteki kararın kuvvetlendirilmesi (suç işleme kararı bulunan bir kimseye cesaret ve güven vererek suçun işlenmesini gerçekleştirmektir.), faile suçun işlenmesinden önce veya sonra yardımda bulunacağını ifade etmek (sahte belge kullanma eyleminin vergi inceleme esnasında ortaya çıkacağı düşüncesiyle defter ve belgeleri gizleyeceğinin sözünü vermesi.) şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Yardım etme ile azmettirmenin birlikte gerçekleşmiş olduğu durumlarda yalnızca azmettirmeden ceza verilmektedir. Ayrıca birden çok yardım etme hali mevcut olduğunda, yardım etme halinin her biri için değil sadece tek bir yardım etmeden dolayı cezalandırma işlemi uygulanacaktır³⁰².

Vergi kaçakçılığı suçuna yardım etme durumunda iki farklı indirim söz konusu olmaktadır. Vergi kaçakçılığına yardım etme durumunda TCK genel hükümlerine göre faile temel cezanın yarısı verilmektedir. Ayrıca kaçakçılık suçunun işlenmesinde menfaatin gözetilmemesi durumunda VUK 360. madde uyarınca cezanın yarısı indirilecektir. Örneğin, sahte fatura temin etmek için mükellefi % 5 komisyon karşılığında sahte belge düzenleme işini ticaret haline getirmiş olan (B) ile tanıştıran (A), düzenlenmiş olan belge üzerindeki meblağın % 1'i oranında kendisi de komisyon almıştır. Bu durumda (A)'ya TCK hükümlerine göre faile verilen cezanın yarısı kadar ceza verilmektedir. Ancak (A) bu işlemi herhangi bir menfaat gözetmeksizin yapması halinde (A), hem TCK'ya göre hem faile verilecek olan cezanın yarısı hem de VUK 360. maddesi gereği cezanın yarısı indirilecektir. Dolayısıyla (A)'ya verilecek olan ceza (B)'ye verilmiş olan cezanın yarısının yarısı (1/4) kadardır³⁰³.

20.04.1994, E:1993/1271, K:1994/1250, "Çevrimiçi", https://www.kanunum.com/Danistay/1993-1271/3-Daire-1993-1271-E,-1994-1250-K,-20041994-T_xxvid179802_xxmid179802_search#179802 , Erişim Tarihi 05/05/2021.

³⁰² Onat, a.e., s.327-328.

³⁰³ Şenyüz, a.g.e., s.509-510.

3.4. Teşebbüs

Teşebbüs, failin fiili gerçekleştirmek üzere icrai hareketlere başlamasına karşın, elinde olmayan sebeplerle suçun sonlandırılmaması veya neticenin gerçekleştirilememesi durumunda söz konusu olmaktadır³⁰⁴. Suçun icrai kapsamında kalarak gerçekleştirilememesi o suçun teşebbüs aşamasında kalmasına yol açmaktadır. Teşebbüs aşamasında kalmış olan suça kanunda öngörülen ceza uygulanmaktadır. Suçun oluşumu çeşitli aşamalardan geçerek meydana gelmektedir. Suç eyleminin başlamasından suçun tamamlanmasına kadar geçen süre, suç yolu olarak ifade edilmektedir³⁰⁵. Suç yolu, düşünce aşaması, icra hareketlerine başlama, suçun tamamlanması ve suçun son bulma aşaması gibi aşamalardan oluşmaktadır³⁰⁶. Suçun gerçekleşmesi için gerekli olan ilk aşama düşünce aşamasıdır. Düşünce aşamasında olan fail için cezalandırma söz konusu olmamaktadır. Düşünce aşamasının somut harekete dönüştürülmesi halinde icra aşamasına geçilmiş olmaktadır. İcra aşamasında suçun kanuni tanımında yer almış olan unsurların gerçekleşmesiyle suç tamamlanmış olmakta ve nihayetinde tamamlanmış olan suçu takip eden aşama ise suçun son bulmasıdır³⁰⁷.

5237 Sayılı yeni TCK ile teşebbüs hakkında bazı değişiklikler getirilmiştir. Mülga 765 Sayılı TCK'da teşebbüs hakkında yapılan tam-eksik teşebbüs ayrımı, 5237 Sayılı TCK ile kaldırılmıştır³⁰⁸. TCK 35. maddesinde teşebbüsle ilgili olarak *“Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli bir hareketle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur. Suça teşebbüs halinde fail meydana gelen ve tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine on üç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek olan cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadarı indirilir”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir.

³⁰⁴ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.114.

³⁰⁵ Devrim Aydın, “Suça Teşebbüs”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 55, Sayı 1, 2006, s.86.

³⁰⁶ Ersin Şare, “Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 130, 2017, s.121.

³⁰⁷ Şare, a.y.

³⁰⁸ İhsan Darende, “Yeni TCK’da Suç İşlemeye Teşebbüs”, **Leges Kamu Hukuku Dergisi**, Sayı 1, 2013, s.34.

Bununla birlikte maddenin gerekçesinde değişikliğe gidilmesi ile ilgili olarak “Suça teşebbüste fail suçu tamamlamak amacıyla hareket etmesine rağmen, elinde olmayan nedenlerden dolayı bunu gerçekleştirememektedir. Bu durumda ise kişiye tamamlanmış suça oranla daha az bir ceza verilmektedir. Ancak teşebbüs halinde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, cezanın belirlenmesinde eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımının esas alınmasıdır. Çünkü eksik teşebbüs- tam teşebbüs ayrımında her olaya uygulanabilen ve duraksamaya yer bırakmayan objektif bir ölçüt bulunmamaktadır. Bu nedenle suçun tamamlanamadığı durumlarda ceza miktarı belirlenirken, yapılan hareketin ulaştığı gerçekleşme aşamasından ziyade fiilin doğurduğu zarar ve tehlikenin ağırlığı dikkate alınmalıdır. Çünkü bir olayda icra hareketleri bitmesine rağmen ortaya çıkan zarar veya tehlike icra hareketlerinin bitmesinden sonra meydana gelen zarar ve tehlikeden daha ağır olabilir. Özellikle silahla yapılan ve tekrarlanan hareketlerle gerçekleştirilmek istenen adam öldürme suçunda bu durum söz konusu olmaktadır. Örneğin tabancasındaki mermilerden sadece birini atıp mağduru yaraladıktan sonra engellenen fail, icra hareketleri bitmediği için adam öldürmeye eksik teşebbüsten dolayı, buna karşılık silahındaki tek kurşunu atıp mağdura isabet ettiremeyen fail, icra hareketleri bittiği için tam teşebbüsten dolayı cezalandırılmaktadır. Görüldüğü üzere 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu ve Hükümet Tasarısında yer alan eksik teşebbüs-tam teşebbüs ayrımı adil olmayan bir cezalandırmanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır” şeklinde ifade edilmiştir.

Teşebbüs hükmünün uygulanabilmesi için bazı şartların gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar; suç işleme konusunda failin kastının olması, suçun işlenmesine elverişli hareketin varlığı, suça ilişkin icra hareketlerinin varlığı³⁰⁹ ve icra hareketlerinin tamamlanamaması veya gerçekleşmemiş olmasından kaynaklanmaktadır.

³⁰⁹ “Yargıtay içtihatları itibariyle bir hareketin sayılabilmesi için, günlük hayat tecrübelerine göre işlenmeye karar verilen suça yönelmeyi iltibasa yer bırakmayacak şekilde ortaya koyan hareketlerdir. Şayet, failin hareketi, işlenmesi kararlaştırılan fiilin kanuni unsurunu oluşturacak boyuta henüz ulaşmadığı anlaşılırsa ortada işlenmesi kararlaştırılan suçun tecziyesi mümkün olmayan hazırlık hareketi bulunmakta fakat yapılan hareket mevcut aşaması itibariyle başka bir suç oluşturmaktaysa failin o suçtan sorumlu tutulması gerekir” Yargıtay Kararı, 01.02.1994, Karar No:1994/136, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/1994-136/1994-136-K,-01021994-T_xxvid342273_xxmid342273_search#342273, Erişim Tarihi 09/05/2021.

“Yakalanan sanığın marketten çaldığı ayakkabı boyasının yapılan üst aramasında cebinde bulunduğu suçun icra hareketlerinin tamamlanıp çalınan eşyanın hâkimiyet altına alınmaması nedeniyle suçun (tam)

Teşebbüsün cezalandırılması için kanunda açıkça bir hükmün yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde teşebbüse ceza verilmemektedir. Kanun koyucunun suça teşebbüs halinde ceza uygulamasının nedenini iki teoriyle açıklamak mümkün olmaktadır. Bu teoriler; sübjektif teori ve objektif teoriden ibarettir. Objektif teori; suça teşebbüs durumunda, kanunda belirtilen suç halinde korunacak olan hukuki yararın tehlikeye düştüğü gerekçesiyle cezalandırılmayı kabul eden görüştür³¹⁰. Objektif teori suçun oluşumunda tehlikeyi esas almaktadır. Bu görüşe göre failin gerçekleştirmiş olduğu hareket tehlikeyi barındırmıyorsa, suç ortaya çıkmış olsa bile cezalandırma söz konusu olmamaktadır. Sübjektif teori; failin suç işleme iradesinin dışı vurmuş ihtimali halinde cezalandırmaya konu olmasını ifade etmektedir³¹¹. Bu teoriye göre fail, tehlikeli davranışı dışı vurmuş ise, suç ister hazırlık aşamasında ister icra aşamasında olsun cezalandırmaya esas tutulmaktadır³¹². Dolayısıyla sübjektif teori suça teşebbüs aşaması ile suçun tamamlanması arasında herhangi bir fark gözetmemektedir.

Gönüllü vazgeçme, suçlunun kendi iradesi ile icra hareketlerinin devamından vazgeçmesi, kendi gayreti ve azmi ile suçun tamamlanmasını önlemesi ve neticenin gerçekleştirilememiş olmasını ifade etmektedir. TCK 36. maddesinde gönüllü vazgeçme ile ilgili olarak *“Fail suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabaları ile suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır”* şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Teşebbüse ilişkin yukarıda yer alan madde hükmü ile gönüllü vazgeçme birlikte ele alındığında failin işlemiş olduğu suça ilişkin olarak, icra hareketlerinin devam etmemesinin ya da neticenin gerçekleştirilmemiş olmasının failin kendi iradesi ile mi yoksa irade dışında gerçekleşmiş olan dış etmenler tarafından mı olduğu temel fark olarak ortaya çıkmaktadır³¹³. Dolayısıyla bu durumun çözümü, somut olay üzerinde öz iradesi (sübjektif) ile mi yoksa

teşebbüs aşamasında kaldığı...” Yüksel Bat, , “Suça Teşebbüs ve Yargıtay Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 13, Sayı 15, 2015, s.167.

³¹⁰ Bat, a.e., s.157.

³¹¹ Centel, Zafer, Çakmut, **a.g.e.**, s.445.

³¹² Bat, a.e., s.158.

³¹³ Enes Özbay, “Teşebbüse Elverişlilik Unsuru ve Kimi Özel Suç Düzenlemelerinde Elverişlilik Unsuru”, **Lexpera Blog Yeni Nesil Hukuk Bilgisi Sistemi**, 2021, “Çevrimiçi”, <https://blog.lexpera.com.tr/teebbuste-elverislilik-unsuru-ve-kimi-ozel-suc-duzenlemelerinde-elverislilik-unsuru/>, Erişim Tarihi 07/05/2021.

kendi iradesi dışında dış etkenler nedeniyle mi gerçekleştirildiği incelenerek neticeye kavuşturulacaktır. Gönüllü vazgeçme durumunda, teşebbüs aşamasında kalmış bir suç olsa bile fail teşebbüsten dolayı cezalandırılmaya tabi tutulmayacaktır³¹⁴.

Suçu işlemekte olan faile, suçun tamamlanmasının bırakılması için öngörölmüş olan teşvikler ve yardımlar doktrinde altın tepsi teorisi olarak adlandırılmaktadır³¹⁵. Daha önce de ifade edildiği gibi suçun gerçekleşmesi suç yolundan ibarettir. Fail, suç yolu olarak ifade edilen düşünce aşaması, icra aşaması, suçun tamamlanması ve son bulma aşamasına geldikçe suça daha da yaklaşmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu failin suçu tamamlanmasını engellemek için altın köprüler kurmakta ve bu altın köprüler sayesinde fail cezalandırmaya alınmamaktadır. Konumuz gereği altın köprü olarak ifade edilen hususlardan birisi de gönüllü vazgeçme halidir³¹⁶.

3.4.1. Vergi Kabahatlerinde Teşebbüs

Vergi kabahatleri açısından teşebbüs durumuna bakıldığında usulsüzlük kabahatleri (genel usulsüzlük kabahati, özel usulsüzlük kabahati) “*sırf hareket kabahati*” olduklarından teşebbüse elverişli olmamakta, vergi ziyai kabahati teşebbüse uygun nitelikte ancak kanunda herhangi bir hüküm bulunmadığı için teşebbüs uygulanmamaktadır³¹⁷. Teşebbüsün varlığından söz edebilmek için kasıtlı olarak gerçekleştirilen bir icra hareketine ihtiyaç vardır. Dolayısıyla ihmali bir davranışla işlenen hareketin teşebbüse konu olması mümkün olmamaktadır. Bilindiği üzere kabahat, icrai ve ihmali davranışla gerçekleştirilmektedir. Kabahatin gerçekleşmesinde neticenin oluşması şart olarak aranmamaktadır. Bu sebeptendir ki kabahatler açısından teşebbüs hükümlerinin uygulanması mümkün değildir³¹⁸.

VUK’da vergi kabahatlerinin teşebbüse konu olup olmamasına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda vergi kabahatlerine teşebbüs durumunda KK hükümleri uygulanacaktır. KK 13. maddesinde kabahate teşebbüs ile ilgili olarak “*Kabahate teşebbüs uygulanmaz. Ancak teşebbüsün de cezalandırılabilceğine dair ilgili hüküm bulunan haller saklıdır. Bu durumda, Türk Ceza Kanununun suça teşebbüs ve*

³¹⁴ Aydın, a.e., s.103.

³¹⁵ Bat, a.e., s.184.

³¹⁶ A.e., s.184.

³¹⁷ Rençber, a.g.e., s.443.

³¹⁸ Taşdelen, a.g.e., s.55.

gönüllü vazgeçmeye ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanır” şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi kabahatlerine teşebbüs mümkün değildir.

3.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs

VUK 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçları eylemleri ve bu eylemlere uygulanacak cezalar ayrı ayrı düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin vergi matrahını azaltıcı bir biçimde vergi kanunlarında yer alan usul ve esaslara aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan vergi suçudur. Vergi kaçakçılığı suçları genel itibariyle teşebbüse elverişlidir. Ancak bazı durumlarda elverişli olmayan hareketler de mevcut olmaktadır. Bu başlık altında teşebbüse elverişli olan ve olmayan vergi kaçakçılığı suçları VUK 359. madde bentleri uyarınca incelenecektir.

3.4.2.1. Teşebbüsün Geçerli Olduğu Vergi Kaçakçılığı Suçları

Hesap ve muhasebe hileleri, kanun koyucu tarafından getirilmiş olan hesapların işleniş tarzına, vergi matrahının az gösterilerek verginin eksik ödenmesi ve nihayetinde vergi dairesini yanıltmaya yönelik gerçekleştirilen kanuna aykırı işlemleri ifade etmektedir. Kanunda yer alan bu suça teşebbüs mümkün olmaktadır. Çünkü muhasebe hilesi yapma kastıyla harekete geçen bir kimsenin bu hareketinin elinde olmayan sebeplerden dolayı kesilmesi durumunda teşebbüs mümkün olmaktadır³¹⁹. Örneğin, deftere hileli olduğu anlaşılan bir hesabın kaydı yapılırken inceleme elemanları tarafından yakalanması veya hileli hesabın bilgisayara kaydedilmesi anında elektrik kesintisi olması hali teşebbüse örnek olarak gösterilebilmektedir³²⁰.

Gerçekte olmayan kişiler adına hesap açılması eyleminde suçu oluşturan hareketlerin kısımlara bölünmesi durumunda teşebbüs mümkün olmaktadır³²¹. Örneğin, gerçekte olmayan bir kimse adına borç ilişkisini temin edecek şekilde hesap açılmış ve teminat alınmış gibi hesap oluşturulmuştur. Ancak hesabı oluşturan mali müşavirin

³¹⁹ Mustafa Karataş, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2018, s.223.

³²⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 37, 2019, s.16.

³²¹ Karataş, a.e., s.223.

hesaba kaydedilecek olan rakamları yazamadan elinde olmayan nedenler dolayısıyla işlemi tamamlayamaması hali örnek olarak gösterilebilir.

Defter ve belgelere yapılması gereken işlemlerin ve kayıtların, başka bir defter ve kayıt ortamına kaydedilmesi (çift defter tutulması) neticesinde matrahın azaltılması şeklinde ortaya çıkan kaçakçılık suçunun teşebbüse konu olup olmaması konusunda iki görüş mevcuttur. Doktrinde çoğunluk olan görüş çift defter tutma eyleminin teşebbüse elverişli olduğu yönündedir. Bu görüşe göre, çift defter tutma eyleminin gerçekleşmesi için vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmesi gerekmektedir. Bu nedenle icra hareketi başlamış olmasına rağmen failin elinde olmayan sebepler dolayısıyla vergi matrahında bir azalış söz konusu değilse, teşebbüsün mümkün olduğu ileri sürülmektedir.

Çift defter tutma eyleminin teşebbüse konu olmadığını savunan görüşe göre ise, bu eylemde vergi matrahının azalması ceza kesilmesi için bir şart olmakta, bu nedenle işlenen suça teşebbüsün mümkün olamamaktadır³²². Dolayısıyla çift defter tutma eyleminin teşebbüse elverişli olup olmaması hususunda gerçekleştirilen eylemin kısımlara bölünüp bölünmemesi dikkate alınmaktadır. Eğer kısımlara bölünebiliyorsa teşebbüse elverişlidir sonucuna ulaşılmaktadır. Örneğin, hesap ve işlemleri VUK kapsamında tutmak zorunda olduğu defterlere kaydetmek yerine ajandaya kaydedilmesi esnasında yakalanan muhasebecinin hareketi teşebbüs aşamasında kalmaktadır.

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilerek kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda bu suça teşebbüs mümkün olmaktadır. Tahrifat, orijinalliğini korumakta olan belge ve kayıtların içeriği ile oynanarak, o belge ve kayıtların aslının bozulması, değiştirilmesi ve gerçeğinden uzaklaştırılarak başka bir hale getirilmesini ifade etmektedir. Örneğin, fatura üzerinde tahrifat yapmak isteyen bir kimse faturada yer alan bilgileri silmek üzereyken vergi inceleme elemanlarının intikal etmesi sonucunda yakalanması suçun teşebbüs aşamasında kalmasına neden olmaktadır³²³.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili ile gerçekleştirilmiş olan vergi kaçakçılığı suçları “*sırf hareket suçları*” olarak ifade edilmektedir. . Dolayısıyla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya

³²² Karataş, a.e., s.223.

³²³ Şenyüz, a.g.e., s.512.

kullanmak eyleminde teşebbüsten söz edebilmek için bu suça ilişkin hareketlerin kısımlara bölünüyor olması gerekmektedir. Bölümlere ayrılması mümkün olduğu durumlarda teşebbüsten söz edilebilmektedir. Örneğin, bir başka mükelleften temin edilen belgeyi üçüncü bir şahsa teslim etmek üzere doldurup imzalayacağı sırada yakalanması halinde sahte belge düzenleme suçuna teşebbüs edilmektedir.

VUK'a göre tutulması zorunlu olan belgelerin bütünlüğünü bozacak şekilde sayfaların yırtılıp atılması veya yırtılan sayfanın yerine başka bir sayfa konulması ya da hiç sayfa konulmaması fiilin işlenmesiyle birlikte neticenin gerçekleşmemiş olması teşebbüsü mümkün kılmaktadır. Örneğin, tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defterlerin sayfalarını yırtan mükellef, yırtma işlemini gerçekleştirdiği esnada vergi inceleme elemanları tarafından yakalanması durumunda suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır. Yine sayfaları yırtılan deftere yeni sayfaların ilştirilmesi esnasında failin yakalanması halinde suç teşebbüs aşamasında kalacağından teşebbüs hükümleri uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan belgelerin matbaalarca basılması fiilinde, suç tipi neticesi harekete bitişik suç özelliği taşıdığından suç hareketleri parçalara bölündüğü ölçüde teşebbüse elverişli olmaktadır. Belge basma eylemi, sipariş alınması, bilgisayar üzerinden tasarım yapılması, filme alınması, pazarlama yapılması ve makineyle basım yapılması işlemlerinden oluşup, bu işlemler parçalara ayrıldığından teşebbüse elverişlidir³²⁴. Örneğin, belge basımı esnasında, belgenin makineye gönderilmesiyle beraber kâğıtların makinede sıkışması veya belge basımı esnasında vergi inceleme elemanları tarafından yakalanılması halinde suç teşebbüs aşamasında kalmaktadır ve teşebbüs hükümleri uygulanmaktadır. Basılan bu belgelerin kullanılması durumunda da teşebbüs söz konusu olmaktadır. Örneğin, anlaşmasız matbaalarca belgelerin basılmış olduğunu bilen fail, bu belgeyi kayıtlara geçerken vergi inceleme elemanları tarafından yakalanılması durumunda teşebbüs aşamasında kalmış suçtan bahsedilmektedir³²⁵.

Ödeme kaydedici cihazların mührünün kaldırılması, donanımının ve yazılımının herhangi bir sebeple değiştirilmesi, bu cihazlara kayıt dışı ekonominin önlenmesi

³²⁴ Karataş, a.e., s.225.

³²⁵ Şenyüz, a.g.e., s.512-513.

amacıyla cihazın hafıza mekanizmasına yerleştirilmiş olan elektronik denetim ve kontrol sistemlerine müdahale edilerek Maliye Bakanlığı'na iletilmesi zorunlu olan belge, bilgi ve kayıtların gönderilmesini engelleyen her türlü hareket vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (VUK m.359/ç). Ödeme kaydedici cihazların mührünün kaldırılması ya da değiştirilmesi, cihazın elektronik denetim ve kontrol sisteminin değiştirilmesi, cihazda yer alan bilgilerin silinmesi esnasında yakalanılması durumunda suç teşebbüs aşamasında kalmakta ve teşebbüs hükümleri uygulanmaktadır.

3.4.2.2. Teşebbüsün Geçerli Olmadığı Vergi Kaçakçılığı Suçları

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eyleminde teşebbüsün olup olmadığı hususunda iki ayrı görüş mevcut olmaktadır. İlk görüşe göre, defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi durumunda teşebbüs mümkün değildir. Çünkü gizleme eylemi ihmali hareketle işlenebildiğinden “*saf ihmali suç*” türüne dâhil olmakta ve ihmali hareketlerin işlenmesiyle birlikte suç tamamlanmamış ve tamamlanmayan gizleme suçunun teşebbüse elverişli olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. İkinci görüşe göre ise, saf ihmali suçlarda teşebbüs mümkündür. Bu sebeple de suça ilişkin hareketin de teşebbüse elverişli olduğu ileri sürülmektedir. Yukarıdaki görüşler dikkate alındığında saf ihmali suçlarda, hareketin yapılmaması durumunda suç tamamlanmayacağından, bu sebeple tamamlanan suçun parçalara bölünmesi imkânsız olduğundan teşebbüs hükümlerinin uygulanması da mümkün olamamaktadır³²⁶.

³²⁶ Karataş, a.e., s.224.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLİ VE CEZALARININ ÖLÇÜLÜLÜK VE NON BIS IN IDEM İLKESİ KAPSAMINDA İNCELENEREK YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı ve Hukuki Niteliği

1.1. Ölçülülük İlkesinin Tanımı

Ölçülülük ilkesi, İngilizce “*proportion*” ve “*proportionality*” terimlerinin Türkçe karşılığı olan “ölçülü” ve “ölçülülük” anlamlarını ifade etmektedir³²⁷. Ölçü kavramının kelime anlamı Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından, “*Bir niceliği, o nicelik için kabul edilmiş birimlerden birine göre oranlayarak değerlendirme, mizan*” şeklinde tanımlanmıştır. Ölçülülük kelimesi ise “ölçülü, dengeli olma durumu, ılım, itidal” anlamlarına gelmektedir³²⁸. Hukuk teorisinde ise ölçülülük ilkesi, bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılması esnasında kullanılacak olan aracın, sınırlandırma sonucu hedeflenmiş olan amaca ulaşmaya elverişli, kullanılan sınırlama aracının hedeflenen amaca ulaşmada gerekli ve yine araç ile amaç arasında bir orantılılığın olmasını içeren anayasal bir ilkedir³²⁹. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ölçülülük ilkesi “*elverişlilik*”, “*gereklilik (zorunluluk)*” ve “*orantılılık (dar anlamda ölçülülük ilkesi)*” unsurlarından oluşmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin en çok uygulandığı alan, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasıdır. İlke esas itibarıyla temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda, sınırlamanın çerçevesini belirlemekte ve uygulanacak olan yükümlülüklerin kanuni dayanağını yeterli görmemekte ayrıca somut düzeyde dengeli olmasını gerektirmektedir³³⁰. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ihtiyacı doğduğu durumda sınırlandırmada kullanılacak olan aracın amaca ulaşmada en az yükümlülük

³²⁷ Engin Saygın, “Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2017, s.66.

³²⁸ Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi”, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi 05/08/2021.

³²⁹ Gökçe Zabunoğlu, “Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 13, Sayı 155, 2017, s.2643.

³³⁰ Yıldırım Taylar, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü**, 2015, s.139.

oluşturan yumuşak nitelikli araçlardan olması gerekmektedir. Anayasal yükümlülüklerin geçerli olduğu bir hukuk düzeninde kanun koyucu temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama yaparken sınırlamayla amaçlanan ölçünün içinde kalması gerekmektedir. Bunu sağlayacak olan ölçülülük ilkesi; sınırlandırmayı gerektiren en az yükümlülüğün türünü ve genişliğini tespit ettikten sonra o sınır içerisinde kalmayı, sınırı aşan yükümlülüklerle gidilmesinin temel hak ve özgürlükler ile sınırlamanın amacı olan kamu yararının bağdaştırılamayacağını işaret etmektedir³³¹. İsviçre Hukuku alanında çalışmaları olan Fritz Fleiner ölçülülük ilkesini “*serçelerin topla vurulmasına*” benzetirken, Fransız Hukuku alanında çalışmalara imza atan Guy Braibant ise “*sineğin çekiçe ezilmemesi*” olayına benzetmektedir³³².

Danıştay bir kararında³³³ ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak, “*Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, ölçülülük ilkesi olarak adlandırılmakta ve bu ilkenin alt ilkelerini de elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık ilkeleri oluşturmaktadır. Elverişlilik ilkesi, öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, zorunluluk ilkesi öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve orantılılık ilkesi ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir*” şeklinde tanımlama yapmıştır. Danıştay’ın ölçülülük ilkesi ile ilgili vermiş olduğu benzer birçok kararı mevcuttur³³⁴.

³³¹ Mahmut Gökpinar, “Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi S.B.E.**, Ankara, 2016, s.173.

³³² Onur Uçar, Ahmet Burçin Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı’dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 42, 2019, s.206.

³³³ Danıştay 12. Dairesi, 23.02.2017, E:2016/8855, K:2017/461, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/d-12-d-e-2016-8855-k-2017-461-t-23-02-2017-mudur-yardimcisi-olarak-gorev-yapanin-devlet-memurlugunda/2733261/> , Erişim Tarihi 08/08/2021.

³³⁴ “*Vergi idaresince vergi iadesi talep eden vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkedен oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir... Müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden; bu süre için gecikme zammı hesaplanması ulaşılmak istenen kamu alacağının değerinin korunması ve mali düzenin sağlanması amaçları karşısında mükellefe aşırı bir külfet yükleyebilecek ve söz konusu amaç ile gecikme zammı hesaplaması arasında kurulması gereken adil dengeyi bozabilecek niteliktedir. Bu nedenle müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanmasını öngören idari düzenleme ölçüsüz bir müdahaleye yol açabilecek mahiyette olduğundan düzenlemenin konu unsuru bakımından hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir.*” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019,

Modern anlamda ölçülülük ilkesi ilk kez Alman Hukuk sisteminde görülmüştür. İlkenin görülmüş olduğu kaynaklar Prusya Yüksek İdare Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararlara dayanmaktadır. Mahkeme ölçülülük ilkesine dair ilk kararını 1882 yılında vermiş olup, bu karar modern anlamda ölçülülük ilkesinin ilk örneğini oluşturmaktadır. Karara konu olayda polisin uygulamış olduğu önlemin, ulaşmak istenen amaçla orantılı olmadığına dair değerlendirmenin yapılması, değerlendirme sonucunda polisin uygulamış olduğunu önlemin gerekli olduğu, uygulandıktan sonra ölçüyü aşan önlemlerin araç ile amaç arasındaki dengeyi bozduğu kanaatine varmıştır³³⁵. İlk kez Almanya'da uygulanmaya başlanan ölçülülük ilkesi Fransa, Hollanda, Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkeler ve nihayetinde bütün ülkeler tarafından uygulanmakla beraber hukukun temel ilkeleri arasında sayılmaktadır³³⁶.

Türk Hukukunda ise ölçülülük ilkesi, 2001 yılında anayasada yapılan değişiklik ile T.C. Anayasası'nın "*Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması*" başlığının 13. maddesine eklenerek hukuki bir statü kazanmıştır. Bu maddede ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak "*temel hak ve hürriyetler, özelerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*" şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Böylece ölçülülük ilkesi hukuki bir statü kazanarak Anayasal bir ilke haline gelmiştir³³⁷.

İlke esas itibariyle bütün hukuk dalları ve anayasa yargısının ilgi alanına girmektedir. İlkenin en önemli şartlarından olan sınırlama aracı ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir oranın olması özelliği ceza hukuku alanını önemli derecede ilgilendirmekte olup, öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüldüğü anayasa yargısının nihai karara bağlanmasında

E:2019/1078, K:2019/666. Bersu Ceylan, "Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları", **Gümrük Ticaret Dergisi**, Cilt 7, Sayı 21, 2020, s.41-42.

³³⁵ Uçar, Yereli, "Türk Hukuk Sisteminde...", s.205-206.

³³⁶ Yücel Oğurlu, "AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt IV, Sayı 1-2, 2001, s.488.

³³⁷ Onur Uçar, Ahmet Burçin Yereli, "Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı 176, 2019, s.578.

önemli bir rol oynamaktadır. Ceza hukukunda cezai yaptırımların uygulanması durumunda en önemli ölçüt suç ile ceza arasında bir orantının bulunması gereğidir. Nitekim yaptırım teriminin zamanında genişlemesiyle ilke, idare hukuku alanında da uygulanmaya başlanmış ve idari yaptırımların uygulanması konusunda ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecek müdahaleler kabul edilmemiştir³³⁸.

1.2. Ölçülülük İlkesinin Hukuki Niteliği

İlkenin hukuki niteliğinin tespiti konusunda farklı görüşler mevcut olsa da bunlardan en belirgin ve kabul edilebilir olanı; ölçülülük ilkesinin kaynağının Anayasa'nın 2. maddesinde³³⁹ ifade edilen hukuk devleti ilkesi olduğudur. Hukuk devleti ilkesi, ilkenin geçerliliğini ve niteliğini açıklayan en uygun pozitif temel olarak ifade edilmektedir³⁴⁰. AYM ölçülülük ilkesinin dayanağını olarak hukuk devletini işaret ettiği bir kararında³⁴¹ *“İtiraz konusu kuralın gerekçesinde, maddede belirtilen suçlar nedeniyle hükmolunacak kısa süreli hapis cezalarının para cezası ya da diğer seçenek yaptırımlara çevrilebilmesi yahut ertelenmesinin bu suçların etkili bir şekilde cezalandırılmasını engelleyeceği, kişilerin suç işleme yönündeki eğilimlerini arttıracığı ve disiplini bozacağı bu nedenle söz konusu kısıtlamanın gerekli olduğu belirtilmişse de kanun koyucu, askeri ceza hukukunda erteleme kurumunu düzenlerken hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır”* şeklinde açıklamada bulunmuştur. Ölçülülük ilkesinin hukuki dayanağının hukuk devleti ilkesi olduğu görüşünü benimseyen bir diğer yargı kolu ise Danıştay'dır. Danıştay vermiş olduğu bir kararında³⁴² ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak *“Disipline konu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin gözetilmesi de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir”* şeklinde açıklamada bulunarak ilkenin hukuki dayanağının hukuk devleti ilkesi olması yönündeki görüşlere ortak olmaktadır.

³³⁸ Oğurlu, “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda...” s.487.

³³⁹ *“Türkiye Cumhuriyeti toplumun huzuru milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir Hukuk Devletidir”* (Any. mad.2).

³⁴⁰ Oğurlu, “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda...” s.491.

³⁴¹ Anayasa Mahkemesi, 17.01.2013, E:2012/80, K:2013/16, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2012-80-k-2013-16-t-17-01-2013-hukmun-aciklanmasi-ve-hukmun-aciklanmasinin-geri-birakilmasi/1408184/>, Erişim Tarihi 12/08/2021.

³⁴² Danıştay 12. Dairesi, 23.02.2017, E:2016/8855, K:2017/461, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/d-12-d-e-2016-8855-k-2017-461-t-23-02-2017-mudur-yardimcisi-olarak-gorev-yapanin-devlet-memurlugunda/2733261/>, Erişim Tarihi 12/08/2021.

Almanya Anayasa Mahkemesi (AAM) de ölçölülük ilkesini hukuk devleti ilkesi ile ilişkilendirmektedir. Alman Hukukunda ölçölülük ilkesinin kullanım alanı idare hukukunun yanı sıra zamanla yazılı olmayan bir anayasal düzenleme haline gelmiş ve yasama organının değeriendirme ve uygulama kapsamına girmiştir. Dolayısıyla bir kanunun ölçölülük ilkesini ihlal ettiğı gerekçesiyle, bu kanunun iptalinin AAM’de konu olmaması için ilkeye aykırılık teşkil edecek bir durumun olmaması veya ilke ile aynı konumda ya da ilkeden daha üst konumda başka bir anayasal ilkelere dayandırılması gerekmektedir³⁴³.

Bir diğeri görüşe göre ölçölülük ilkesinin hukuki dayanağı bireyin kanunlar karşısındaki temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması hususunda sınırlama alanını ifade eden “*temel hakların özü*” kavramından meydana geldiğı ileri sürölmektedir³⁴⁴. İlke her ne kadar kamu yararı adına hizmet etse de temel hak ve özgürlöklere hangi koşul ve alanlarda sınırlama getirileceğinin tespitini de yapmaktadır. Dolayısıyla anayasa ile koruma altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerin özüne müdahalede bulunacak tedbirlerin alınması ölçölülük ilkesinin uygulanma amacından sapmaktadır ve ilkeye olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır.

Ölölülük ilkesinin hukuki dayanağının tespiti konusunda üçüncü ve son görüşte ise ilkenin “*eşitlik ilkesi*” ve “*adalet ilkesi*” ve hatta “*insan haysiyeti ilkesi*” tarafından doğduğı ileri sürölmektedir³⁴⁵. Ölölülük ilkesinin adalet, eşitlik ve insan haysiyetine yaraşır bir şekilde hayat sürölmesi şeklinde ifade edilen anayasal ilkelerle ilişkilendirilmesi, ilkeye anayasal bir statü kazandırmaktadır. Özetle ifade etmek gerekirse hem ölkemiz yargı kolları hem de AAM ölçölülük ilkesinin hukuki dayanağı konusunda hukuk devleti ilkesini kabul etmişlerdir.

³⁴³ Onur Uçar, Vergi Ceza Hukukunda Ölölülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değeriendirme)”, **Hacettepe Üniversitesi S.B.E.**, Ankara, 2018, s.93.

³⁴⁴ Zabunoğlu, a.e., s.2644.

³⁴⁵ Oğurlu, “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda...”, 491-492.

2. Ölçülülük İlkesinin Unsurları

2.1. Elverişlilik Unsuru

Elverişlilik unsuru, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan sınırlandırma aracının sınırlandırma sonucunda amaca ulaşmak için elverişli olmasını ifade etmektedir. Kullanılan aracın amaca ulaşmada yetersiz, etkisiz ve bireyler üzerinde büyük bir yük oluşturması durumunda, elverişlilik unsuru sağlanmamış olmakta ve ölçülülük ilkesine aykırı bir yükümlülük meydana gelmektedir³⁴⁶. Araç amaca ulaşmada kısmen yeterli olsa bile elverişlilik sağlanmış olmaktadır. Elverişlilik unsurunda dikkat edilmesi gereken husus, aracın amaca ulaşmada tamamen yetersiz bir konumda olmamasıdır. Eğer araç amaca ulaşmada yetersiz ise elverişlilik sağlanmamış olmaktadır. Sınırlama aracının seçimi yükümlülük getirme bakımından en yumuşak olandan en ağır olana doğru kademeli olarak seçilmekte ve etki derecesine göre belirlenmektedir. Amaca ulaşmada elverişli olan araç en ağır olan ise bu aracın kullanılması zorunludur. Örneğin, toplumdaki bireylerin sağlığının korunması amacıyla kapalı alanlarda sigara içilmesinin yasaklanmış olması amaca ulaşmada elverişli bir araç iken, açık alanlarda sigara içmenin yasaklanmış olması elverişli bir araç olamamaktadır³⁴⁷.

AYM bir kararında³⁴⁸ elverişlilik ile ilgili olarak “*Sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik*” açıklamasında bulunmuştur. Elverişlilik unsurunun tespitinde birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bunlardan ilki, yasama organının yasa yaparken bu yasanın amacını açık bir şekilde belirtmemesi iken; diğeri ise, elverişlilik tespitinde bulunurken hangi ölçüte göre tespit edilmesinin ortaya konulmamasıdır. AYM, yasama organının kanun yaparken belirlemiş olduğu sınırlandırma amacını somut bir temele oturtmasını ve sınırlamanın keyfi uygulamalara

³⁴⁶ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı 2013, 2014, s.1281.

³⁴⁷ Taylar, a.e., s.142.

³⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007, E:2007/4, K:2007/81, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-4-k-2007-81-t-18-10-2007-vergi-borcu-nedeniyle-yurt-disina-cikis-yasagi/373442/> , Erişim Tarihi 13/08/2021.

neden olmasının önüne geçilmesini ifade ederek, bu önleme mekanizmasının kanuni bir zorunluluk içermesini ifade etmektedir³⁴⁹.

AAM'ye göre sınırlandırmada kullanılacak aracın amaca ulaşmada elverişli olabilmesi için temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan bu aracın amaca ulaşmada bir katkısının olması gerektiği düşüncesindedir. Örneğin AAM bir kararında şehirlerarası yolculuk yapmak suretiyle özel araç sahipleri ile ücret ödenmesi karşılığıyla yolculuk yapmak isteyen kimseler arasında yapılan aracılık faaliyetinin kanun tarafından yasaklanmış olmasını ulaşım yapan kimselerin güvenliklerinin sağlanması bakımından elverişli olarak kabul etmemiştir³⁵⁰. Genel olarak elverişlilik unsuru, amaca ulaşmak için kullanılan sınırlandırma aracının asgari düzeyde yükümlülük getiren araç olmasını gerektirmektedir. Aksi takdirde ölçülülük ilkesi bakımından elverişlilik sağlanmamış olmaktadır.

2.2. Gereklilik (Zorunluluk) Unsuru

Ölçülülük ilkesi vasıtasıyla amaç ile araç arasındaki dengenin kurulması denetiminde aranan en önemli şartlardan ikincisi sınırlandırma aracının amaca ulaşmadaki gerekliliğidir. Gereklilik unsuru amaca ulaşmada kullanılacak olan birden çok sınırlandırma araçları içerisinden en yumuşak, yani hak ve özgürlüklere en az müdahale içeren aracın kullanılmasını ifade etmektedir³⁵¹. Bu unsur gereğince amaca ulaşmak için kullanılacak olan aracın var olması zorunludur. Amaca ulaşmak için birden çok araç mevcut ise, temel hak ve özgürlüklere en az müdahalede bulunan aracın tercih edilmesi gerekmektedir. Gerekli aracın tespiti temel hak ve özgürlükler bakımından bireye en az yük getiren aracın seçilmesiyle sonuçlanmaktadır.

Sınırlama aracının amaca ulaşmada kullanılan en yumuşak olan aracın seçilmesi elverişlilik unsuru ile birlikte değerlendirilmekte olup, bu iki unsur birbiri ile kesişmekte ve birbirini tamamlamaktadır. Dolayısıyla elverişlilik ile gerekliklik unsurunun birlikte değerlendirilmesiyle amaca ulaşmada kullanılacak olan araçtan en ölçülü olanı seçilmektedir. İlk aşamada amaca ulaşmak için elverişli olan araç seçilmekte, daha sonra

³⁴⁹ Emine Sevcin Artun, "Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi", Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E.**, İzmir, 2021, s.42.

³⁵⁰ Uçar, a.e., s.100.

³⁵¹ Taylar, a.e., s.143.

elverişli araçlar içerisinde amaca ulaşmada en gerekli olan araç seçilmektedir. Böylece elverişli araçlar arasından seçilmiş ve amaca ulaşmada gerekli olan araçlar ölçülülük ilkesine en uygun olanıdır.

AYM bir kararında³⁵² “Özgürlükler ancak; istisnai olarak ve demokratik toplum düzeninin sürekliliği için zorunlu olduğu ölçüde sınırlandırılabilirler. Demokratik hukuk devletinde güdülen amaç ne olursa olsun, özgürlük kısıtlamalarının bu rejimlere özgü olmayan yöntemlerle yapılması ve belli bir özgürlüğün kullanımını ortadan kaldıracak düzeye vardırılmamasıdır” şeklinde ifadeye yer vererek temel hak ve özgürlükleri sınırlamada en az yükümlülük getiren tedbirlerin seçilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. AAM ise bir kararında gereklilik ilkesi ile ilgili olarak “Aynı derecede etkili, ancak temel hakkı hiç veya hissedilir şekilde daha az sınırlayan bir başka aracın seçilme imkânı yoksa araç gereklidir” şeklinde açıklamada bulunmuştur³⁵³. Gereklilik unsuru gereğince sınırlandırma aracının en yumuşak olanının seçilmesi gerekmektedir. AAM bu hususla ilgili olarak “olası bir tehlikeyi bertaraf etmek maksadıyla kanun koyucunun daha yumuşak önleme araçlarına başvurmaksızın genel yasaklama yoluna gitmesi ölçülülük ilkesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir” şeklinde ifadeye yer vermiştir³⁵⁴.

AİHM ise gereklilik unsuru üzerine inceleme yaparken sınırlama amacının belirtilmesi gerektiğine dikkat çekmektedir. Daha sonra mahkeme, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda amaca uygun sınırlama ile tedbirlerin zorunlu olup olmadığını tespit etmektedir. AİHM dava konusu olayı incelerken taraf devletlerin getirmiş olduğu sınırlamanın toplumsal ihtiyacı karşılayıp karşılamadığı üzerinde durmaktadır.

2.3. Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru

Ölçülülük ilkesinin üçüncü ve son tamamlayıcı unsuru olan orantılılık ile ilgili farklı tanımlamalar yer almaktadır. Bazı kaynaklarda “*orantılılık*” olarak ifade edilmekteyken, Alman Hukuk’unda “*dar anlamda ölçülülük*” veya “*katlanılabilirlik*”

³⁵² Anayasa Mahkemesi 26.11.1986, E:1985/8, K:1986/27, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1986/27?EsasNo=1985%2F8&KararNo=1986%2F27>, Erişim Tarihi 14/08/2021.

³⁵³ Gökpınar, a.e., s.183.

³⁵⁴ Rona Serozan, “Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları”, *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 6, 1970, s.244.

şeklinde kullanılmaktadır³⁵⁵. Orantılılık esas itibariyle kullanılan araç ile ulaşılacak istenen amaç arasındaki adil dengenin kurulmasını ve bu dengenin korunmasını ifade etmektedir. Denge kurulmadığı takdirde ölçülülük ilkesi sağlanmamış olmaktadır. Sınırlamada kullanılacak olan aracın elverişli olması ve amaca ulaşma konusundaki gerekliliği tespit edildikten sonra son olarak araç ile amaç arasındaki ilişkinin sağlanması orantılılık unsurunun bir gereğidir. Gereklilik (zorunluluk) aşamasını geçemeyen bir araç için orantılılık değerlendirmesi yapılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Orantılılık, ölçülülük ilkesinin en kritik ve önemli bir aşamasını oluşturmaktadır. Orantılılık unsuru ölçülülük ilkesi ile eşitlik ilkesi arasında bir köprü vazifesi görmekte ve literatürde hukukun genel ilkeleri arasında sayılmaktadır³⁵⁶.

AYM bir kararında orantılılık ile ilgili olarak “*güdülen amaç ve bu amaca ulaşmada kullanılacak aracın, ölçüsüz bir oranı içerip içermediğinin ve bireye getirilen yükümlülüklerin ölçülü olup olmadığının*” şeklinde açıklamada bulunmuştur³⁵⁷. Bir başka kararında³⁵⁸ ise AYM, “*Tüm özgürlüklerde olduğu gibi basın özgürlüğüne de kamu yararı, genel ahlak ve genel sağlığın korunması amacıyla sınırlamalar getirebileceğine... Bu kural doğrultusunda küçükleri, ahlaki yapılarına, beden ve ruh sağlıklarına zararlı etkiler yapabilecek yayınlardan korumak kamu yararı düşüncesine dayanmaktadır ve EK MADDE 2’nin bir ve ikinci tümcesi bu bakımdan Anayasa’nın 13. maddesine uygundur. Ancak, bu maddenin tekerrürü halinde bu cezalar üç misli olarak tatbik edilir biçimindeki son tümcesi, önleyici ve caydırıcı düzenleme gereksinimi ile bulunan çare arasında adaletli ve kabul edilebilir dengeyi bozmaktadır. Amaç ile araç arasındaki mantıki bağ kaybolmaktadır. Demokratik toplum düzeninde, basın özgürlüğünü tehdit ve korku ortamına sürükleme istidadı taşımaktadır*” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Kanun koyucu sınırlama ile ulaşılacak istenen amacı genelde kamu yararının gözetilmesi olarak belirlemektedir. Kamu yararının gerçekleştirilmesi hususunda

³⁵⁵ Yüksel Metin, Veysel Dinler, “Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları”, Editör: Alparslan Altan, Engin Yıldırım, Erdal Tercan, Hikmet Tülen, Ali Rıza Çoban, **Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan**, 1.bs., Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2012, s.12-13.

³⁵⁶ Uçar, a.e., s.109.

³⁵⁷ Anayasa Mahkemesi, 23.06.1989, E:1988/50, K:1989/27, “Çevrimiçi”, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf, Erişim Tarihi 15/08/2021.

³⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 11.02.1987, E:1986/12, K:1987/4, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1987/4?EsasNo=1986%2F12&KararNo=1987%2F4>, Erişim Tarihi 15/08/2021.

idarenin davranış ve tutumunun adalet ilkesi ile çelişip çelişmediği, uygulanan yaptırımın birey ve toplum üzerindeki oluşturmuş olduğu etki ve bu etkiye karşın gösterilen tepkiye göre hareket edilmesi gerekmektedir³⁵⁹. Aksi takdirde herhangi bir önem atfetmeyen amaç uğruna toplum üzerinde baskı oluşturulması ve katlanılmaz yük getirilmesi durumunda orantılılık unsuruna aykırı bir uygulama oluşmaktadır. Böylece amaca ulaşmada daha hafif bir aracın kullanılması mevcut ise, daha ağır olan aracın değerlendirmeye tabi tutulmaması orantılılık unsurunun bir gereğidir. Sonuç olarak amaç ile araç arasındaki kurulan ilişki daha önce de ifade edildiği gibi hukuk devleti ilkesi ile adalet ilkesinin bir gereğidir. Kamu yararı ile toplumun menfaati arasındaki ölçünün kurulması zorunluluğu yanında “*adalet ve insan haysiyeti*” ilkelerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Böylece bireylere getirilen yükümlülükler ağır bir yük oluşturduğu takdirde, uygulanan yaptırımın orantısız (ölçüsüz) olduğu kanaatine varılmaktadır.

3. Mahkeme Kararları Çerçevesinde Ölçülülük İlkesinin Değerlendirilmesi

3.1. Anayasa Mahkemesi’nin Ölçülülük İlkesi Yorumu

AYM’nin ölçülülük ilkesi hakkındaki görüşü; bu ilkenin anayasal bir ilke olan hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olduğu ve ceza hukuku dâhil diğer hukuk dallarında uygulanacak olan yaptırımların denetiminde kullanılacak önemli bir ilke olduğu yönündedir³⁶⁰. Ölçülülük ilkesi anayasada açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen AYM’nin vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında ölçülülük ilkesine dair bulgulara ulaşmak mümkündür³⁶¹. Ölçülülük ilkesi, 2001 Anayasa değişikliğinde anayasanın 13. maddesinin ikinci fıkrası ile 15. maddesinin birinci fıkrasında yer alan hükümlerin revize edilmesiyle birlikte anayasal bir kimlik kazanmıştır. Ölçülülük ilkesinin kapsamı ve sınırı Anayasanın 13. maddesinde ifade edilen “*temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunmama*” ve “*demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama*”

³⁵⁹ Mehmet Hatipoğlu, “Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi” **Türkiye Barolar Birliği**, Sayı 143, 2019, s.198.

³⁶⁰ “Ölçülülük ilkesine göre devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür.” Anayasa Mahkemesi, 30.03.2011, E:2007/95, K:2011/61 “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-95-k-2011-61-t-30-03-2011-ceza-hukukunda-dava-zamanasimi/814186/>, Erişim Tarihi 20/09/2021.

³⁶¹Metin, Dinler, a.e., s.213.

ibarelerinden anlaşılmaktadır. Ölçülülük ilkesi kuralları çerçevesinde sınırlandırılacak olan temel hak ve özgürlüklerin kapsamını ve sınırını belirleyecek olan kanun koyucudur. Kanun koyucu ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturacak düzenlemelere gitmemeli ve bireylere katlanılmaz yükler yüklememelidir.

AYM'nin 2001 Anayasa değişikliği öncesinde vermiş olduğu kararlar incelendiğinde, ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak bazı kararlarında ilkenin bütün unsurlarına yer verirken bazı kararlarında ise sadece tek bir unsura yer vermiştir. Ölçülülük ilkesinin anayasal tarihine bakıldığında hem 1961 Anayasası'nda hem de 1982 Anayasası'nda ölçülülük ilkesine dair kesin bir tanımlamanın yer almadığı görülmektedir. Ancak 1961 dönemine ait AYM kararları incelendiğinde ilkeye dair görüşlerin yer aldığı gözlemlenmektedir. Örneğin, AYM suçlunun işlemiş olduğu suç fiili ile orantılı bir cezaya mahkûm edilmesini açıklamış olmasına rağmen büyükbaş hayvan hırsızlığı suçunu işleyenlere diğer suç işleyenlere nazaran 3 misli ceza verilmesini Anayasaya aykırı bulmamıştır. Mahkeme bu davada olayın orantılılık ilkesi açısından değerlendirmesini yapmamış sadece suç ile bu suça uygulanan cezasının adaletli olup olmadığının ilişkisini kurmaya çalışmıştır³⁶². Bu görüşlerin bu dönemde var olması ilkenin gelişimi açısından bir ilerleme sağlamamıştır. Nitekim 2001 Anayasa değişikliği ile ölçülülük ilkesine dair tereddütler ortadan kalkmıştır. Değişiklik öncesi Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan *“demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama”* hükmüne ilave olarak *“öze dokunma yasağı”* kriterinin eklenmesiyle birlikte ölçülülük anayasal bir güç kazanmıştır³⁶³.

AYM 2001 Anayasa değişikliği sonrasında vermiş olduğu kararlarında ölçülülük ilkesinin temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve bu sınırlandırmanın uygulanması ve bu uygulama sonuçlarının denetimi konusunda başvurulması gereken bir inceleme mekanizması olduğunu ileri sürmektedir. Bu hususla ilgili olarak AYM bir kararında³⁶⁴ *“Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin başvurularda dikkate alınması gereken bir diğer ilkedir.*

³⁶² Metin, Dinler, a.e., s.46.

³⁶³ Uçar, Yereli, “Türk Hukuk Sisteminde...”, s.215.

³⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, 12.07.2017, E:2017/27, K:2017/117, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2017-27-k-2017-117-t-12-07-2017-5544-sayili-meslek-yeterlilik-kurumu-kanununun-25-maddesinin-1/288129/>, Erişim Tarihi 21/09/2021.

Demokratik toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük ilkeleri iki ayrı ölçüt olarak düzenlenmiş olmakla birlikte bu iki ölçüt arasında sıkı bir ilişki vardır. Temel hak ve özgürlüklere yönelik herhangi bir sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle öngörülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir” şeklinde açıklamada bulunarak ölçülülük ilkesinin önemine vurgu yapmaktadır. Yine bir başka kararında³⁶⁵ ise AYM, ölçülülük ilkesiyle ilgili olarak şu açıklamada bulunmuştur; “Kanun koyucu düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını; gereklilik, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve orantılılık ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.”

Bununla birlikte AYM ölçülülük ilkesi ile ceza politikası arasında bir uyum olması gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre sınırlama aracı olarak kullanılacak cezanın amaca ulaşmada en az yükümlülük getirmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁶⁶.

³⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, 27.03.2014, E:2013/158, K:2014/68, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/68?EsasNo=2013%2F158&KararNo=2014%2F68>, Erişim Tarihi 21/09/2021.

³⁶⁶ “Suç ile ceza arasındaki oranın adalete uygun bulunup bulunmadığını, o suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve kamu vicdanında aldığı tepkiye göre takdir etme zorunluluğu vardır. Bu oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir. Yasa koyucu, cezaların türünü seçerken ve sınırlarını belirlerken mutlak adalet ölçülerini izlemek zorundadır. Ceza kendiliğinden haklı olmalıdır. Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da göz önünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel esaslarından biridir.” Anayasa Mahkemesi, 03.12.1992, E:1992/46, K:1992/52, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1992/52?EsasNo=1992%2F46&KararNo=1992%2F52>, Erişim Tarihi 21/09/2021.

3.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Ölçülülük İlkesi Yorumu

Ölçülülük ilkesi AİHS'de açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen, AİHM'in kararlarında bu ilkenin denetiminin sıkı bir şekilde yapıldığı görülmektedir. Uluslararası düzeyde ölçülülük ilkesi AİHS'in 8³⁶⁷ 11³⁶⁸ ve 15³⁶⁹. maddelerine dayanmaktadır. Madde hükümleri incelendiğinde temel hak ve özgürlüklerin ilgili makamlar tarafından uygun görüldüğü takdirde sınırlandırılacağı ifade edilmektedir. AİHS 15. maddesinde olağanüstü durumlarda sözleşmede belirtilmiş olan yükümlülüklerle aykırı tedbirlerin uluslararası hukukun getirdiği yükümlülüklerle ters olmadığı takdirde alınabileceği hükmü ölçülülük ilkesinin bir gereğidir. Mahkeme temel hak ve özgürlükler hususunda uygulanacak olan sınırlamaların ölçülülük ilkesine aykırı bir şekilde yapılmayacağını ifade ederek ilkeye genel bir denetim aracı statüsü kazandırmaktadır. Böylece ölçülülük ilkesi AİHS tarafından sınırları çizilmiş olan hakların bir koruma mekanizması haline gelmiştir.

AİHM, ölçülülük ilkesini, *“ulaşılacak istenen meşru amaçla, müdahalenin gerekçesi bu amaca ulaşmak için kullanılan araç arasındaki orantılılık veya sınırlama ile elde edilebilecek genel yarar ile sınırlamanın neden olduğu bireysel zarar arasındaki dengedir”* şeklinde tanımlamaktadır³⁷⁰. Mahkemenin tanımından hareketle ölçülülük ilkesi, toplum yararı ile bireysel yarar arasında makul bir orantının olmasını sağlayarak, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasının sağlanması aşamasında aşırı ve keyfi sınırlama davranışlarının önüne geçilmesi ile AİHS tarafından belirtilen hakların korunmasını temin etmede en etkili denetim aracıdır.

³⁶⁷ “Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”

³⁶⁸ “Bu hakların kullanılması, yasayla öngörülen ve demokratik bir toplum içinde ulusal güvenliğinin korunması, kamu düzenin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli olanlar dışındaki sınırlamalara tabi tutulamaz.”

³⁶⁹ “Savaş veya ulusun varlığını tehdit eden başka bir genel tehlike halinde her Yüksek Sözleşmeci Taraf, durumun kesinlikle gerektirdiği ölçüde ve uluslararası hukuktan doğan başka yükümlülüklerle ters düşmemek koşuluyla, bu Sözleşme’de öngörülen yükümlülüklerle aykırı tedbirler alınabilir.”

³⁷⁰ Nihat Kaya, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuklarına Ölçülülük İlkesi Bağlamında Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, **Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2020, s.132.

AİHM Sporrong ve Lönroth/İsveç³⁷¹ davasında sınırlandırma aracı ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir oranın gözetilmesi gerektiğini ifade etmektedir³⁷². AİHS’de de düzenlenmiş olan temel hak ve özgürlüklerin hangi durumda ve nasıl sınırlandırılacağı belirtilmiştir. AİHS’in 8 ve 11. maddelerinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin sebepler belirtilmiştir. Ancak sayılan bu sebepler temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin meşru amaçları oluşturmaktadır. Bir hakkın sınırlandırılması hususunda meşru amaç yeterli olmayıp, uygulanacak olan sınırlamanın demokratik toplum düzeninin sağlanması yönünden gerekli özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu sebeple uygulanacak olan sınırlamanın zorunlu olması durumunda dahi sözleşmede belirtilmiş olan meşru amaçla orantılı olması gerekmektedir. Dolayısıyla meşru amaç ile ölçülülük denetimi birbirini tamamlayan iki unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Zira sınırlamanın gerçekleşmesi için meşru amaç yeterli olmadığı gibi bu unsur olmaksızın sınırlamanın söz konusu olmadığı da aşikârdır.

AİHM ölçülülük ilkesi denetimini yaparken ilkenin unsurları olan elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarının tamamını dikkate alarak sıkı bir denetim yapmaktadır. Mahkeme bazen bu unsurların tamamına yer verirken bazen de birkaçına yer vererek değerlendirmede bulunmaktadır. Mahkemenin ölçülülük denetimi esnasında dikkat etmiş olduğu hususlar; bir hakkın sınırlandırılmasında mevcut sınırlama aracının yanında başkaca tedbirlerin varlığının kontrol edilmesi, tedbirlerin iptal edilmesi durumunda ortaya çıkacak olumsuzlukların önceden tespit edilmesi, sınırlandırmada kullanılacak olan aracın nasıl uygulanacağının ortaya konması, kullanılacak olan aracın amaca ulaşmadaki etkinliğine ve toplum veya birey üzerinde oluşturacağı zararın göz önünde bulundurularak denetimin gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir.³⁷³. AİHS’e taraf olan devletler sınırlama alanını, konusunu ve sınırlandırma aracının

³⁷¹ Davaya konu olay, Sporrong Şirketi’nin sahip olduğu taşınmazın üzerinde eski yıllardan kalma bir binanın bulunması ve bu bina hakkında devlet tarafından kamulaştırma yapılmasına ilişkin karar verilmesine karşın kamulaştırılmaması üzerine kamulaştırılmayan taşınmaz üzerinde inşaat yasağının devam etmesi neticesinde mülkiyet hakkının ihlal edildiği ayrıca dava konusu yapılabilmesi için gerekli olan kanun yollarının kapalı olması gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündedir. **Bicer Hukuk Bürosu**, “Çevrimiçi”, <http://bicerhukuk.net/files/Tebliğler/Aihm'nin%20Mülkiyet%20Hakkına%20İliskin%20Sporrong%20Lönroth%20Kararı.pdf> , Erişim Tarihi 25/09/2021.

³⁷² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sporrong ve Lönroth/İsveç Davası, 18.12.1984, Başvuru No: 7152/75, “Çevrimiçi”, [Sporrong And Lönroth V. Sweden \(Article 50\) \(Coe.int\)](http://www.echr.coe.int/T/Doc/Eng/Litsearch/Litsearch.aspx?query=sporrong) , Erişim Tarihi 25/09/2021.

³⁷³ Uçar, a.e., s.149.

şiddetini belirlemekle birlikte uygulamada bu sınırlama aracının AİHM'in de belirtmiş olduğu kriterler çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

AİHM ile AYM'nin ölçülülük ilkesinin uygulanması konusunda farklılıklar mevcuttur. AYM'nin ölçülülük denetimi, hakkın özüne dokunulması durumlarında devreye girmektedir. Mahkeme, temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın bireyin, bu hak ve özgürlükleri kullanmasını zorlaştırma ve imkânsızlaştırma durumunu ölçülülük ilkesine aykırı olarak değerlendirmektedir. Bu noktada AYM, ölçülülük ilkesini hakkın özünün ihlal edilmesinden önceki aşamalar için gerekli bulmamıştır³⁷⁴. Nitekim AYM'nin bu tutumu ölçülülük ilkesinin etkisini azaltmakta ve uygulama alanını daraltarak sağlıklı sonuçlar alınmasını engellemektedir. AİHM ise sınırlandırmaya gerek duyulması halinde daha ilk aşamada sınırlama aracı ile sınırlama amacı arasında makul bir dengenin gözetilmesini, uygulanan sınırlama aracının bireyler üzerinde aşırı yük oluşturmaması gerekliliğini ifade etmektedir. Dolayısıyla somut olarak hakkın özüne müdahale edilmesi durumunda ölçülülük denetimine başvurulması, ölçülülük ilkesinden beklenen etkinin ve korumanın sağlanmamasına neden olmaktadır.

AİHM, Şimşek ve diğerleri Türkiye davasında ölçülülük denetimi yapmış ve polisin göstericiler üzerine insan sağlığını daha az etkileyen biber gazı, tazyikli su ve plastik mermi yerine doğrudan ateş etmesini değerlendirmiştir³⁷⁵. Mahkeme bu davada *“Arzu edilen amaç ile bu amaca ulaşmada kullanılan araçlar arasında bir denge sağlanması gerekmektedir. AİHM bir ayaklanma ya da isyanın bastırılması amacıyla kuvvet kullanılacağını kabul eder. Ancak söz konusu davada başvuranların iddiaları, Trabzon Ağır Ceza Mahkemesinin kararı, polis memurlarının kalabalığı dağıtmak için göz yaşartıcı bomba, basınçlı su ya da plastik mermi gibi yaşamı daha az tehdit eden yöntemlere başvurmak yerine doğrudan göstericilere ateş edildiğini göstermektedir. Sonuç olarak AİHM, söz konusu davanın şartları dikkate alındığında göstericileri dağıtmak için kullanılan ve on yedi kişinin ölümüne neden olan kuvvet kesinlikle gerekli*

³⁷⁴ Ali Ceylan, “Teori ve Uygulamada Ölçülülük İlkesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara, 2008, s.78.

³⁷⁵ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İçtihadına İlişkin Rehber Kitlesel Gösteriler, **İnsan Hakları Mahkemesi**, 1bs., 2020, s.24, “Çevrimiçi”, <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/482020134110Kitlesel%20G%C3%B6steriler%20Konulu%20%C4%B0%C3%A7tihat%20Rehberi.pdf> , Erişim Tarihi 25/09/2021.

*olandan fazladır” şeklinde ifade ederek araç ile amaç arasındaki makul dengenin sağlanmadığını izah etmiştir*³⁷⁶.

AİHM’in Türkiye hakkında vermiş olduğu bir başka kararında³⁷⁷ ise, yerel seçimler sebebiyle Bingöl’e giderek halka konuşma yapan bir siyasi parti başkanının yapmış olduğu konuşma sebebiyle hakkında bir yıl hapis cezası ve 220.000 TL adli para cezası verilmiştir. Adli para cezası ve hapis cezasının yanı sıra başvuranın fikir ve düşünce özgürlüğü ve siyasi birtakım haklarının kısıtlanması sebebiyle dava AİHM’e intikal etmiştir. AİHM başvuran hakkında hükmedilen hapis ve adli para cezası ile diğer haklara yapılan kısıtlamaların ülkenin tanınmış siyasetçisi üzerinde ağır bir yük oluşturması ve başvuranın siyasi ve medeni haklarının kullanımı hususunda çekince gösterilmesi durumları göz önünde bulundurularak araç ile amaç arasındaki dengenin bozulmuş olduğu kanaatine varmıştır.

AİHM’in yurtdışı kaynaklı vermiş olduğu 26/09/1997 *Mehemi v. France* davasında davaya konu başvuranın altı ay hapis cezasının infazı tamamlandıktan sonra süresiz olarak ülkeden sınır dışı edilmesi üzerine AİHS’in 8. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM’e başvurmuştur. AİHM dava konusu olayla ilgili olarak “*Başvurucu aslen Cezayir asıllı olsa da, Fransa’da doğup büyüdüğünü, eğitim gördüğünü, mahkûmiyete kadar başvurucunun ailesi ve kardeşleriyle birlikte yaşadığını göz önünde bulundurarak verilen sınır dışı yaptırımın ulaşılmak istenen amaçla orantısız olduğunu...*” şeklinde ifadeye yer vermiştir³⁷⁸. AİHM’in denetimi sonucunda yerel mahkeme başvuru hakkında vermiş olduğu süresiz sınır dışı edilme yaptırımını 10 yıl olarak sınır dışı edilme şeklinde değiştirmiştir³⁷⁹.

³⁷⁶ Ceylan, a.e., s.81.

³⁷⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, *Erbakan Türkiye Davası*, 06.07.2006, Başvuru No: 59405/00, “Çevrimiçi”, [Erbakan V. Turkey \(Coe.Int\)](#), Erişim Tarihi 25/09/2021.

³⁷⁸ Ceylan, a.e., s.83.

³⁷⁹ Şeref Ünal, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk İç Hukukuna Etkileri”, **Anayasa Yargısı**, Sayı 17, 2000, s.67.

4. Non Bis İn İdem (İki Defa Yargılama veya Cezalandırma Olmaz) İlkesi

4.1. Non Bis İn İdem İlkenin Tanımı ve Kapsamı

Non Bis İn İdem ilkesi, aynı failin aynı eyleminden dolayı iki defa yargılanmaya veya cezalandırılmaya konu olmayacağını ifade etmektedir³⁸⁰. İlke esas itibarıyla hükümetin aynı şahıs hakkında mükerrer yargılama ve yine cezalandırma yasağına dâhil olması gereğini işaret etmektedir³⁸¹. Non bis in idem ilkesi kelime olarak parçalara ayrıldığında her bir kelime birer anlam ifade etmektedir. Latince karşılığı olan “non” kelimesi olumsuzluk ifade etmekte, “bis” kelimesi tekrar anlamını, “idem” kelimesi ise, aynı anlamını ifade etmektedir³⁸².

Non bis in idem ilkesi, doktrinde kabul edilen genel bir görüşe göre uluslararası hukukta yer alan genel bir ilke değildir. Bunun nedeni ise, birçok ülkede yer alan düzenlemelerin farklılığıdır³⁸³. İlke hakkında ileri sürülmüş görüşlere rağmen uluslararası hukukta yerini almıştır. İlke, AİHS’in 22.11.1984 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 7 Nolu Protokolün “*Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırmama Hakkı*” başlıklı 4. maddesinde düzenlenmiştir³⁸⁴. Bu maddede ilkeye ilişkin olarak;

“(1) Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

(2) Yukarıdaki fıkra hükümleri yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı kusurun varlığı durumunda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

³⁸⁰ Yücel Oğurlu, “Ceza Muhakemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu “Non Bis İn İdem” Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 52, Sayı 2, 2003, s.103.

³⁸¹ Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 317, 2015, s.86.

³⁸² Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 67, Sayı 2, 2018, s.254.

³⁸³ Ali Rıza Töngür, “Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında Ne Bis İn İdem Prensibi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, Sayı 3, 2015, s.343.

³⁸⁴ Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 2, 2016, s.330.

(3) *Sözleşmenin 15. maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz*” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir. Madde hükmünün getirilmesindeki amaç, kişiler açısından hukuki güvenliğin sağlanması ve mahkeme kararlarına ilişkin kesin bir hüküm oluşturulması konusunda sürekli bir kalıcılığın getirilmesidir³⁸⁵. Failin işlemiş olduğu tek bir fiil ile hem hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli ceza hem de idari yaptırım öngörülmüş olması bu ilke hakkında tartışmalara neden olmaktadır. Doktrinde bir grup yazarlar ile AİHM’in vermiş olduğu kararlarda faile uygulanacak olan hem cezanın hem de idari yaptırımın uygulanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir³⁸⁶. Savunulan diğer görüşe göre ise, non bis in idem ilkesi, aynı fiil nedeniyle fail hakkında mükerrer yargılama ve cezalandırma yapılmamasını kural olarak ifade etmiş olduğundan, aynı fiilden dolayı ceza ile birlikte idari yaptırımın da uygulanması ilkeye aykırı olmamaktadır³⁸⁷.

Non bis in idem ilkesinin geçerlilik kazanması için birtakım unsurları bünyesinde barındırmış olması gerekmektedir. Bunlardan ilki işlenmiş olan fiilin aynı olması gerekliliğidir. Fiilin aynı olmasından anlaşılması gereken iddianameye konu olan somut olaydır³⁸⁸. Somut olayın iddianamede ve mahkeme kararlarında farklı nitelendirilmesi fiilin aynılığını değiştirmemekte olup, non bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Gerekli olan bir diğer unsur kişinin aynı olmasıdır. Kişinin aynılığı işlemiş olduğu suç nedeniyle hakkında dava açılmış olan, iddianamede yer alan ve yine hakkında kesin hüküm verilmiş olan kişi adına başka bir dava açılmamasını veya hükme esas olmamasını ifade etmektedir³⁸⁹. Genel Ceza Hukuku kapsamında kişinin aynılığı Cumhuriyet Savcısı tarafından düzenlenmiş olan iddianamede yer alan kişi ile hakkında mahkeme neticesinde kesin hüküm açıklanan kişinin aynı olmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla iddianameye konu olmayan bir başka kimse bu ilke kapsamında değerlendirilmemektedir. Kişinin aynılığı kriterinde dikkat edilmesi gereken husus mağdurun farklı olduğu durumlardır. Mağdurun değişmesi demek ceza hukuku

³⁸⁵ Geçer, a.e., s.330.

³⁸⁶ Oğurlu, a.e., s.106.

³⁸⁷ Simay Doğmuş, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XVII, Sayı 1, 2020, s.83.

³⁸⁸ Mustafa Özen, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIV, Sayı 1, 2010, s.393.

³⁸⁹ Özen, a.y.

kapsamında fiilin değişmesi demektir. Fiilin değiştiği durumlarda ise, fail de değişimden etkilenerек sonuç olarak suç da bazı değişikliklere uğramaktadır. Bu sebeple, mağdurun değiştiği hallerde kişinin aynılığı da değişmekte olduğundan fail, mağdur farklılığına isabet eden suç fiili için ayrı bir yargılamaya tabi tutulabilecektir³⁹⁰.

4.2. Non Bis İn İdem İlkesinin Hukuki Niteliği

Aynı kişinin aynı suçtan dolayı iki kez soruşturmaya ve yargılanmaya konu olamayacağını ifade eden non bis in idem ilkesi, ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmektedir³⁹¹. Bu ilkenin uygulanmasının mümkün olabilmesi için AİHS 7 Nolu Protokole taraf olunmasına gerek duyulmamaktadır. Uluslararası nitelik taşıyan bu ilke, Anayasa’da yer alan hukuk devleti ilkesinin³⁹² vazgeçilmez bir unsurunu oluşturmaktadır. İlkenin düzenlenmesindeki asıl amaç, hukuki güvenliğin ve mahkemenin vermiş olduğu karara yönelik olarak kesin bir otoritenin kurulmasıdır. İlke, mükerrer soruşturma ve yargılanma durumunu yasakladığından hukuki güvenliği, barış ve kişi özgürlüğünü de kapsamaktadır.

Türkiye 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış ve protokolün onaylanıp onaylanmamasına dair uygunluğunu ifade eden kanunu ise 25 Mart 2016 tarihli 29664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlamış ve 1 Ağustos 2016 tarihinde de yürürlüğe girmiştir³⁹³. AYM protokolün yürürlüğe girdiği tarihten itibaren mükerrer yargılama ve cezalandırma ile ilgili kendisine gelen davalarda, protokolde belirtilen hükümlerin anayasada da güvence altına alınmasını ileri sürülerek, non bis in idem ilkesinin anayasada yer alan 36. madde gereği adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesini belirtmiştir³⁹⁴.

³⁹⁰ Özen, “Non Bis İn İdem...”, s.395.

³⁹¹ Doğmuş, a.e., s.79.

³⁹² “Eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı tutum ve davranışlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet.” Anayasa Mahkemesi, 18.01.2017, E:2017/9, K:2016/136, “Çevrimiçi” <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-9-nrm.pdf> , Erişim Tarihi 10/06/2021.

³⁹³ Ayşe Nil Tosun, “Türk Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2, 2017, s.100-101.

³⁹⁴ Doğmuş, a.e., s.94.

Aynı failin, aynı suçtan dolayı iki defa yargılanmasını kabul etmeyen bu ilke, adil yargılanma hakkının bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Ancak ilerleyen başlıklarda da belirtileceği üzere AİHM, kendisine gelen davalarda adil yargılanma hakkını gözetmemektedir. Adil yargılanma hakkı AİHS 6. maddesinde “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai anlamda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir*” ifadesine yer verilmiştir. Aynı suçtan dolayı mükerrer yargılanmanın mevcut olması AİHS’in 6. maddesinde ifade edilen ve Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Çünkü daha önce kesin bir hüküm taşıyan bir eylem nedeniyle yargılanmış olan bir kimsenin tekrar aynı eylem nedeniyle yargılanmaya tabi tutulması ve ceza uygulanması sonucunda hem adalet duygusu zedelenmiş olacak hem de cezaya konu olan eylem ile yaptırım arasında orantısızlık mevcut olacaktır³⁹⁵. Bununla birlikte Türkiye’nin de taraf olduğu Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin yedinci fıkrasında adil yargılanma hakkı ile ilgili olarak “*Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin bir biçimde mahkûm olan veya beraat eden bir kimse, aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz*” şeklinde ifadeye yer verilmiştir.

Bununla birlikte işlenmiş olan eylemlere ilişkin yaptırımların öngörülebilir ve objektif bir korelasyon dahilinde olması ve devamında da birbirini tamamlayıcı bir nitelik taşıması gerekmektedir. Dolayısıyla cezalandırmaya konu olan idari ve cezai nitelikteki yargılamaların birbiriyle ilgili ve bağlantılı bir şekilde nihai karara ulaştırılması ve de uygulanacak olan yaptırımların birbirini tamamlayıcı özelliğinin bulunması gerekmektedir³⁹⁶. Adli ve idari olarak yürütülmüş olan birden çok yargılama sürecinin öngörülebilir olması, non bis in idem kuralı yanında hukuki güvenlik ilkesini ifade etmektedir.

³⁹⁵ Mustafa Özen, “Non Bis İn...”, s.391.

³⁹⁶ Doğmuş, a.e., s.91.

4.3. AİHS'in Normlar Hiyerarşisindeki Yeri

AİHS, içeriği itibariyle uluslararası bir antlaşma olup, hukuk mevzuatındaki yeri ülkelerin kullanmış olduğu, iç hukuk ile uluslararası antlaşmalar arasındaki ilişkiyi açıklayan sistemlerle belirlenmektedir³⁹⁷. Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası antlaşmaların hukuktaki yeri Anayasa'nın 90. maddesinde ifade edilmektedir. Böylece belirlenmiş kurallara göre düzenlenmiş olan uluslararası antlaşmalar kanunla eşdeğerdir. Bu antlaşmaların Anayasa'ya aykırılığı doğrultusunda Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmamaktadır. Ayrıca temel hak ve özgürlükler hakkında düzenlenmiş olan uluslararası antlaşmalar ile kanun hükümleri arasında uyumsuzluklar çıktığı takdirde, uluslararası antlaşmalardaki hükümler geçerli olmaktadır. (Ay. m.90.) Dolayısıyla usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş olan bir uluslararası antlaşma kanun hükmünde sayılmış olmasına rağmen, ülkemizde yürürlükte olan kanunlardan daha üstün bir konumda yer almaktadır³⁹⁸. Bu antlaşmalar ülkeler tarafından onaylandığı takdirde artık iç hukukta yerini almaktadır. Bu sebeple kanun gücüne haiz olan AİHS, kendisine aykırı olarak düzenlemiş olan iç hukuktaki düzenlemeleri kabul etmemektedir.

AİHS'in normlar hiyerarşisindeki yeri hakkında; *“Sonuç itibariyle, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, bir amacın müstereken gerçekleştirilmesine yönelik olup, sinalagmatik bir antlaşma değildir. Taraf ülkelerin uluslararası hukuka yaklaşımına bakılmaksızın, doğrudan uygulama gücüne ve yeteneğine haizdir. Dolayısıyla sözleşme hükümlerini ihlal eden her türlü iç işlem, anayasa değişikliği bile gerekse sözleşmenin koruduğu kavramları güvence altına alır hale getirmek mecburiyetindedir”* açıklamaları yapılmıştır³⁹⁹.

³⁹⁷ Türkiye'nin kabul etmiş olduğu Monist (tekçi) sisteme göre, uluslararası hukuk ile iç hukuk kurallarının birbirini tamamlayan ve bir bütünlüğün olduğu tek bir hukuk düzeninin varlığı esastır. Ahmet Burak Bilgin, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1, 2016, s.85.

³⁹⁸ Erhan Karakaş, “Milletlerarası Antlaşmaların Türk İç Hukukundaki Yeri”, **Nevşehir Barosu Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2014, s.83.

³⁹⁹ Cüneyt Er, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1. Maddesi: İnsan Haklarına Saygı Yükümlülüğü ve Sözleşme'nin Uygulanması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 53, 2004, s.47.

4.4. AİHM’in Hukuki Statüsü ve AİHM Kararları Çerçevesinde Non Bis İn Idem İlkesinin Değerlendirilmesi

4.4.1. AİHM’nin Hukuki Statüsü

AİHM’nin hukuki statüsünün ortaya çıkarılması sözleşmeye taraf olan devletlerin iç hukukundaki düzenleme ile söz konusu olmaktadır. AİHM kararlarının iç hukuktaki Türk yargı organlarının üstünde olup olmadığı hususu tartışma söz konusudur. AİHM sözleşmede belirtilmiş olan hükümleri yorumlayan ve kesin karara bağlayan uluslararası konumdaki tek mercidir. Dolayısıyla AİHM’in üye devletler hakkındaki vermiş olduğu kararlar, o devletin anayasa mahkemesi ve iç hukuktaki bütün yargı kolunu bağlamaktadır. AİHM üye devletlerin iç hukukundaki hükümlerini kaldırmamakta, değiştirmemekte ve herhangi bir şekilde müdahalede bulunmamaktadır. Mahkeme sadece kendisine gelen davaları uluslararası sözleşme niteliğinde olan AİHS’e uygunluk yönünden denetlemektedir⁴⁰⁰.

Sözleşmeye üye olan devletlerin, sözleşmeye aykırılık konusunda başvuracakları tek merci AİHM olduğundan tüm üye devletlerin anayasal hükümlerinin ve ulusal yargı organlarının vermiş olduğu kararların mahkemeye uygun olması gerekmektedir. AİHM başkanı 2000 yılında Türkiye’ye gelerek Anayasa Mahkemesi’ndeki yapmış olduğu konuşmasında bu konuyla ilgili, AİHM’in ulusal nitelikteki mevzuat hükümlerinin görevini üstelenemeyeceğini, ancak bu hükümleri göz önünde bulundurarak birtakım önlemler almada serbest olduklarını ve AİHM’in yapmış olduğu denetimin sadece sözleşme gereklerine uygunluk yönünden olduğunu dile getirmiştir⁴⁰¹.

4.4.2. AİHM Kararları Çerçevesinde Non Bis İn Idem İlkesinin Değerlendirilmesi

AİHM, kendisine gelen davaları incelemeye alırken non bis in idem ilkesi kapsamında birtakım hususa dikkat etmektedir. Mahkeme, dava konusunda yapılmış olan ilk yargılamanın ceza niteliği taşıyan bir yargılamaya esas olup olmadığı, failin yargılamaya tabi olan işlemiş olduğu suçun aynı neviden olup olmadığı, suçla ilgili olarak kesin bir hüküm bulunup bulunmadığının tespiti ile aynı kişiye aynı suçtan dolayı

⁴⁰⁰ Merve Gülçin Güleç, “Türk Hukukunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Önemi”, **Tuic Akademi**, 2021, Çevrimiçi”, <https://www.tuicakademi.org/turk-hukukunda-avrupa-insan-haklari-sozlesmesinin-onemi/>, Erişim Tarihi 11/06/2021.

⁴⁰¹ İbrahim Şahbaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Yargı Sistemindeki Yeri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 54, 2004, s.182.

mükerrer yargılama ve cezalandırma işleminin yapılıp yapılmadığını inceleyerek karar vermektedir⁴⁰². AİHM, vermiş olduğu birçok kararında hem adli cezanın hem de idari yaptırımların uygulanması halini AİHS 7 Nolu Protokolün 4. maddesine aykırılık olarak görmemiştir⁴⁰³. Bu kararlardan ilki Ponsetti Davası’dır⁴⁰⁴. Bu davada mahkeme, süresi içerisinde verilmeyen beyannameye ilişkin olarak hem vergi ziyai cezası hem de kaçakçılık suçu cezası uygulanmasını vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarının (özellikle kast) diğer mali nitelikli suçlardan ayrı olması gerekçesiyle ilkeye aykırı olarak görmemiştir⁴⁰⁵. Ponsetti Davası ile benzerlik gösteren Rosenguit davasında ise mahkeme vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hapis cezası ile idari para cezasını amaçları yönünden ele almıştır. Mahkeme vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için kusurun gerekli olduğunu ancak idari para cezasının gerçekleşmesi için kusurun gerekli olmadığını ileri sürerek verilen kararın non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediğini ifade etmiştir⁴⁰⁶.

Bununla birlikte içeriğinde her ne kadar vergi ile ilgili bir husus içermese de non bis in idem ilkesi konusunda büyük bir değişiklik içeren karar Zolotukhin/Rusya Kararı’dır⁴⁰⁷. Mahkeme bu kararında, çifte yargılamanın aynı unsurlar, benzer olaylar ve ölçütleri taşıması durumunda ikinci defa yapılan yargılamayı yasaklamış ve non bis in idem ilkesinin ihlal edilmiş olduğunu vurgulamıştır⁴⁰⁸. AİHM, Zolotukhin/Rusya kararında yeni bir içtihadın geliştirilmesini sağlayan “aynı suç” kavramı üzerinde durmuş ve bu kavramı yorumlama yoluna başvurmuştur. Mahkeme bu kavramdan, özünde aynı

⁴⁰² Doğmuş, a.e., s.86.

⁴⁰³ Rençber, a.e., s.483.

⁴⁰⁴ Mahkemeye konu olayda, 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin beyannamelerin süresinde verilmemesi üzerine başvurularda, üç yıl için ayrı ayrı idari para cezası uygulanmıştır. Başvuruculardan biri olan Ponsetti hakkında vergi kaçakçılığı suçu işlemesi sebebiyle üç ay hapis cezası ve yanında idari para cezası kesilmiştir. Başvurucu Ponsetti, AİHS’nin Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM’e başvurmuştur. AİHM vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olduğunu ifade ederek davayı reddetme yoluna gitmiştir. Çavuş, **a.g.e.**, s.302.

⁴⁰⁵ Yaltı, a.e., s.87.

⁴⁰⁶ Bahçeci, a.e., s.262.

⁴⁰⁷ Mahkemeye konu olayda başvuru, kız arkadaşını izin almadan askeri alana sokmaya kalkışması esnasında polis tarafından yakalanarak karakola götürülmüştür. Başvurucunun kamu görevlilerine hakaret etmesi nedeniyle hakkında idari suç duyurusunda bulunulmuş ve “*huzur bozucu küçük eylemlerden*” dolayı mahkûmiyetine karar verilerek 3 günlük hapis cezasına çarptırılmıştır. Daha sonra başvuru hakkında Rus Ceza Kanunu’nun 213. Maddesi gereğince ceza davası açılmıştır. Bu sebeple AİHM’ intikal eden davada uygulanan ceza politikasının 7 Nolu Protokolün 4. maddesini (Non Bis İn İdem) ihlal ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Zolotukhin/ Rusya Kararı, 10.02.2009, Başvuru No:14939/03 “Çevrimiçi”, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-119611%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-119611%22]}) , Erişim Tarihi, 10/06/2021.

⁴⁰⁸ Tuğçe Karaçoban Güneş, “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, 2016, s.96

olan olayın yani suçun anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır⁴⁰⁹. Bu sebeple mahkeme aynı fiil sebebiyle hem idari para cezası hem de adli para cezası veya hapis cezası uygulamasının aynı unsurlara dayanması durumunda yapılan mükerrer yargılanmanın Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokol ile güvence altına alınmış olan non bis in idem ilkesini ihlal ettiği sonucuna varmıştır.

Mahkemenin Zolotukhin/Rusya kararına paralel özellik gösteren bir diğer karar ise Glantz/Finlandiya Kararı'dır. Mahkeme, başvurunun örtülü kar payı elde etmesi üzerine ilave vergi tahakkuk edilmesi ve beyannamede gelirini eksik bildirmesi üzerine kaçakçılık suçundan yargılanması hususunu fiilin aynılığı yönünden değerlendirmeye tabi tutarak, her iki cezalandırmanın aynı fiilden kaynaklandığı sonucuna varmıştır⁴¹⁰. Mahkeme Zolotukhin kararında incelemiş olduğu “aynı suç” kavramını bu kararında geniş bir çerçevede yorumlayarak dava konusu olayda, birinci yargılama devam etmekteyken veya kesinleştikten sonra ikinci yargılamaya başlanılmış olmasını veya bu yargılamanın devam ettirilmesini non bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur⁴¹¹. Mahkeme bu kararında vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olmadığını, aynı suçtan kaynaklandığı görüşüne yer vermiştir⁴¹². Bununla birlikte mahkeme, Fin sistemine göre yapılan cezalandırma ve vergileme usulü arasında zaman ve nitelik bakımından bağlantı olmamasından dolayı çifte yargılamanın söz konusu olduğunu ifade etmiştir⁴¹³. Mahkeme dava ile ilgili olarak “*Mahkeme işaret eder ki başvuru hakkındaki mahkûmiyet ve vergi ceza parası uygulamasının her ikisinin, Fin Hukukunda verginin eksik tarh edilmesine sebebiyet verecek şekilde vergi beyannamesinde gelirini beyan etmeme nedeniyle uygulanan cezaların bir parçasını oluşturduğu doğrudur. Bununla beraber Fin sistemine göre adli ve idari cezalar farklı merciler tarafından, usuller arasında hiçbir bağlantı bulunmaksızın uygulanmaktadır. Her iki usul kendi içinde ayrı biçimde sürmekte ve birbirinden bağımsız bir şekilde nihai karara bağlanmaktadır. Buna ilaveten cezaların hiçbiri, diğer mahkeme veya merci*

⁴⁰⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zolotukhin/Rusya Kararı, “Çevrimiçi”, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-119611%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-119611%22]}), Erişim Tarihi, 10/06/2021.

⁴¹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Glantz/Finlandiya Kararı, 20.08.2014, Başvuru No: 37394/11, “Çevrimiçi”, [glantz v. finland - \[turkish translation\] by the turkish ministry of justice \(coe.int\)](https://www.finland.fi/en/ministry/foreign-affairs/press-releases/2014/08/20-glantz-v-finland), Erişim Tarihi 10/06/2021.

⁴¹¹ Doğmuş, a.e., s.106.

⁴¹² Karaçoban Güneş, a.e., s.98.

⁴¹³ Yaltı, a.e., s.90.

tarafından cezanın derecesini belirlemek için dikkate alınmamakta, Fin sisteminde vergi para cezaları, bir başvurunun fiil ile yükümlülerinin ilgili vergi mevzuatı çerçevesinde incelenmesinin ardından, ceza yargılamasındaki değerlendirmelerden bağımsız biçimde uygulanmaktadır... Sonuç olarak, bu dava iki paralel ve ayrı yargılama ile ilgilidir... Başvurucu 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşen iki yargılama ile iki kez cezalandırılmıştır” şeklinde ifade edilmiştir⁴¹⁴. Bununla birlikte aynı doğrultuda verilmiş olan bir diğer karar ise Lucky Dev Davası’dır. Mahkemeye konu olayda 2002 yılına ilişkin gelir vergisinin beyannamede gösterilmemesi üzerine Bayan Dev hakkında hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi iadesi bakımından yasal işlem başlatılmış, ayrıca defter tutmama suçundan yargılanmaya tabi tutulmuştur⁴¹⁵ Bayan Dev, hakkında kesinleşen bir yargılama olmasına rağmen diğer yargılamanın sonlandırılmamasını gerekçe göstererek, AİHS’in 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır⁴¹⁶.

AİHM’in 15.11.2016 tarihinde vermiş olduğu ve mahkemenin içtihadının değiştiği karar A ve B/Norveç kararıdır. Mahkemeye konu olayda, başvuruçuların şirkete ait olan hisse senetlerinin satışından elde etmiş oldukları geliri 2002 yılı gelir vergisi beyannamesine eklememeleri sonucunda %30 oranında idari para cezasına hükmedilmiştir. Üç hafta içerisinde herhangi bir yargı merciine başvurulmaması sebebiyle ceza kesinleşmiş ve cezanın kesinleşmesinden sonra başvuruçular hakkında vergi dolandırıcılığı suçu işlendiği gerekçesiyle bir yıl hapis cezasına karar verilmiştir⁴¹⁷. Başvuruçular kesinleşmiş olan idari para cezasının yanı sıra vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis cezası uygulanmasını aynı fiilden dolayı iki defa yargılama olduğu gerekçesiyle mahkemeye başvurmuşlardır⁴¹⁸. Mahkeme, davaya konu olaya yeni bir içtihat getirerek her iki davayı bütünsellik açısından ele almış, iki yargılama arasında bir

⁴¹⁴ Yaltı, a.e., s.90.

⁴¹⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lucky Dev/ İsveç Kararı, 27.11.2014, Başvuru No: 7356/10, “Çevrimiçi”, [lucky dev v. sweden - \[turkish translation\] legal summary by the turkish ministry of justice \(coe.int\)](https://www.coe.int/t/turkey/individual/press/press_releases/turkey/2014/140610_lucky_dev_v_sweden_turkish_translation_legal_summary_by_the_turkish_ministry_of_justice.aspx), Erişim Tarihi 10/06/2021.

⁴¹⁶ Tosun, a.e., s.98.

⁴¹⁷ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi A ve B/Norveç Kararı, 15.11.2016, Başvuru No: 24130/11, 29758/11, “Çevrimiçi”, [a and b v. norway \(coe.int\)](https://www.coe.int/t/turkey/individual/press/press_releases/turkey/2016/161115_a_and_b_v_norway.aspx), Erişim Tarihi 10/06/2021.

⁴¹⁸ Yağmur Eroğlu Oymak, “A ve B Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku’nda Non Bis İn İdem İlkesi”, “Çevrimiçi”, https://www.academia.edu/33116493/A_VE_B_NORVE%C3%87_KARARI_KAPSAMINDA_T%C3%99CRK_VERG%C4%B0_HUKUKUNDA_NON_B%C4%B0S_%C4%B0N_%C4%B0DEM_%C4%B0L_KES%C4%B0, Erişim Tarihi 10.06.2021.

bütünlük olduğu ve bu yargılamaların aynı doğrultuda yürütüldüğü, zaman ve öz bakımından bağlantılı olduğu ve uygulanacak olan yaptırım türlerinin fail tarafından öngörülebilir nitelikte olduğunu ileri sürerek mükerrer yargılamanın söz konusu olmadığını ve non bis in idem ilkesine aykırı olmadığını ifade etmiştir⁴¹⁹. Ayrıca mahkeme, Glantz kararında benimsenmiş olan ilk karar görülürken ikinci kararın sona erdirilmesi hususu, A ve B Norveç kararında dikkate alınmamıştır. Bu sebeple AİHM bu görüşleriyle Glantz kararı öncesi içtihadına geri dönüş yaparak hem vergi kaçakçılığı suçu cezasının hem de idari para cezasının unsurları bakımından farklı suçları ifade ettiğini ileri sürerek non bis in idem ilkesinin amacından uzaklaşan bir içtihada yer vermiştir⁴²⁰.

AİHM'in son zamanlarda mükerrer cezalandırmaya ilişkin olarak vermiş olduğu en güncel karar Bjarni Armannsson-İzlanda kararıdır⁴²¹. Mahkeme bu kararında aynı suç nedeniyle farklı makamlar tarafından iki defa yapılan yargılamalar arasında bağlantının bulunmaması nedeniyle Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinin ihlal edildiği

⁴¹⁹ Doğmuş, a.e., s.107.

⁴²⁰ Oymak, a.e., s.10.

⁴²¹ AİHM'in vermiş olduğu bu kararı üç aşamadan ibarettir;

I. Aşama;

Mahkeme bu aşamada karara ilişkin olay olan başvuranın Glitnir bankasının CEO'luğu görevinden ayrılması halinde bankadan almış hisselerin satılması karşılığında elde etmiş olduğu karı beyan edip etmediğini inceleme konusu yapmıştır. Mahkeme olayı ilgili devletin iç hukukundaki düzenlemeden yola çıkarak bir değerlendirme yapma yoluna gitmiştir. Bu aşamada mahkeme sadece kararı veren yerel mahkemenin takip etmiş olduğu yargısal yolu, usul ve esasları iç hukuktaki düzenlemeler de dikkate alınarak analiz etmiştir.

II. Aşama

İkinci aşamada başvuran yerel mahkeme tarafından hakkında verilen altı ay hapis cezası, iki yıl ertelemeye ve 38.850.000 İzlanda Kronu ile (yaklaşık 241.000 EURO) idari para cezası kesilmesi durumunu AİHS'nin 4. maddesinde ifade edilen iki defa soruşturma, yargılama ve cezalandırma olmaz ilkelerine aykırılık teşkil ettiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur. AİHM bu aşamada uygulanan ek yükümlülüklerin suç teşkil edip etmediği, iki ayrı yargılamaya konu olan suçların aynı olup olmadığı, nihai bir kararın olup olmadığı ve nihayetinde iki defa yargılamanın yapıp yapılmadığını incelemiştir. Sonuç olarak mahkeme davaya konu olan her iki yargılamanın aynı suçu ifade ettiği, başvuran hakkında iki yargılama ve cezalandırma durumunun var olduğunu ifade ederek yerel mahkemenin vermiş olduğu bu kararı AİHS'nin 4. maddesine aykırı bulmuştur. AİHM, ayrıca yerel mahkemenin ifade etmiş olduğu iki yargılamanın paralel olarak yürütüldüğü ve aralarında bağlantı olduğu ifadesini yok sayarak, iki yargılamanın bağlantıdan yoksun olduğu sonucuna varmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Armannsson-İzlanda Kararı, 30.06.2019, Başvuru No:72098/14, "Çevrimiçi", [bjarni armannsson v. iceland \(coe.int\)](https://www.echr.coe.int/t/td/eng/decisions/judgments.asp?i=18844) , Erişim Tarihi 10/06/2021.

III. Aşama

Mahkeme son aşamada lehine karar verilen başvuranın uğramış olduğu zararın tazminini sağlamak için gerekli ifadelerle yer vermiştir. Sözleşmenin 41. maddesinde bu hususla ilgili olarak "Mahkeme sözleşmenin veya protokollerinin ihlal edildiğine karar verirse ve ilgili Yüksek Sözleşmecî tarafın iç hukuku, yalnızca kısmi bir tazmin yapılmasına izin veriyorsa, Mahkeme, gerekirse, başvurana adli bir tazmin sağlar" ifadesine yer verilmiştir.

sonucuna varmıştır⁴²². Mahkemeye göre; 7 Nolu Protokolün 4. maddesi, suç teşkil eden idari ve cezai yargılamanın yapılmasını reddetmemekle beraber, bu iki yargılama arasında hem zaman hem de yargılamanın özü bakımından yakın bir bağlantının olması gerektiği ifade edilmektedir⁴²³. Ayrıca mahkeme, kararında Johannesson/İzlanda⁴²⁴ kararına ve A ve B Norveç kararına atıfta bulunarak, bu iki karar arasında farklı sonuçlara ulaşılmasını davaya konu her iki yargılamanın suç niteliğinde olduğu ve iki yargılama arasında bağlantının kurulamaması şeklinde ifade etmiştir⁴²⁵. Mahkeme aynı kararda AİHS'in 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin fail hakkında aynı suç teşkil eden durumlarla ilgili paralel idari ve cezai işlemlerin yapılmasını reddetmemektedir şeklinde sonuca ulaşmıştır. Ancak iki yargılama sürecinin varlığı sebebiyle mükerrer yargılama olduğu sonucuna ulaşılmaması için bu yargılamalar arasında yeterli şekilde yakın bir bağlantının olması gerektiğini vurgulamaktadır⁴²⁶.

4.5. Türk Hukukunda Non Bis İn Idem İlkesi

T.C. Anayasası'nın 38. maddesinde non bis in idem ilkesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak kanunlarda yer alan bazı düzenlemeler non bis in idem ilkesinin uygulanabileceğini ifade etmektedir. KK 15. maddesine göre bir kimse tek bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi durumunda, bu kabahatler için sadece idari para cezası öngörüldüğünde, bu cezalardan en ağırı uygulanmaktadır. (KK m.15/1) Failin gerçekleştirmiş olduğu fiil hem suç hem de kabahat teşkil ediyorsa, faile sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmaktadır. Suç sebebiyle yaptırımın uygulanmadığı hallerde ise, kabahatten dolayı yaptırım uygulanmaktadır (KK m.15/3). KK 15. maddesinde ifade edilen açıklamalar incelendiğinde non bis in idem ilkesinin benimsendiği anlaşılmaktadır.

⁴²² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Armannsson-İzlanda Kararı, 30.06.2019, Başvuru No:72098/14, "Çevrimiçi", [bjarni armannsson v. iceland \(coe.int\)](https://www.echr.coe.int/turkey/press-releases/2019/06/30/bjarni-armannsson-v-iceland-(coe.int).htm), Erişim Tarihi 10/06/2021..

⁴²³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Armannsson-İzlanda Kararı.

⁴²⁴ Davaya konu olayda ilk başvuru olan Mr. Asgeir Johannesson, 1999 yılına ait olan gelirlerini beyannameye dâhil etmemiştir. Ayrıca başvuran 1992 ile 2002 yılları arasındaki elde etmiş olduğu ödenekleri, 2000 ile 2002 yılları arasındaki araç ödeneklerini, hayat sigortası ödeneklerini ve satışlardan elde ettiği geliri beyan etmemiştir. Bu sebeplerden ötürü başvuran, hakkında hem idari para cezası hem de hapis cezasına hükmedilmesini AİHS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuş ve mahkeme uygulanan cezanın Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesini ihlal ettiği sonucuna ulaşmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Johannesson ve Diğerleri/İzlanda Kararı, "Çevrimiçi", <https://translate.google.com/?hl=tr&sl=en&tl=tr&text=CASE%20OF%20J%20C%203%2093HANNESSON%20A%20ND%20OTHERS%20v.%20ICELAND&op=translate>, Erişim Tarihi 10/06/2021.

⁴²⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Armannsson-İzlanda Kararı.

⁴²⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bjarni Armannsson-İzlanda Kararı.

TCK 44. maddesinde yer alan ve tek bir eylemle birden fazla farklı suçun işlenmesi halinde bu suçlardan en ağır cezayı gerektirenin uygulanması anlamına gelen fikri içtima hükümleri ile CMK 172. maddesinin ikinci fıkrasında ifade edilen *“Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmaz”* hükmü birlikte değerlendirildiğinde ceza hukukunda non bis in idem ilkesinin benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Tek bir fiil ile VUK 352. maddesindeki sayılı eylemlerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, bu eylemlerden cezası en ağır olan uygulanmaktadır (VUK m.336). Dolayısıyla tek bir eylem ile hem vergi ziyai kabahati hem de genel usulsüzlük kabahati meydana geldiğinde, cezası en ağır olan kabahatin cezası uygulanmaktadır. Öte yandan özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyai kabahatinin birlikte işlenmesi durumunda, iki kabahate ait cezanın ayrı ayrı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yine hem vergi ziyai kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçunun birlikte işlenmesi halinde ise ayrı ayrı cezalandırma işlemi uygulanmaktadır. Görüleceği üzere VUK’da non bis in idem ilkesinin uygulanabilirliği sadece vergi ziyai kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi halinde mevcut olmaktadır.

Mahkeme kararlarına bakıldığında ise; AYM’nin vermiş olduğu kararlarda fail hakkında aynı fiilden dolayı hem ceza soruşturması hem de hukuk yargılamasına tabi tutulmasını non bis in idem ilkesine aykırılık olarak değerlendirmedeği görülmektedir⁴²⁷. AYM bir kararında⁴²⁸ sahte fatura düzenlenmiş olması sebebiyle KDV beyannamesinin eksik beyan edildiğini tespit etmiştir. Bunun üzerine mahkeme, vergi kaybı nedeniyle vergi ziyai cezası ve sahte fatura kullanılması sonucu vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi sebebiyle uygulanacak olan cezai işlemlerin unsurları, kapsadığı konu ve koruduğu hukuki değer açısından farklı durumları içerdiği, bu iki cezalandırma işlemine ilişkin yargılamayı yapan merciin farklı disiplinler olduğunu ifade ederek non bis in idem ilkesinin uygulanamayacağı sonucuna ulaşmıştır. Bir başka benzer kararında ise AYM, failin sahte belge düzenleme faaliyeti içerisinde olduğunu ve bu faaliyet karşılığında gelir elde ettiğini tespit etmiştir. Bunun üzerine mahkeme fail hakkında hem vergi ziyai cezası hem de özel usulsüzlük cezası ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verilmesi

⁴²⁷ Doğmuş, a.e., s.93.

⁴²⁸ Anayasa Mahkemesi, 25.03.2015, Başvuru No: 2014/72, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72>, Erişim Tarihi 14/05/2021.

nedeniyle ceza davası açılmış ve hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmiştir. Mahkeme bu cezalandırma işleminin tek bir fiilden kaynaklandığı fikrine ulaşmış ancak, non bis in idem ilkesi açısından bir aykırılık tespit etmemiştir⁴²⁹. Mahkemenin bu kararıyla getirmiş olduğu içtihat, non bis in idem ilkesinin yalnızca adli yargıdaki ceza davalarını ilgilendirdiği, vergi ceza davası görülürken bir başka davanın veya soruşturmanın açılmasını ilkeye aykırı olmadığı yönündedir. Dolayısıyla AYM'nin vermiş olduğu bu karar, AİHM'in benimsemiş olduğu içtihadı aykırılık teşkil ederek non bis in idem ilkesinin dikkate alınması gereken bir ilke olarak kabul edilmediğini göstermekte olup, ilkenin uygulanış amacıyla uyuşmamaktadır⁴³⁰. Öte yandan Yargıtay da kendisine gelen davaları inceleme konusu yaparken non bis in idem ilkesini değerlendirmeye almadığı gözlemlenmektedir⁴³¹.

Danıştay ise, kendisine gelen davaya konu olayların non bis in idem ilkesine aykırılık bakımından aksi yönde kararlara yer vermiştir⁴³². Danıştay'ın ilkeye aykırılık bulmadığı kararında⁴³³ “*Davacı hakkında isnat olunan disiplin suçları ile ilgili olarak adli yargı yerinde devam eden kovuşturma sonucu, delil yetersizliği sebebiyle kovuşturma yapılmasına yer olmadığına karar verilmiş olması, ilgili hakkında disiplin cezası verilmesine engel değildir*” şeklinde açıklanmaktadır. İlkeye aykırılık yönünde belirtmiş olduğu kararında⁴³⁴ ise, “*Olayda davacının eylemi nedeniyle Samsun Milli Eğitim*

⁴²⁹ Anayasa Mahkemesi, 27.03.2019, Başvuru No: 2018/9115, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115>, Erişim Tarihi 15/05/2021.

⁴³⁰ Zeynep Sena Saltık, “Ne Bis İn İdem İlkesinin Vergi Cezalarına Uygulanması”, **Mondag Connecting Knowledge & People**, 2021, “Çevrimiçi”, <https://www.mondag.com/turkey/tax-authorities/1037692/ne-bis-in-idem-304ilkesinin-vergi-cezalarina-uygulanmasi#>, Erişim Tarihi 15/05/2021.

⁴³¹ “...Ceza muhakemesi yapılabilmesi için bir takım olmazsa olmaz (sine qua non) şartlar aranır. Muhakeme yapılmasına engel olan bu şartlardan birisi non bis in idem olarak ifade edilen, hüküm veya açılmış dava bulunmamasıdır...Kararın gerekçe kısmı ile hüküm kısmına bakıldığında mahkemenin mahkûmiyet kararını 12 adet sahte fatura ile sınırlamadığı, aksine kararın gerekçesinde açıkça 60 adet sahte faturanın hükme esas alındığının belirtildiği, gerekçe ile hüküm arasında bir çelişki bulunmadığı anlaşılmaktadır. Non bis in idem kuralı gereğince aynı fiilden dolayı açılan davanın CMK 223/7 maddesi uyarınca reddine karar vermesi durumlarda dahi aynı fiil veya konuya ilişkin tüm delillerin muhakemesi devam eden davada değerlendirilip dikkate alınmasında engel bir durum bulunmadığı gözetildiğinde mahkemenin görmekte olduğu her iki davada ki delil ve konuları mahkûmiyet kararına esas alabileceği kabul edilmelidir...” Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.12.2019, E:2016/12450, K:2019/8996, “Çevrimiçi”, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim Tarihi 16/05/2021.

⁴³² Doğmuş, a.e., s.95.

⁴³³ Danıştay 8. Ceza Dairesi, 11.10.1982, E:1981/1718, K:1982/1095, (**Danıştay Dergisi**, Sayı 50-51), s.344. “Çevrimiçi” <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-12-08-0370863.pdf>, Erişim Tarihi 16/05/2021.

⁴³⁴ Danıştay Dairesi, 26.11.1981, E:1981/2009, K:1981/2144, (**Danıştay Dergisi**, Sayı 46-47), s.433, “Çevrimiçi”, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-12-21-9736161.pdf>, Erişim Tarihi 16/05/2021.

Disiplin Kurulu'nun 218/1974 gün ve 62 sayılı kararı ile bir yıl kıdem indirme cezası ile cezalandırılmasına karar verilmiş ve bu karar uygulanmıştır. Durum böyle iken ve anılan kararda bir hüküm bulunmamasına rağmen davacı aynı eylemi için Yüksek Disiplin Kurulu'na sevk edilmiş ve bu kurulca meslekten çıkarılması yolunda dava konusu karar verilmiştir. Açıklanan bu durum karşısında, davacının aynı eyleminden ötürü iki defa cezalandırılması sonucunu doğuran dava konusu kararın hukuka aykırılığı nedeniyle iptalinin uygun olacağı düşünülmektedir” şeklinde açıklamalara yer vermiştir.

4.6. Vergi Ziyai Cezası İle Kaçakçılık Suçu Cezasına Birlikte Hükmolunması Durumunda Non Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirliği

Doktrinde tartışılmaya en müsait olan konu failin işlemiş olduğu fiilin hem vergi ziyai kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu teşkil ettiğinde cezalandırma işleminin nasıl yapılacağı hususudur. KK'da tek bir fiilin hem kabahat hem de suç teşkil etmesi durumunda suçtan dolayı yaptırım uygulanacağını fakat kabahatten dolayı yaptırım uygulanmayacağını kabulü ile birlikte suçlar ve kabahatler arasında non bis in idem ilkesinin uygulanabileceği ifade edilmektedir⁴³⁵. Ancak belirtmek gerekir ki bir fiilin hem kabahat hem de suç oluşturduğu durumlarda kabahat nedeniyle ayrıca idari bir yaptırımın öngörüldüğü özel bir düzenleme varsa KK 15. maddesinin üçüncü fıkrası uygulama alanı bulamamaktadır⁴³⁶.

VUK 359. maddesinde bu hususla ilgili olarak “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” şeklinde ifadeye yer verilmiştir. Vergi ziyasına VUK 359. maddesinde sayılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda uygulanacak olan idari yaptırım, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındadır. (VUK m.344) Ayrıca kaçakçılık suçuna uygulanacak olan ceza, vergi ziyai ile usulsüzlük cezalarının kesilmesini de engellememektedir (VUK m.367). Vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak olan yaptırım hazine kaybını tazmin edici nitelikte değil tamamen caydırıcı ve cezalandırıcı özellikte olmalıdır⁴³⁷. Dolayısıyla hem VUK 359. maddesine göre hapis cezası hem de VUK 344.

⁴³⁵ Zeynel T. Kangal, **a.g.e.**, s.250.

⁴³⁶ A.e., s.250.

⁴³⁷ Tuğçe Karaçoban Güneş, a.e., s.102.

maddesine göre idari para cezasının uygulanması AİHM'in Glantz kararında dikkate alınmış olduğu ölçütlerle uyuşmamaktadır. Bu sebeple uygulanan ceza politikası non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Öte yandan belirtmek gerekir ki uygulanan üç kat vergi ziyai cezası ile hapis cezası arasında fıkri içtima hükümleri geçerli olmayıp, bu cezalara ilişkin kararlar farklı merciler tarafından bağımsız olarak yürütülmekte ve bu mercilerin kararları birbirini etkilememektedir. Böyle bir durum, hukuksal anlamda kargaşaya, hukuk düzeninin ve hukuk güvenliğinin zedelenmesine neden olmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda vergi ziyana, vergi kaçakçılığı suçu fiilleriyle sebebiyet verilmesi durumunda uygulanan mükerrer yargılanma ve cezalandırma hali, taraf olunan AİHS'in Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. AİHM'in Glantz kararı ve sonrasında vermiş olduğu kararlarda kullanmış olduğu ölçütler (Engel Kriteri) burada da geçerli olmaktadır. Bu ölçütler; suçun niteliği, yargılamanın bütünlüğü ve suça uygulanacak olan cezanın ağırlığıdır. AİHM, dava konusu olayları incelerken bu ölçütlerden yola çıkarak sonuca varmaktadır. Bu sebeple vergi hukuku açısından ülkemizdeki mevcut düzenleme AİHM'in Glantz kararı öncesi değerlendirmeye alınmış olduğu içtihat ile benzerlik gösterirken, “*aynı suç*” kavramı ile getirilmiş olan yeni içtihat ile uyumlu olmamaktadır⁴³⁸. Dolayısıyla uluslararası düzeyde kabul görmüş ve Türkiye'nin de taraf olduğu AİHS'ne uymak kaçınılmazdır. AİHM'e göre bir suç karşılığında hem idari yaptırım hem de ceza niteliğindeki yaptırımın uygulanması tek başına ilkeye aykırılık teşkil etmemektedir. Non bis in idem ilkesine göre aykırılığın mevcut olabilmesi için suçun bütün unsurlarının aynı olması gerekmektedir.

AİHM, idari para cezalarının cezai özellik taşıyıp taşımadığını incelemek ve ulusal hukuk platformunda kabahatlere uygulanan idari para cezalarının ceza olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda aşağıdaki kriterleri dikkate almaktadır⁴³⁹;

1. Vergi Hukuku'nda vergi kabahatleri karşılığında uygulanan yaptırımın bütün vergi yükümlülerini mi yoksa özel bir grubu mu kapsadığı dikkate alınmaktadır. Bütün vergi yükümlülerini kapsayan bir yaptırımın idari yaptırım olarak kabul edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

⁴³⁸ Oymak, a.e., s.10.

⁴³⁹ Tuğçe Karaçoban Güneş, a.e., s.94.

2. Cezanın kamu zararını karşılamak için değil, aynı kabahatin tekrar işlenmemesi için caydırıcı ve önleyici olup olmaması dikkate alınmaktadır.
3. Uygulanacak olan yaptırımın hazinenin elde ettiği gelirden daha yüksek olması durumunun, o yaptırımın caydırıcı amacının olup olmamasının genel bir kurala dayanmasının incelenmesi.
4. Kabahat karşılığı uygulanacak olan yaptırımın miktar bakımından yüksekliği incelemeye alınarak idari para cezasının ceza niteliği olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

AIHM, bu kriterlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade ederek sadece birinin değerlendirmeye alınmasının kabahatin cezai niteliğinin tespit edilememesine yol açtığını ileri sürmektedir. Dolayısıyla AIHM'in, adil yargılanma hakkı kapsamında incelemiş olduğu davaların içeriğinde non bis in idem çerçevesinde suç özelliği taşımayan vergi kabahatleri yer almamaktadır⁴⁴⁰. Bunun nedeni, AIHM'nin idari ve cezai nitelikteki cezaların farklı unsurları içerdiği ve hatta idari cezaların ceza normunun çekirdek alanına müdahale etmemesidir. Böylece AIHM'in çekirdek alan kavramından ne anlaşılması gerektiği yönünde değerlendirme yapmamış olması geliştirilen içtihatların geri planda kalmasına sebep olmaktadır⁴⁴¹. Öte yandan AIHM'in non bis in idem ilkesi çerçevesinde vermiş olduğu kararlarda çelişki yaşamamasının nedeni, AIHS'in 6. maddesinde ifade edilen adil yargılanma hakkı ile 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesindeki non bis in idem ilkesinin korunması çerçevesindeki kavramsal sınırın yeterince çizilememiş olmasıdır. Bu sebeple bir yargı mercii tarafından verilmiş olan kararın, fiil kavramı üzerinden yargılama yapan diğer bir yargı mercii tarafından dikkate alınmayışının, adil yargılanma hakkı yerine non bis in idem ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin mantıklı bir cevabı verilememektedir⁴⁴². AIHS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde non bis in idem ilkesine ilişkin olarak aynı suç kavramından bahsedilmektedir. Ancak AIHM bu kavramı geniş bir biçimde yorumlayarak kendisine gelen davaları aynı fiil üzerinden değerlendirmektedir. Hem protokolde hem de

⁴⁴⁰ Tuğçe Karaçoban Güneş, a.e., s.95.

⁴⁴¹ Barış Bahçeci, a.e., s.276.

⁴⁴² Barış Bahçeci, a.e., s.276.

mahkemenin değerlendirmelerinde aynılığın tam olarak açık bir şekilde ortaya konulmaması sebebiyle birbirine çelişik kararlar ortaya çıkmaktadır⁴⁴³.

5. Vergi Kaçakçılığı Fiillerine Verilen Cezaların Ölçölülük İlkesi Açısından ve Non Bis İn İdem İlkesi Açısından İncelenerek Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi

Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyasına sebebiyet verilmesi suretiyle işlenmesi halinde iki farklı yaptırım uygulanmaktadır. Fail hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyayı kabahati yönünden ayrı ayrı cezalandırılmaya tabi tutulmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu karşılığında faile hürriyeti bağlayıcı ceza; vergi ziyayı kabahati karşılığında ise idari yaptırım uygulanmaktadır. Tek bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi hem de vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi durumunda verilecek olan iki farklı yaptırım hukuk dünyasında büyük tepkilere ve tartışmalara sebep olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyasına sebebiyet verilerek işlenmesi halinde hem vergi kaçakçılığı cezaları hem de vergi ziyayı kabahati cezaları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyasına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezanın failin ticari faaliyetini devam ettirmesini sekteye uğratmayacak ve ekonomik yönden baskı oluşturmayacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Uygulanacak olan cezalandırma şekli mali güç kriteri gözetilerek, ölçölülük ilkesi ile mali güç kriteri arasındaki bağlantının sağlıklı bir şekilde kurulmasını da sağlaması gerekmektedir. Mükelleflerin mali gücünü aşan uygulamaların kabul edilmesi ölçölülük ilkesi açısından büyük bir sorun teşkil etmektedir ve ilkenin denetim mekanizmasını etkisiz hale getirmektedir. Ölçölülük ilkesi denetimi yapılırken mali güç kriterinin göz önünde bulundurulması, kritere aykırı önlemlerin alınmaması ve ölçölülük ilkesini zedeleyen yöntemlerden kaçınılması gerekmektedir⁴⁴⁴.

Vergi ceza hukukunda uygulanacak olan cezalar amacına uygun olmalıdır. Eğer vergi kaçakçılığı suçu neticesinde uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile idari para cezası amaca ulaşmada orantılı değilse ya da uygulanacak olan yaptırım cezanın ilgisine ekonomik, psikolojik ve sosyal yönden aşırı bir şekilde yük oluşturuyor ise uygulanan yaptırım ölçölülükten uzaktır. AYM yaptırım ile ceza arasındaki dengeyi vermiş olduğu

⁴⁴³ Simay Doğmuş, a.e., s.88

⁴⁴⁴ Taylar, a.e., s.149.

bir kararında⁴⁴⁵ şu şekilde dile getirmiştir; “Suç ile ceza arasındaki oranın adalete uygun bulunup bulunmadığını, o suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve kamu vicdanında aldığı tepkiye göre takdir etme zorunluluğu vardır. Bu oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir. Yasa koyucu, cezaların türünü seçerken ve sınırlarını belirlerken mutlak adalet ölçülerini izlemek zorundadır. Ceza kendiliğinden haklı olmalıdır. Cezaların suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da göz önünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel esaslarından biridir.” Bir başka kararında⁴⁴⁶ ise AYM “suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması...” şeklinde açıklamada bulunmuştur. AYM kararları dikkate alındığında davaya konu olaylar incelenirken ölçülülük ilkesinin gözetilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi AİHM ile AYM’nin ölçülülük ilkesi denetimi arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır. AYM ölçülülük denetimini hakkın özünün ihlal edildiği durumda dikkate alırken, AİHM ise hakkın özünün ihlaliyle önce daha ilk aşamada bunu yapmaktadır. AYM’nin bu tutumu ölçülülük ilkesine ilişkin yapılan denetimin sağlıklı sonuçlanmamasına ve etkisinin yitirilmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyaına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezanın boyutunu bir örnek ile ifade etmek doğru olacaktır. Örneğin; Kurumlar Vergisi mükellefi olan X limited Şirketinin Temmuz 2017 döneminde 200.000 TL tutarlı sahte fatura kullandığı ve bu sahte fatura bedelini kurum kazancından indirdiği ve Temmuz 2017 dönemine ait KDV beyannamesinde indirim konusu yaptığı tespit edilmiştir. X Limited Şirketi 2017 yılı dördüncü dönem Geçici Vergi matrahını 200.000 TL şeklinde beyan etmiştir. Yukarıda verilen örnekte X Limited Şirketi’ne Kurumlar Vergisi yönünden 40.000 TL (200.000*%20) olan verginin aslı ile birlikte üç kat vergi ziyaı cezası olan 120.000 TL (40.000*3) kesilmektedir. Kurum Geçici Vergisi (KGV) yönünden %10’luk hata payı da göz önüne alındıktan sonra kalan 32.000 TL (160.000*%20) vergi aslını oluştururken, üç katı olan 96.000 TL (32.000*3) vergi ziyaı

⁴⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, 03.12.1992, E:1992/46, K:1992/52, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1992/52?EsasNo=1992%2F46&KararNo=1992%2F52> , Erişim Tarihi 30/09/2021.

⁴⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, 21.01.2004, E:2002/166, K:2004/3, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2002-166-k-2004-3-t-21-01-2004-yabanci-memlekete-firar-edenlerin-cezaları/388246/> , Erişim Tarihi 30/09/2021.

cezasını oluşturmaktadır. KDV açısından değerlendirildiğinde ise 36.000 TL (200.000*%18) vergi aslını oluştururken, üç katı olan 108.000 TL (36.000*3) vergi ziyai cezasını oluşturmaktadır⁴⁴⁷. Örnek incelendiğinde Kurumlar Vergisi mükellefi olan X Limited Şirketi'ne 324.000 TL vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Fatura temini sahte fatura olarak alınmamış olsaydı vergi ziyai cezası 1 kat olarak uygulanacaktı ve toplam ceza tutarı 108.000 TL olacaktı. Örnekten de anlaşılacağı üzere uygulanan ceza politikası ve ceza tutarlarının ölçülülük ilkesine aykırı olduğu yönünde bir fikir oluşmaktadır. Ancak aşağıda değerlendirilecek hususlar çerçevesinde ceza politikasının işlevselliği ve caydırıcılığı üzerine tam tersi bir fikir ortaya çıkacaktır.

Cezaların uygulanması kısmında dikkat çeken en önemli husus cezaların aşırı yüksek görünüyor olmasına rağmen vergi kaçakçılığı suçunda bir azalış meydana gelmemesidir. Vergi kaçakçılığı suçu cezası ile vergi ziyai cezasının birlikte uygulanması cezanın taraflarının bu cezaları ödemek yerine cezalardan kurtulmanın çeşitli yollarının aranmasına ya da idarenin çıkarmış olduğu kanunlardan yararlanılmasına yöneltmektedir⁴⁴⁸. VUK 359. maddesi incelendiğinde vergi kaçakçılığına verilecek olan azami hapis cezası 5 yıldır. Fail hakkında üst limitten belirlenecek olan 5 yıllık hapis cezasının tamamı infaz kurumunda çektirilmemektedir. Bunun sebebi ise kanun koyucunun denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümlerinin uygulanış biçimden kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümlerini 30/03/2020 tarihinden önce işlenen suçlar ve 30/03/2020 tarihinden sonra işlenen suçlar bakımından iki farklı düzenlemede ele almıştır. 7242 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴⁴⁹ ile bir defalığına mahsus olmak üzere 30/03/2020 tarihinden önce işlenen suçlar için 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun⁴⁵⁰'a (CGTİHK) getirilen Geçici 6. madde ile yine aynı kanunun 105/A maddesinde ifade edilen 1 yıllık denetimli serbestlik süresi 3 yıl olarak uygulanmaktadır⁴⁵¹. Değişiklik ile koşullu salıverilme süresi ise üçte ikisinden yarısına

⁴⁴⁷ Taylar, a.e., s.169.

⁴⁴⁸ Taylar, a.e., s.160.

⁴⁴⁹ 17.04.2020 tarihli 31102 sayılı R.G.

⁴⁵⁰ 29.12.2004 tarihli 25685 sayılı R.G.

⁴⁵¹ Baran Doğan, “Yeni Denetimli Serbestlik ve İnfaz Yasası”, “Çevrimiçi”, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/denetimli-serbestlik-nedir.html>, Erişim Tarihi 02/11/2021.

düşürülmüştür (CGTİHK md.107/2). Örneğin, 30/03/2020 tarihi öncesi işlenmiş vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle 5 yıllık (60 ay) hapis cezası verilen bir kişi bu cezasını yarısı olan 2.5 yılı (30 ay) ceza infaz kurumunda çekmesi sonucu koşullu salıverilmeden yararlanmaktadır. Ancak 3 yıllık (36 ay) denetimli serbestlik süresi de dikkate alındığında failin koşullu salıverilmesine 3 yıldan daha az bir süre kaldığından fail, cezaevine girmeden tahliye olmaktadır⁴⁵². Sonuç olarak 5 yıllık hapis cezasına mahkûm olmuş bir kimse cezaevine girmeden beraat etmektedir.

30/03/2020 tarihinden sonra işlenmiş olan vergi suçlarına ilişkin verilecek olan cezanın ne kadarının ceza infaz kurumunda çekileceği ise 5275 Sayılı Kanun'un 105/A maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede daha önce 2 yıl olan denetimli serbestlik süresi 1 yıl olarak değiştirilmiş ve koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanmak için ceza infaz kurumunda geçirilecek süre ise hapis cezasının yarısı olarak belirlenmiştir (CGTİHK md.105/A-107). Böylece vergi kaçakçılığı suçu işlemiş bir kimsenin üst limitten (5yıl) almış olduğu cezanın infaz kurumunda geçireceği süre şu şekilde hesaplanmaktadır; 5 yıl (60 ay) hapis cezası almış olan bir failin koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanabilmesi için ceza infaz kurumunda geçireceği süre 2,5 yıl (30 ay) dır. Ayrıca 1 yıllık (12 ay) denetimli serbestlik süresi de dikkate alındığında failin ceza infaz kurumunda geçireceği toplam süre 1 yıl 6 ay (18 ay) olmaktadır. Sonuç olarak 30/03/2020 tarihi öncesinde işlenmiş vergi kaçakçılığı suçuna verilecek üst limit cezanın (5 yıl), ceza infaz kurumunda geçirilmesi mümkün olmamaktadır. Öte yandan bu tarihten sonra işlenmiş veya işlenecek olan vergi kaçakçılığı suçuna verilecek olan üst limit cezanın (5 yıl) ceza infaz kurumunda 1 yıl 6 ay kadarlık kısmı geçirilmektedir. Her iki durum da incelendiğinde vergi kaçakçılığı suçuna verilecek olan hapis cezalarının caydırıcılığından söz etmek mümkün değildir. İlk bakışta her ne kadar yüksek gibi görünen bir cezanın varlığı hissedilse de cezanın yalnızca 1/3'lük kısmı ceza infaz kurumunda geçirilmektedir. Nitekim ülkemizde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin verilecek

⁴⁵² TÜRMOB, Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Vergi Suçlarının İnfaz Yasası Değişikliği Karşısındaki Durumu, Mevzuat Sirküleri 2020/96-1, s.2, "Çevrimiçi", <https://turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/4556a06d-6c06-4c41-b8e2-5376d0f1d6ce/16-04-2020-96>, Erişim Tarihi 02/11/2021.

olan hapis cezası üst sınırdan verilmek yerine 3,5 yıllık bir süreden ibarettir⁴⁵³. Bu durum hâkimin takdir yetkisini ifade eden TCK 61. maddesinden⁴⁵⁴ kaynaklanmakta olup hâkim tarafından takdir yetkisinin gözetilerek üst sınır yerine alt sınırdan cezaya hükmedilmesi, failin ceza infaz kurumundaki geçireceği süreyi daha da azaltarak yine cezanın caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple hâkimin takdir yetkisini kullanırken daha objektif değerlendirmelerde bulunması, hükmedilecek cezanın üst sınırdan belirlenerek caydırıcılığın amacına hizmet edilmesini sağlayacaktır.

Cezaların caydırıcılığını etkileyen bir diğer durum ise ülkemizde vergi kaçakçılığı suçunun en çok işlendiği sahte belge düzenleme eylemidir. Sahte belge düzenleme eylemi, sahte belgede yazılı olan tutarın %2'si kadar komisyon karşılığı, bu eylemi ticari faaliyet boyutuna taşımış firmalar ve kişiler tarafından yapılmaktadır⁴⁵⁵. Ticari boyuta ulaşan bu faaliyet komisyon karşılığı sahte belge düzenleyenler için vazgeçilmez bir gelir kaynağıdır. Bu belgelerin düzenleyene maliyeti sıfıra yakın denecek kadar minimum düzeyde olup sadece bu belgelerin basımı için matbaalara ödenen bedel kadardır⁴⁵⁶. Komisyon karşılığı sahte belge düzenleme faaliyeti kayıt dışılığı arttırmakta ve bu faaliyetle uğraşanların elde etmiş olduğu gelirin büyüklüğü cezaların caydırıcılığını hiçe saymaktadır. Çünkü elde edilen gelirin büyüklüğü kesilecek olan cezanın maliyetinden ve oluşturacağı olumsuz etkilerinden daha büyük olmaktadır.

⁴⁵³ Burak Aslanpınar, "Vergi Kaçakçılığı Suçundan Hapse Girme Dönemi Bitti Mi?", **Arslanpınar Hukuk, Danışmanlık, Arabuluculuk**, "Çevrimiçi", <https://www.aslanpınar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kacakciligi-sucundan-hapse-girme-donemi-bitti-mi> , 2016, Erişim Tarihi 03/11/2021.

⁴⁵⁴ "Hâkim somut olayda;

a) Suçun işleniş biçimini,
b) Suçun işlenmesinde kullanılan araçları,
c) Suçun işlendiği zaman ve yeri,
d) Suçun konusunun önem ve değerini,
e) Meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını,
f) Failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını,
g) Failin güttüğü amaç ve saiki, göz önünde bulundurarak işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel cezayı belirler."

⁴⁵⁵ Muharrem Özdemir, "Vergi Usul Kanunu Kapsamında 3 Yılda, 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Fiili", 2021, "Çevrimiçi", <https://www.alomaliye.com/2021/07/07/hapis-cezasi-gerektiren-sahte-fatura-duzenleme-ve-kullanma-fiili/> , Erişim Tarihi 03/11/2021.

⁴⁵⁶ Kemal Serkan Keskin, "Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Dayanakları", **Vergi Raporu**, Sayı 173, 2014, s.48.

Vergi kaçakçılık suçunun vergi ziyaına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda hem idari para cezası hem de hapis cezasının hangisinin arttırılması veya azaltılması, hangisinden vazgeçilip diğerinin durumunun belirlenmesini yukarıda açıklanan hususlar belirlemektedir. Vergi aslının üç katı kadar vergi ziyaı cezası ile hapis cezasının birlikte uygulanması, soyut düzenlemede cezaların ağırlığı bakımından ölçülülük ilkesine (özellikle gereklilik ve orantılılık unsuru bakımından) aykırılık teşkil ettiği yönünde bir kanıya ulaşılabilmektedir. Kaçakçılık suçuna üst limitten (5 yıl) verilecek olan hapis cezasının, koşullu salıverilme ve denetimli serbestlik süreleri dikkate alınarak ceza infaz kurumunda geçirilecek sürenin daha az olması (1 yıl 6 ay), komisyon karşılığı sahte belge düzenleme faaliyeti sonucunda elde edilen gelirin büyüklüğünün cezaların caydırıcılığını azaltması ve cezanın amaca ulaşmadaki pasifliği ve minimum düzeyliği ölçülülük ilkesinin bütün unsurları bakımından aykırılık teşkil etmektedir. Cezaların caydırıcılığını etkileyen bir diğer önemli husus ise ülkemizdeki vergi denetim ve oranları ile vergi ceza miktarlarının ağırlığıdır. Ülkemizde vergi denetim oranı % 1,45 civarında seyretmekte olup⁴⁵⁷, vergi oranları yüksek, ceza miktarları ise yukarıda yapılan değerlendirme sonucunda düşük olmaktadır. Dolayısıyla bu durum ülkemizde kayıt dışı ekonomiye yönelme, vergiye olan uyumun azalması ve sonucunda vergi ahlakının, bilincinin yerleşmemesine ve de cezaların caydırıcılığının kaybedilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bir ülkede vergi denetiminin ve cezalarının yüksek olması hem kayıt dışılığı azaltacak hem de cezaların caydırıcılığı arttıracaktır. Öte yandan cezaların caydırıcılığı yanında toplumsal menfaatin bireyin menfaatinin üzerinde tutulduğunu ifade eden kamu yararının da gözetilmesi sağlanmış olacaktır.

Bununla birlikte non bis in idem ilkesi üzerine genel bir değerlendirme yapıldığında AİHM'in ilke hakkında vermiş olduğu kararlar ulusal ve uluslararası hukukta önemli bir kaynak oluşturmaktadır. Ancak AİHM'in ilke hakkında vermiş olduğu kararların kendi içerisinde çelişikliği ve tutarsızlığı bariz bir şekilde dikkat çekmektedir. Öyle ki AİHM, Zolotukhin kararına kadar fail hakkında hem vergi kaçakçılığı cezası hem de idari para cezası kesilmesini non bis in idem ilkesine aykırı bulmamıştır. Bunun nedeni ise AİHM'in inceleme yaparken suçun kimliğinden ziyade

⁴⁵⁷ **Mükellef Sayısı Artarken Vergi İncelemeleri Azalıyor**, 2020, "Çevrimiçi", <https://www.birgun.net/haber/mukellef-sayisi-artarken-vergi-incelemeleri-azaliyor-turkiye-bazilarina-vergi-cenneti-310521> , Erişim Tarihi 04/11/2021.

olayların gelişme düzeyini hukuk perspektifi üzerinden değerlendirmeden sonuca bağlamış olmasıdır⁴⁵⁸. Zolotukhin kararı ile yeni içtihadı imza atan AİHM, Glantz Kararı ile yeni yorumlamalar getirerek içtihadını daha da ileriye taşımıştır. Ancak bu ilerleme A ve B Norveç kararına kadar devam etmiştir. Bu kararda mahkeme, her iki yargılama arasında bütünsellik olduğu ve bu yargılamaların paralel bir şekilde yürütüldüğünü ifade ederek, Glantz kararındaki fail hakkında yargılama bittikten sonra diğer yargılamanın devam etmesi içtihadını çürüterek gerileme kat etmiştir. Bunun nedeni olarak vergi ziyai cezasının suçun çekirdek alanına müdahale etmemesiyle idari para cezasına ilişkin yapılan yargılamaların mükerrer olmadığıdır⁴⁵⁹. Öte yandan AİHM'in çekirdek alan kavramının ne anlama geldiği yönündeki açıklamada bulunmayışı sorunu daha da büyötmektedir. AİHM'nin birbiriyle tutarsız olarak vermiş olduğu kararlara rağmen 30/06/2019 tarihli Bjarni Armannsson kararında mükerrer soruşturma, yargılanma ve cezalandırma hususunu non bis in idem ilkesine aykırı bularak Glantz kararındaki içtihadına geri dönmüştür. AİHM'nin vermiş olduğu kararlar arasında çelişkilerin yaşanmasının bir diğer ve en önemli nedeni iki yargılamanın birbirinden bağımsız olması hususunun AİHS 6. maddesinde ifade edilen adil yargılanma hakkı yerine non bis in idem ilkesine göre değerlendirilmesidir. Hâlbuki Birleşmiş Milletler Siyasi ve Medeni Haklar Uluslararası Sözleşmesinin 14. maddesinin 7. fıkrasında *“Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz”* hükmüne yer verilerek adil yargılanma hakkı ile non bis in idem ilkesinin birbiriyle bağlantı içerisinde olduğuna işaret edilmiştir⁴⁶⁰. Bu sebeptir ki AİHM, yukarıda belirtilmiş olan sorunların giderilmesi yönünde çalışmalara öncelik vermelidir. Sorunların giderilmesiyle birlikte kararlar arasındaki tutarsızlığın oluşturduğu sonuçlar bertaraf edilerek uluslararası bir güven ortamı oluşturulacaktır. Aksi takdir sözleşmeye üye olan ülkeler açısından bir güvensizlik, üye olmayan ülkeler açısından ise bir çekince durumu mevcut hale gelecektir.

Ülkemizde Vergi kaçakçılığı cezası ile vergi ziyai cezasının ayrı ayrı kesilmesi durumunun non bis in idem ilkesi açısından aykırılığının nedeni ve çalışmanın temel

⁴⁵⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zolotukhin/Rusya Kararı.

⁴⁵⁹ Bahçeci, a.e., s.276.

⁴⁶⁰ Bahçeci, a.e., s.275.

noktalarından birini oluşturan VUK 340. maddesi hükmüdür. “*Suçlarda Birleşme*” başlığı altında yer alan bu madde vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatine verilecek olan cezaların birleşemeyeceğini ifade etmektedir. Bu sebeptendir ki bir kimse işlemiş olduğu tek bir eylemle iki farklı ceza türü ile karşılaşmaktadır. Bu durum non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ederek orantısız bir cezalandırma yoluna gidildiğini göstermektedir. Böyle bir cezalandırmanın baş mimarisi olarak da VUK 340. maddesi gösterilmektedir. Öte yandan bu suç ve kabahatin yargılanma usulü de farklı yargı kolunda çözümlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu adli yargı organı, vergi ziyayı kabahati ise idari yargı organınca görülmektedir. Bu iki mahkemenin vermiş olduğu karar birbirini bağlamadığından, bir diğer yargı organının kararı kesinleştikten sonra diğerinin görülmesi non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği gibi aradaki orantısızlık ölçülülük ilkesi açısından da problem oluşturmaktadır. Ülkemizdeki mevcut düzenleme AİHM’in değerlendirmeye almış olduğu Ponsetti ve Resenquit kararına benzerlik gösterirken, Zolotukhin, Glantz ve Bjarni Armannsson kararındaki içtihadı uymamaktadır. Bu durum AYM’nin vermiş olduğu kararlarda açık bir şekilde görülmektedir. AYM, davaya konu olayları incelerken mükerrer yargılamanın olmaması gerektiğini dile getirirken gerekçe kısmında farklı açıklamalarda bulunarak non bis in idem ilkesine aykırılığı kabul etmemektedir⁴⁶¹. Dolayısıyla AİHS’e üye devlet olma özelliği sebebiyle ülkemizdeki mevcut halin non bis in idem ilkesine uygun düzenlenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak kaçakçılık suçunun vergi ziyasına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezanın soyut düzenlemede ve somut olayda ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. Bu sebeple uygulanacak olan hapis cezasının üst

⁴⁶¹ “... Öte yandan hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesi (ne bis in idem) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Ancak bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası ve disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz.” Anayasa Mahkemesi, 31.05.2017, E:2017/28, K:2017/107, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2017-107/2017-28-E,-2017-107--K,-01052017-T_xxvid9922837_xxmid9922837_search#9922837 , Erişim Tarihi, 05.11.2021. Benzer kararlar için bkz. Anayasa Mahkemesi, 25/03/2015, Başvuru No: 2014/72, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72> ; Anayasa Mahkemesi, 27/03/2019, Başvuru No: 2018/9115, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> , Erişim Tarihi 05/11/2021.

sınırının, failin infaz kurumunda geçireceği süreyi uzatacak şekilde arttırılması gerekmektedir. Öte yandan sadece vergi ziyaı cezasına hükmedilmesi durumunda, özellikle komisyon karşılığı sahte belge düzenleyenler açısından elde edilen gelirin büyüklüğü cezanın caydırıcılığını ortadan kaldırarak tam tersine sahte belge düzenleme eylemine teşvik edecektir. Hem hapis cezasının hem de idari para cezasının birlikte uygulanması durumunda ise, AİHM kararları da dikkate alındığında uluslararası nitelik taşıyan non bis in idem ilkesi ile ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edilmektedir⁴⁶². Bu durumda sadece kaçakçılık suçunun cezasının arttırılarak bu cezaya hükmedilmesi failin ceza infaz kurumunda geçireceği sürenin artacağını bilme korkusuyla suç fiilinin azalmasını sağlayarak, uygulanacak olan ceza politikasının T.C. Anayasası'nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ilkesine ve AİHS'in Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde ifade edilen non bis in idem ilkesine uygun olacağı düşünülmektedir.

⁴⁶² Yusuf Karakoç, "Vergi Ceza Hukuku Değerlendirmesi", **34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye**, Antalya, 2019, s.580. "Çevrimiçi", <http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf>, Erişim Tarihi 05/11/2021.

SONUÇ

Hukukun üstünlüğünün kabul edildiği bir ülkede devlet, kamusal finansmanın karşılanması hususunda vatandaşlarından vergi tahsil etmektedir. Devletler vergilerin zamanında ve eksiksiz ödenmesi için iç hukukta birtakım genel düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerin başında kamusal otoritenin ve toplumsal huzurun sağlanması için bu dengenin bozulmasına sebebiyet veren hususların yaptırıma bağlanması gelmektedir. Devlet, vergisini zamanında ödemeyen veya eksik ödeyen kesimler için ilgili kanunlarda yaptırım uygulanma zorunluluğu getirmiştir. Bu yaptırımlar işlenen haksız davranışların niteliğine göre değişiklik göstermektedir. Mükellef kanuna karşı işlemiş olduğu davranışlar sonucunda suç veya kabahat şeklinde iki tür kanuna aykırı eylem sergilemiş olmaktadır. Bu eylemler karşılığında ise idari ve adli yaptırım olmak üzere iki farklı yaptırım türü ile karşılaşmaktadır. Devlet bu yaptırımları uygulayarak kanuna aykırı hareketin cezasız kalmamasını ve kamu düzeni ile hukuk düzeninin sağlanmasını amaçlamaktadır. Ancak yaptırımın hangi kriterlere göre uygulanacağı, temel hak ve özgürlükler ile mülkiyet hakkına hangi sınırlar içerisinde müdahale edileceğinin analizini yapması gerekmektedir. Bu analizi ise ölçülülük ilkesi kapsamında yapması gerekmektedir.

Ölçülülük ilkesi genel olarak, bir hakkın veya özgürlüğün sınırlandırılmak istenmesi durumunda, sınırlandırma aracının amaca ulaşmadaki elverişliliği, gerekliliği ve araç ile amaç arasındaki orantılılığın makul bir dengede olmasını gerektirmektedir. Seçilen sınırlandırma aracının hakkın özüne müdahale etmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde mülkiyet hakkının ihlal edilmesi ve ölçülülük ilkesinden beklenen amacın gerçekleşmemesine neden olmaktadır. Ülkemiz vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımlardan ölçülülük ilkesine konu edilen ve bu ilke çerçevesinde analiz edilen husus, vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda iki farklı yaptırım türünün uygulanmasıdır. Ülkemizdeki mevcut düzenleme tek bir fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verilmesi halinde; vergi ziyayı kabahati karşılığında idari para cezası, vergi kaçakçılığı suçu karşılığında ise hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir. Uygulanan bu ceza politikası soyut düzenlemede hapis cezası ile idari para cezasının yüksekliği yönünden ölçülülük ilkesine aykırılık yönünde bir kanı oluşturmaktadır. Ancak söz konusu cezaların pratik hayatta uygulanmasına

bakıldığında durum farklılaşabilmektedir. Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyaına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda, vergi ziyaı olarak verginin aslının üç katı tutarında, vergi kaçakçılığı cezası olarak ise en düşük on sekiz ay en yüksek beş yıllık bir hapis cezası öngörülmektedir. Hapis cezası açısından ölçülülük analizi yapıldığında, azami 5 yıl hapis cezası almış bir mükellef hakkında CGTİHK'nın 105. maddesinde yer alan denetimli serbestlik ile 107. maddesinde yer alan koşullu salıverilme süreleri dikkate alındığında 5 yıllık hapis cezası 1 yıl 6 aya kadar düşmektedir. Dolayısıyla verilen cezanın amaca ulaşmadaki elverişsizliğin ve orantısızlığın ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil ettiği görülmektedir.

Üç kat vergi ziyaı cezasının uygulanması açısından ölçülülük analizi yapıldığında ise, idari para cezasının özellikle sahte belge düzenlemek kaydıyla kazanç elde edenler için caydırıcı olmadığı gözlemlenmiştir. Sahte belge düzenleyenler, düzenledikleri belgedeki yazan matrahın %2'si kadar gelir elde etmekte olup, bu belgeyi düzenleyerek gelir elde edenlere uygulanacak olan idari para cezası, elde edilen gelirin büyüklüğü nedeniyle cezanın her hâlükârda ödenmesini sağladığından cezanın amaca ulaşmadaki etkinliğini azaltarak ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Genel olarak cezaların amacı, devlete gelir sağlamak değil işlenmiş olan kabahat veya suçun tekrar işlenmesinin önüne geçerek caydırıcılığını artırmak olduğundan caydırıcılık seviyesi yüksek olan cezaların uygulandığı bir toplumda hukuk düzenine duyulan güven ve sağduyu artarak bireylerin kabahat veya suç işleme niyetleri azalacaktır. Ülkemizdeki tek bir fiille vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi halinde uygulanacak olan yaptırımlara ilişkin mevcut düzenleme cezaların caydırıcılığı amacından ve ölçülülük ilkesinin sağladığı denetim mekanizmasının gereklerinden uzak olduğunu göstermektedir. Bu durum ülkemizdeki yargı organlarının kararlarında da bariz bir şekilde görülmektedir. Özellikle AYM, kendisine gelen davalarda ölçülülük denetimini temel hak ve özgürlüklerin özüne müdahale edilmesinden sonra gerçekleştirdiği için, AYM'nin bu tutumunun ölçülülük ilkesi denetiminin sağlıklı yapılmamasına neden olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyaına sebebiyet verilerek işlenmesi halinin ölçülülük ilkesi ile birlikte bağlantısının kurulduğu bir diğer ilke AİHS'nin Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde düzenlenmiş olan non bis in idem ilkesidir. Bu ilke failin

aynı eyleminden dolayı yargılanmama, soruşturulmama ve cezalandırılmama yasağını içermektedir. Ülkemizdeki vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin birlikte işlenmesi durumunda verilecek olan cezanın non bis in idem ilkesine aykırılığın nedeninin VUK 340. maddesidir. Bu madde hükmünde vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatinin birleşmeyeceği düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemenin non bis in idem ilkesine aykırılığının yanı sıra ölçülülük ilkesinin de sağlıklı bir şekilde uygulanmasını engelleyeceği düşünülmektedir. Ayrıca KK ile VUK hükümleri arasındaki çelişkili düzenlemeler de bahse konu ilkeye aykırılığın başka bir göstergesidir. Her ne kadar zaman içinde konuyla ilgili farklı kararlar vermiş olsa da AİHM, genel olarak aynı fiil sebebiyle hem vergi kaçakçılığı hem de vergi ziyayı kabahati işlenmesi halinde uygulanan iki farklı yaptırımın non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu ifade etmektedir. Ülkemizde ise özellikle AYM ile Yargıtay konuyla ilgili AİHM'in belirtilen görüşünden farklılık içerecek yönde kararlar vermiş olup non bis in idem ilkesinin yalnızca adli yargıdaki ceza davaları ile ilgili olduğu ifade edilerek vergi ceza davaları non bis in idem ilkesi kapsamı dışında tutulmuştur.

AİHM'nin kararlarında zaman içinde farklılaşma yaşamasının nedeni ise davaya konu olayları adil yargılanma hakkı yerine tümüyle non bis in idem ilkesi çerçevesinde incelemesi ve yine mahkemenin olayları incelerken getirmiş olduğu yeni kavramların belirgin ve açık bir şekilde hangi anlamı taşıdığının göz ardı edilmesinden kaynaklanmasıdır. Uluslararası kaynaklarda ve hukuk sözleşmelerinde non bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak ifade edildiğinden, AİHM'in kendisine gelen uyuşmazlıklarda adil yargılanma hakkının da gözetilerek değerlendirme yapması halinde oluşan farklılaşma halinin ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Ülkemizdeki vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahatine ilişkin yargılamanın birbirinden bağımsız ayrı yargı kollarında görülmesi, iki yargı kolunun kararlarının birbirini etkilememesi sonucu aynı fiil nedeniyle iki farklı yaptırım yoluna gidilmesi açık bir şekilde non bis in idem ilkesini ihlal etmektedir. Ülkemiz AİHS'e taraf ülke olmasına rağmen iç hukukta non bis in idem ilkesinin benimsenmediği anlaşılmıştır. Bu sebeple akıllara ülkemiz hukuk sisteminde neden non bis in idem ilkesinin benimsenmediği gibi bir soru gelmektedir. Bu sorunun cevabı ise hala verilmemektedir.

CGTİHK kapsamındaki denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri göz önünde bulundurularak vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere ilişkin mevcut düzenlemede yer alan ve üst limiti 5 yıl olan hapis cezasının VUK 359. maddesindeki fiiller bazında kademeli olarak 10-12 yıl şeklinde arttırılması gerektiği öngörülmektedir. Üst limiti 10-12 yıl hapis cezası olan vergi kaçakçılığı cezasına mahkûm edilmiş bir mükellefin denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri de dikkate alındıktan sonra ceza infaz kurumunda geçireceği toplam süre sırasıyla 4 ile 5 yıl olmaktadır. Böylece üst sınırın kademeli olarak 10-12 yıl şeklinde değiştirilmesi ile mevcut düzenlemede vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza infaz kurumunda geçirilmesi hedeflenen 5 yıllık hapis cezası uygulaması şartının sağlanacağı düşünülmektedir. Bu şekliyle vergi kaçakçılığı suçuna uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaların arttırılması yoluyla, söz konusu cezaların adli yargıya intikalinde dereceli ceza yargılamasından beklenen sağlıklı sonuçların elde edilebileceği ve bu artırımlı ceza politikasının caydırıcılık amacına ulaşabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AÇIK, S. (2012) “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Sayı 3, ss.351-366.
- AĞAR, S. (2016) “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun Kanunilik Unsuru”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 12, Sayı 134, ss.470-547.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Johannesson ve Diğerleri/İzlanda Kararı, “Çevrimiçi”, <https://translate.google.com/?hl=tr&sl=en&tl=tr&text=CASE%20OF%20J%20C3%93HANNESSON%20AND%20OTHERS%20v.%20ICELAND&op=translate> , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sporrang ve Lönnroth/İsveç Davası, 18.12.1984, Başvuru No: 7152/75, “Çevrimiçi”, [Sporrong And Lönnroth V. Sweden \(Article 50\) \(Coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 25/09/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Erbakan Türkiye Davası, 06.07.2006, Başvuru No: 59405/00, “Çevrimiçi”, [Erbakan V. Turkey \(Coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 25/09/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Zolotukhin/ Rusya Kararı, 10.02.2009, Başvuru No:14939/03 “Çevrimiçi”, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-119611%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-119611%22]}) , Erişim Tarihi, 10/06/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Glantz/Finlandiya Kararı, 20.08.2014, Başvuru No: 37394/11, “Çevrimiçi”, [glantz v. finland - \[turkish translation\] by the turkish ministry of justice \(coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Lucky Dev/ İsveç Kararı, 27.11.2014, Başvuru No: 7356/10, “Çevrimiçi”, [lucky dev v. sweden - \[turkish translation\] legal summary by the turkish ministry of justice \(coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, A ve B/Norveç Kararı, 15.11.2016, Başvuru No: 24130/11, 29758/11, “Çevrimiçi”, [a and b v. norway \(coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Bjarni Armansson-İzlanda Kararı, 30.06.2019, Başvuru No:72098/14, “Çevrimiçi”, [bjarni ármannsson v. iceland \(coe.int\)](#) , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- AKDENİZ, D. (2005) “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur”, **Andan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Cilt 5 Sayı 1, ss. 90-105.
- AKSOY İPEKÇİOĞLU, P. (2012) “Türk Ceza Hukuku’nda Bileşik Suç”, **Anakara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 61, Sayı 1, ss.43-67.

ALACA KAPTAN, U. (1975) **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yayınları, <https://www.google.com/search?q=u%C4%9Fur+alacakaptan+su%C3%A7un+unsurlar%C4%B1&oq=u%C4%9Fur+alacakaptan+su%C3%A7un+unsurlar%C4%B1&aqs=chrome..69i57.20679j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8>.

Anayasa Mahkemesi, 16.06.1964, E:1963/101; K:1964/49, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1964-49/1963-101-E,-1964-49-K,-16061964-T_xxvid1010204_xxmid1010204_search#1010204, Erişim Tarihi 21/12/2020.

Anayasa Mahkemesi, 26.11.1986, E:1985/8, K:1986/27, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1986/27?EsasNo=1985%2F8&KararNo=1986%2F27>, Erişim Tarihi 14/08/2021.

Anayasa Mahkemesi, 11.02.1987, E:1986/12, K:1987/4, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1987/4?EsasNo=1986%2F12&KararNo=1987%2F4>, Erişim Tarihi 15/08/2021.

Anayasa Mahkemesi, 14.02.1989, E:1988/15; K:1989/9, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1989-9/1988-15-E,-1989-9-K,-14021989-T_xxvid57501_xxmid57501_search#57501, Erişim Tarihi 15/01/2021.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.1989, E:1988/50, K:1989/27, “Çevrimiçi”, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf, Erişim Tarihi 15/08/2021.

Anayasa Mahkemesi, 03.12.1992, E:1992/46, K:1992/52, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1992/52?EsasNo=1992%2F46&KararNo=1992%2F52>, Erişim Tarihi 30/09/2021.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1993, E:1993/5; K:1993/25, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1993-25/1993-5-E,-1993-25-K,-06071993-T_xxvid57717_xxmid57717_search#57717, Erişim Tarihi 21/12/2020.

Anayasa Mahkemesi, 23.10.1996, E:1996/48; K:1996/41, “Çevrimiçi”, <https://www.kanunum.com/arama/?query=1996%2F41#&pageNo=1&mm=100%25&altCatID=13&sort=0>, Erişim Tarihi 17/01/2021.

Anayasa Mahkemesi, 29.01.1997, E:1996/11; K:1997/4, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/1997-4/1996-11-E,-1997-4-K,-29011997-T_xxvid4499383_xxmid4499383_search#4499383, Erişim Tarihi 02/01/2021.

Anayasa Mahkemesi, 23.05.2001, E:2001/232; K:2001/89, “Çevrimiçi”, <https://www.kanunum.com/An-M-K/2001-89/2001-232-E,-2001-89-K,->

[23052001-T_xxvid4499179_xxmid4499179_search#4499179](#) , Erişim Tarihi 17/01/2021.

Anayasa Mahkemesi, 11/03/2003, E:2002/55; K:2003/8, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2003-8/2002-55-E,-2003-8-K,-11032003-T_xxvid4498459_xxmid4498459_search#4498459 , Erişim Tarihi 03/03/2021.

Anayasa Mahkemesi, 21.01.2004, E:2002/166, K:2004/3, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2002-166-k-2004-3-t-21-01-2004-yabanci-memlekete-firar-edenlerin-cezalari/388246/> , Erişim Tarihi 30/09/2021.

Anayasa Mahkemesi, 18.10.2007, E:2007/4, K:2007/81, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-4-k-2007-81-t-18-10-2007-vergi-borcu-nedeniyle-yurt-disina-cikis-yasagi/373442/> , Erişim Tarihi 13/08/2021.

Anayasa Mahkemesi, 26.02.2009, E:2006/154; K:2009/35. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2009-35/2006-154-E,-2009-35-K,-26022009-T_xxvid7255547_xxmid7255547_search#7255547 , Erişim Tarihi 10/12/2020.

Anayasa Mahkemesi, 20.05.2010, E:2009/51; K:2010/73, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2010-73/2009-51-E,-2010-73-K,-20052010-T_xxvid215771_xxmid215771_search#215771 , Erişim Tarihi 03/04/2021.

Anayasa Mahkemesi, 30.03.2011, E:2007/95, K:2011/61 “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-95-k-2011-61-t-30-03-2011-ceza-hukukunda-dava-zamanasimi/814186/> , Erişim Tarihi 20.09.2021.

Anayasa Mahkemesi, 17.01.2013, E:2012/80, K:2013/16, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2012-80-k-2013-16-t-17-01-2013-hukmun-aciklanmasi-ve-hukmun-aciklanmasinin-geri-birakilmasi/1408184/> , Erişim Tarihi 12/08/2021.

Anayasa Mahkemesi, 27.03.2014, E:2013/158, K:2014/68, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/68?EsasNo=2013%2F158&KararNo=2014%2F68> , Erişim Tarihi 21/09/2021.

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2015, E:2014/100; K:2015/6. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2015-6/2014-100-E,-2015-6-K,-14012015-T_xxvid4492405_xxmid4492405_search#4492405 , Erişim Tarihi 11/12/2020.

Anayasa Mahkemesi, 25.03.2015, Başvuru No: 2014/72, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72> , Erişim Tarihi 14/05/2021.

- Anayasa Mahkemesi, 13.01.2016, E:2015/85; K:2016/3, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2016-3/2015-85-E,-2016-3-K,-13012016-T_xxvid4487325_xxmid4487325_search#4487325 , Erişim Tarihi 21/01/2021.
- Anayasa Mahkemesi, 18.01.2017, E:2017/9, K:2016/136, “Çevrimiçi” <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-9-nrm.pdf> , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Anayasa Mahkemesi, 18/01/2017, E:2017/9; K:2016/136, “Çevrimiçi”, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-9-nrm.pdf> , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- Anayasa Mahkemesi, 31.05.2017, E:2017/28, K:2017/107, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/An-M-K/2017-107/2017-28-E,-2017-107--K,-01052017-T_xxvid9922837_xxmid9922837_search#9922837 , Erişim Tarihi, 05/11/2021.
- Anayasa Mahkemesi, 12.07.2017, E:2017/27, K:2017/117, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2017-27-k-2017-117-t-12-07-2017-5544-sayili-meslek-yeterlilik-kurumu-kanununun-25-maddesinin-1/288129/> , Erişim Tarihi 21/09/2021.
- Anayasa Mahkemesi, 27.03.2019, Başvuru No: 2018/9115, “Çevrimiçi”, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> , Erişim Tarihi 15/05/2021.
- ANGUN, F.; S. TEKİN (2021) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaanın Yeri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 44, Sayı 389, 2021, ss. 32-43.
- ARSLAN, Ç.; Y. M. ERDOĞAN (2020) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç” **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, s.7.
- ARSLANER, H. (2017) **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ARTUN, E.S. (2021) “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E.**, İzmir.
- ASLANPINAR, B. (2016) “Vergi Kaçakçılığı Suçundan Hapse Girme Dönemi Bitti Mi?”, **Arslanpınar Hukuk, Danışmanlık, Arabuluculuk**, “Çevrimiçi”, <https://www.aslanpınar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/vergi-kaçakciligi-sucundan-hapse-girme-donemi-bitti-mi> , Erişim Tarihi 03/11/2021.
- AVCI, M.; E. YERDELEN (2015) “Karar İncelemesi-Garantörsel İhmali Suçta İhmali ve İcrai Davranış Ayırımı, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, 2015, ss.163-190.
- AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ İÇTİHADINA İLİŞKİN REHBER KİTLESEL GÖSTERİLER, **İnsan Hakları Mahkemesi**, 1bs., 2020, s.24, “Çevrimiçi”,

<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/482020134110Kitlesel%20G%C3%B6steriler%20Konulu%20%C4%B0%C3%A7ti%20Rehberi.pdf> , Erişim Tarihi 25/09/2021.

AYDIN, D. (2006) “Suça Teşebbüs”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 55, Sayı 1, ss.86-113.

AYKIN, H. (2018) “Hesap ve Muhasebe Hilesi Nedir? Ne Değildir? Değerlendirmeler”, **Vergi Dosyası**, “Çevrimiçi”, <https://vergidosyasi.com/2018/01/17/hesap-ve-muhasebe-hilesi-nedir-ne-degildir-degerlendirmeler/> Erişim Tarihi 01/03/2021.

BAHÇECİ, B. (2018) “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 67, Sayı 2, ss.254-278.

BAHÇECİ, B. (2018) “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 67, Sayı 2, s.253-278.

BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2006) “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 299, ss.131-178.

BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2008) “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 82, Sayı 6, ss. 2840-2859.

BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2015) “Usulsüzlük Kabahatinin İşlevselliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 11, Sayı 23, s.22-36.

BAT, Y. (2015) “Suça Teşebbüs ve Yargıtay Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 13, Sayı 15, s.151-190.

BAYRAKLI, H.H. (1988) “Vergi Usul Kanuna Göre Vergi Suçlarında Görünürde Birleşme (Fikri İctima)” **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 1, ss.435-447.

BAYRAKLI, H.H. (2011) **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2.bs., Afyonkarahisar, Celepler Matbaacılık.

BAYRAKLI, H.H. (2019) “Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 37, s.16.

BAYRAKLI, H.H.; A. BOZDAĞ, (2008) “Türk Ceza Hukukunda ve vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt X, Sayı II, ss.375-396.

Bicer Hukuk Bürosu, “Çevrimiçi”, <http://bicerhukuk.net/files/Tebliğler/Aihm'nin%20Mulkiyet%20Hakkina%20Ili%20Sporrong%20Lontroh%20Karari.pdf> , Erişim Tarihi 25/09/2021.

- BİLGİN, A.B. (2016) “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İç Hukuktaki Yeri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1, ss.82-129.
- BİLİCİ, N. (2016) **Vergi Hukuku**, 37.bs., Ankara, Savaş Yayınevi.
- BİRTEK, F. (2013) **Pratik Ceza Hukuku**, 2.bs., İstanbul, Legal Kitabevi.
- BİYAN, Ö. (2020) **Vergi Hukuku**, 2.bs., Bursa, Dora Basım- Yayın Dağıtım.
- BOZDOĞANOĞLU, B.; V. YURTLU (2021) “Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler”, **International Journal Of Public Finance**, Cilt 6, Sayı 1, ss.79-96.
- CANDAN, T. (2010) **Vergi Suç ve Cezaları**, 3.bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CANDAN, T. (2019) **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4.bs., Ankara, Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım.
- CENTEL, N; H. ZAFER; Ö. ÇAKMUT (2008) **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5.bs., İstanbul, Beta Basım Yayın.
- Ceylan, A. (2008) “Teori ve Uygulamada Ölçülülük İlkesi”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- CEYLAN, B. (2020) “Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları”, **Gümrük Ticaret Dergisi**, Cilt 7, Sayı 21, ss.30-43.
- ÇAVUŞ, A. (2016) **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1bs., İstanbul, Beta Basım Yayın.
- ÇİFTÇİOĞLU, Ö.; C. TOPEL (2013) “Türk Ceza Kanununda Taksir”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, ss.317-338.
- Danıştay 8. Ceza Dairesi, E:1981/1718; K:1982/1095, **Danıştay Dergisi**, Sayı 50-51,”Çevrimiçi”, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-12-08-0370863.pdf> . Erişim Tarihi 16/05/2021.
- Danıştay Dairesi, E:1981/2009; K:1981/2144, **Danıştay Dergisi**, Sayı 46-47, “Çevrimiçi”, <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-12-21-9736161.pdf> , Erişim Tarihi 16/05/2021.
- Danıştay 3. Dairesi, 25.10.1985, E:1984/2001; K:1985/2782, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1984-2001/3-Daire-1984-2001-E,-1985-2782-K,-25101985-T_xxvid181048_xxmid181048_search#181048 , Erişim Tarihi 04/04/2021.
- Danıştay 3. Dairesi, 14.01.1987, E:1986/1345; K:1987/108, “Çevrimiçi”, <https://www.kanunum.com/Danistay/1986-1345/3-Daire-1986-1345-E,-1987->

[108-K,-14011987-T_xxvid180881_xxmid180881_search#180881](https://www.kanunum.com/Danistay/1988-1/Ictihati-Birlestirme-Kurulu-1988-1-E,-1989-1-K,-16021989-T_xxvid164456_xxmid164456_search#164456) , Erişim Tarihi 21/03/2021.

Danıştay İctihadı Birleştirme Kararları, 16.02.1989, E:1988/1; K:1989/1. “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1988-1/Ictihati-Birlestirme-Kurulu-1988-1-E,-1989-1-K,-16021989-T_xxvid164456_xxmid164456_search#164456 , Erişim Tarihi 10/12/2020.

Danıştay 7. Dairesi, 13.11.1991, E:19874765; K:1991/2740, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1987-4765/7-Daire-1987-4765-E,-1991-2740-K,-13111991-T_xxvid185310_xxmid185310_search#185310 , Erişim Tarihi 04/05/2021.

Danıştay, 7. Dairesi, 16.04.1992, E:1988/23; K:1992/1123, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1988-23/7-Daire-1988-23-E,-1992-1123-K,-16041992-T_xxvid162516_xxmid162516_search#162516, Erişim Tarihi 04/05/2021.

Danıştay 3. Dairesi, 18.11.1993, E:1992/2643; K:1993/3305, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1993-3305/3-Daire-1992-2643-E,-1993-3305-K,-18111993-T_xxvid71268_xxmid71268_search#71268 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

Danıştay 3. Dairesi, 20.04.1994, E:1993/1271; K:1994/1250, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/1993-1271/3-Daire-1993-1271-E,-1994-1250-K,-20041994-T_xxvid179802_xxmid179802_search#179802 , Erişim Tarihi 05/05/2021.

Danıştay 4. Dairesi, 21.10.2010, E:2008/1493; K:2010/5203, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/2008-1493/4-Daire-2008-1493-E,-2010-5203-K,-21102010-T_xxvid2264346_xxmid2264346_search#2264346 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

Danıştay 4. Dairesi, 22.02.2011, E:2009/6033; K:2011/867, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/2009-6033/4-Daire-2009-6033-E,-2011-867-K,-22022011-T_xxvid2263752_xxmid2263752_search#2263752 , Erişim Tarihi 04/04/2021.

Danıştay 4. Dairesi, 07.04.2014, E:2011/2100; K:2014/2339, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Danistay/2014-2339/4-Daire-2011-2100-E,-2014-2339-K,-07042014-T_xxvid2216320_xxmid2216320_search#2216320 , Erişim Tarihi 02/05/2021.

Danıştay 12. Dairesi, 23.02.2017, E:2016/8855, K:2017/461, “Çevrimiçi”, <https://legalbank.net/belge/d-12-d-e-2016-8855-k-2017-461-t-23-02-2017-mudur-yardimcisi-olarak-gorev-yapanin-devlet-memurlugunda/2733261/> , Erişim Tarihi 12/08/2021.

- DARENDE, İ. (2013) “Yeni TCK’da Suç İşlemeye Teşebbüs”, **Leges Kamu Hukuku Dergisi**, Sayı 1, ss.34-45.
- DOĞAN, B. (t.y.) “Yeni Denetimli Serbestlik ve İnfaz Yasası”, “Çevrimiçi”, <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/denetimli-serbestlik-nedir.html> , Erişim Tarihi 02/11/2021.
- DOĞMUŞ, S. (2020) “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XVII, Sayı 1, ss. 61-111.
- DOĞRUSÖZ, B. (2021) “359’da Ne Bekliyorduk Ne Geliyor?”, **Dünya**, “Çevrimiçi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/359da-ne-bekliyoruz-ne-geliyor/618700> , Erişim Tarihi 24/06/2021.
- DOĞRUSÖZ, B. (19/10/2021) “Tekerrürün Sorunları Çözüldü Mü?”, **Dünya**, “Çevrimiçi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/tekerrurun-sorunlari-cozuldu-mu/636976> , Erişim Tarihi 10/11/2021.
- DOĞUSOY, B. (2015) **Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası**, 1.bs., Ankara, Gazi Kitabevi.
- DÜLGER, M.V. (2014) “Suçların Birleşmesine İlişkin Tanımlar, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Leges Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss.4-87.
- EDİZDOĞAN, N; M. TAŞ (1993) **Vergi Ceza Hukuku (Genel Esaslar, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları)**, Bursa, Ekin Kitabevi.
- EDİZDOĞAN, N; M. TAŞ; A. ÇELİKKAYA (2007) **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ER, C. (2004) “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1. Maddesi: İnsan Haklarına Saygı Yükümlülüğü ve Sözleşme’nin Uygulanması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 53, s.45-62.
- ERDEM, T. (2005) “Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 28, Sayı 205, ss.102-116.
- EROĞLU OYMAK, Y. “A ve B Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku’nda Non Bis İn İdem İlkesi”, “Çevrimiçi”, https://www.academia.edu/33116493/A_VE_B_NORVE%C3%87_KARARI_KAPSAMINDA_T%C3%9CRK_VERG%C4%B0_HUKUKUNDA_NON_B_%C4%B0S_%C4%B0N_%C4%B0DEM_%C4%B0LKES%C4%B0 , Erişim Tarihi 10/06/2021.
- GEÇER, E. (2016) “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 65, Sayı 2, ss. 315-348.
- GENCEL, U. (2014) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Sayı 3, ss.71-87.

- GEZER, G. (2013) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 302, ss.124-129.
- GÖKPINAR, M. (2016) “Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi S.B.E.**, Ankara.
- GÖKTÜRK, N. (2012) “Ceza Hukukun İşlevi, Kaynakları ve Temel İlkeleri”, Editör: İzzet Özgenç, İlhan Üzülmmez, **Ceza Hukukuna Giriş**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss. 2-17.
- GÖREN, Ö. (2013) “Vergi Ceza Hukukunda İştirak”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2013, s.359-368.
- GÜÇLÜ, F; F. ENGİN (2019) **TCK Açısından Vergi Kaçakçılığı Suçu**, 1.bs. Ankara, Ürün Yayınları.
- GÜLEÇ, M.G. (2021) “Türk Hukukunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Önemi”, **Tuic Akademi, Çevrimiçi**, <https://www.tuicakademi.org/turk-hukukunda-avrupa-insan-haklari-sozlesmesinin-onemi/>, Erişim Tarihi 11/06/2021.
- GÜNGÖR, M. (2020) “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)**, Cilt 11, Sayı 44, s.269-299.
- HAKERİ, H. (2007) “Ceza Hukukunda Önemsiz Hareketler”, **TBB Dergisi**, Sayı 69, ss.55-96.
- HATİPOĞLU, M. (2019) “Kamu Görevlilerine Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Ölçülülük İlkesi” **Türkiye Barolar Birliği**, Sayı 143, ss.182-220.
- IŞIK, E. (2014) “Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyai Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 37, Sayı 306, 2014, ss.130-144.
- KAN, C.H. (2019) “Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, **Türk Dünya Araştırmaları Dergisi**, Cilt 123, Sayı 243, 2019, ss.431-446.
- KANGAL, Z.T. (2019) **Kabahatler Hukuku**, 2.bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- KAPLAN DÖNMEZ, N.F. (2020) “Türk Vergi Hukuku’nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 19, Sayı 74, ss. 974-996.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ, T. (2016) “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, ss. 85-106.
- KARAKAŞ, E. (2014) “Milletlerarası Antlaşmaların Türk İç Hukukundaki Yeri”, **Nevşehir Barosu Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss.69-93.

- KARAKOÇ, Y. (2012) “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı 2010, ss. 3-26.
- KARAKOÇ, Y. (2014) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı 2013, ss.1259-1308.
- KARAKOÇ, Y. (2018) “Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, Editör: Yusuf Karakoç, Mustafa Erkan Üyümez, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss.32-55.
- KARAKOÇ, Y. (2019) “Vergi Ceza Hukuku Değerlendirmesi”, **34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye**, Antalya, 2019, s.580. “Çevrimiçi”, <http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2019/11/34th-international-public-finance-conferenceturkey-proceedings-book.pdf> , Erişim Tarihi 05/11/2021.
- KARAKOÇ, Y. (2019) **Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)**, 2.bs., Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARATAŞ, M. (2018) “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Bu Suçların Teşebbüse Elverişlilik Noktasında Değerlendirilmesi”, **Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, ss.211-227.
- KAŞKA, H. (2013) “Kabahatlerin Beyaz Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme)”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, ss. 168-249.
- KAYA, N. (2020) “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuklarına Ölçülülük İlkesi Bağlamında Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, **Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- KESKİN, K.S. (2014) “Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu’ndaki Dayanakları”, **Vergi Raporu**, Sayı 173, ss. 46-53.
- KILIÇ, A. (2014) “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, **TADD**, Cilt 5, Sayı 18, 2014, ss. 299-349.
- KOCA, M. (2018) “Tipiklik”, Editör: Hakan Karakehya, Nazmiye Özenbaş, **Ceza Hukuku** Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss.24-42.
- KOCAYILMAZ, Ş.; T. E. İSTEMİ (2015) “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, **Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi (ABMYO)**, Sayı 39, ss. 47-54.
- KOÇ, C. (2020) **Suçta Tekerrür**, 1.bs, İstanbul, Legal Yayıncılık.

- KUZUCU, B. (2013) “Vergi Suç ve Kabahatlerinde İştirak, Birleşme, Tekerrür”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Üniversitesi S.B.E.**, İstanbul.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2015) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, Sayı 1, 2015, ss.191-218.
- MERCİMEK, F.; D. ŞENYÜZ (2013) “Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 14, s.191-228.
- METİN, Y.; V. DİNLER (2012) “Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları”, Editör: Alparslan Altan, Engin Yıldırım, Erdal Tercan, Hikmet Tülen, Ali Rıza Çoban, **Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan**, 1.bs., Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- MUTLUER, M.K; N.N. DAYANÇ KUZAYLI (2019) **Vergi Ceza Hukuku**, 1.bs., İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mükellef Sayısı Artarken Vergi İncelemeleri Azalıyor**, (2020), “Çevrimiçi”, <https://www.alomaliye.com/2021/07/07/hapis-cezasi-gerektiren-sahte-fatura-duzenleme-ve-kullanma-fiili/>, Erişim Tarihi 04/11/2021.
- NİL TOSUN, A. (2017) “Türk Ceza Hukukunda *Ne Bis In Idem* İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 2, ss.95-104.
- OĞURLU, Y. (2001) “AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt IV, Sayı 1-2, ss.485-521.
- OĞURLU, Y. (2003) “Ceza Muhakemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu “Non Bis In Idem” Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 52, Sayı 2, ss.102-124.
- OKTAR, S.A. (2017) **Vergi Hukuku**, 12.bs. İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ONAT, E.B. (2018) “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 137, ss.311-335.
- ÖNCEL, M; A. KUMRULU; N. ÇAĞAN (2014) **Vergi Hukuku**, 23.bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları.
- ÖZBAY, E. (2021) “Teşebbüs Elverişlilik Unsuru ve Kimi Özel Suç Düzenlemelerinde Elverişlilik Unsuru”, **Lexpera Blog Yeni Nesil Hukuk Bilgisi Sistemi**, “Çevrimiçi”, <https://blog.lexpera.com.tr/tesebbuste-elverislilik-unsuru-ve-kimi-ozel-suc-duzenlemelerinde-elverislilik-unsuru/>, Erişim Tarihi 07/05/2021.
- ÖZDEMİR, M. (2021) “Vergi Usul Kanunu Kapsamında 3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Fiili”, “Çevrimiçi”,

<https://www.alomaliye.com/2021/07/07/hapis-cezasi-gerektiren-sahte-fatura-duzenleme-ve-kullanma-fiili/> , Erişim Tarihi 03/11/2021.

ÖZDEMİR, M. (2021) “Vergi Usul Kanunu Kapsamında 3 Yıldan, 5yıla Kadar Hapis Cezası Gerektiren Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Fiili”, “Çevrimiçi”, <https://www.alomaliye.com/2021/07/07/hapis-cezasi-gerektiren-sahte-fatura-duzenleme-ve-kullanma-fiili/> , Erişim Tarihi 03/11/2021.

ÖZEN, M. (2007) “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun İştirak Kurumuna Bakışı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 70, ss.239-253.

ÖZEN, M. (2007) “Ceza Hukukunda Fikri İçtima”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 73, ss.132-145.

ÖZEN, M. (2010) “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIV, Sayı 1, s.389-417.

ÖZEN, M. (2020) **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 3.bs., Ankara, Adalet Yayınevi.

ÖZTÜRK, N. (2016) “Suçun Yasal Tanımında Yer Alan “Hukuka Aykırılık” İfadesinin İcra Ettiği Fonksiyon, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, ss.407-435.

RENÇBER, A. (2017) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 61, Sayı 1, ss.60-97.

RENÇBER, A. (2017) **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1.bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık

SALTIK, Z.S. (2021) “Ne Bis İn İdem İlkesinin Vergi Cezalarına Uygulanması”, **Mondag Connecting Knowledge & People**, “Çevrimiçi”, <https://www.mondag.com/turkey/tax-authorities/1037692/ne-bis-in-idem-304lkesinin-vergi-cezalarina-uygulanmasi#> , Erişim Tarihi 15/052021.

SAYGIN, E. (2017) “Ölçölülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, ss.57-88.

SEROZAN, R. (1970) “Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları”, **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 4, Sayı 6, 1970, s.243-253.

SİLAHŞÖR, M. (2013) “Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2013, ss.279-288.

ŞAHBAZ, İ. (2004) “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Yargı Sistemindeki Yeri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 54, ss.178-216.

- ŞARE, E. (2017) “Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 130, ss.120-156.
- ŞEN, E. (2015) “Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı”, “Çevrimiçi”, <http://www.sen.av.tr/tr/makale/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami>, Erişim Tarihi 27/02/2021.
- ŞENOL, C. (2017) “Suçun Tipiklik Unsuru”, Editör: Cumhuriyet Şahin, İzzet Gönenç, Metin İkizler, **Ceza Hukuku** Erzurum, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2017, ss.51-72.
- ŞENYÜZ, D. (2014) “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, ss. 29-40.
- ŞENYÜZ, D. (2016) “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş”, **İzmir Barosu Dergisi**, Cilt 81, Sayı 2, ss.13-50.
- ŞENYÜZ, D. (2020) **Vergi Ceza Hukuku**, 11.bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, D; M. YÜCE; A. GERÇEK (2020) **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 11.bs. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ŞİMŞEK, M. (2016) **Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, 1.bs., İstanbul, Adalet Yayınevi.
- TANERİ, G. (2016) “Temel Cezanın Belirlenmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3, ss. 129-161.
- TAŞDELEN, A. (2010) “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 59, Sayı 4, ss. 767-795.
- TAŞTAN, H. (2018) **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.
- TAYLAR, Y. (2015) “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü**, ss.137-176.
- TORUNOĞLU, T. (2012) “Vergi Ziyayı Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı 2010, ss.477-544.
- TOZMAN, Ö. (2009) “İhmal Suçlarında Teşebbüs ve Gönüllü Vazgeçme”, **TBB Dergisi**, Sayı 84, 2009, ss.160-187.
- TÖNGÜR, A. R. (2015) “Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında Ne Bis İn İdem Prensibi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XIX, Sayı 3, ss. 341-353.

Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi”, www.tdk.gov.tr , Erişim Tarihi 29/11/2020.

TÜRKAL, H. M.; S. EKİCİ, M. İNAN, (2010) “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Yasa Öncesi Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, ss.45-83.

TÜRMOB (2020) Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Gerektiren Vergi Suçlarının İnfaz Yasası Değişikliği Karşısındaki Durumu, **Mevzuat Sirküleri** 2020/96-1, s.2, “Çevrimiçi”, <https://turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/4556a06d-6c06-4c41-b8e2-5376d0f1d6ce/16-04-2020-96> , Erişim Tarihi 02/11/2021.

UÇAR, O. (2018) Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme)”, Doktora Tezi, **Hacettepe Üniversitesi S.B.E.**, Ankara.

UÇAR, O.; A.B. Yereli (2019) “Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 176, ss.575-598.

UÇAR, O.; A.B. Yereli (2019) “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı’dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 42, ss.203-226.

ULUSOY, N. (2011) “Suçun Manevi Unsurları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Cilt 13, Sayı 52, ss. 99-106.

ÜNAL, Ş. (2000) “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk İç Hukukuna Etkileri”, **Anayasa Yargısı**, Sayı 17, s.63-86.

ÜSTÜN, Ü. S. (2011) “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XV, Sayı 3, ss.363-390.

ÜSTÜN, Ü.S. (2001) “Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3-4, ss.294-323.

ÜYÜMEZ, M.E. (2016) **Vergi Suç ve Kabahatlerinde Birleşme**, 1.bs., Eskişehir, Nisan Kitabevi.

YALTI, B. (2015) “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Czası ve Hapis Czası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 317, ss.85-92.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 07.03.1988, E:1987/1-59; K:1988/72, “Çevrimiçi”, https://www.kanunum.com/Yargitay/1988-72/Ceza-Genel-Kurulu-1987-1-590-E,-1988-72-K,-07031988-T_xxvid303361_xxmid303361_search#303361, Erişim Tarihi 04/05/2021.

- Yargıtay Kararı, 01.02.1994, Karar No:1994/136, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/1994-136/1994-136-K,-01021994-T_xxvid342273_xxmid342273_search#342273, Erişim Tarihi 09/05/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.01.2001, E:2000/5899; K:2001/409, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2001-409/11-Ceza-Dairesi-2000-5899-E,-2001-409-K,-22012001-T_xxvid286241_xxmid286241_search#286241,
Erişim Tarihi 03/03/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.02.2002, E:2002/33; K:2002/1263, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2002-1263/11-Ceza-Dairesi-2002-33-E,-2002-1263-K,-14022002-T_xxvid2359870_xxmid2359870_search#2359870,
Erişim Tarihi 21/03/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 05.12.2013, E:2013/18807; K:2013/18473, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2013-18473/11-Ceza-Dairesi-2013-18807-E,-2013-18473-K,-05-12-2013-T_xxvid14414606_xxmid14414606_search#14414606, Erişim Tarihi
01/014/2021.
- Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 03.03.2014, E:2013/7692; K:2014/5612, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2014-5612/2-Ceza-Dairesi-2013-7692-E,-2014-5612-K,-03032014-T_xxvid2101132_xxmid2101132_search#2101132,
Erişim Tarihi 28/04/2021.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 19.01.2016, E:2015/911; K:2016/1, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-1/Ceza-Genel-Kurulu-2015-911-E,-2016-1-K,-19012016-T_xxvid4851051_xxmid4851051_search#4851051,
Erişim Tarihi 16/05/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06.12.2016, E:2016/11471; K:2016/8186, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2016-8186/11-Ceza-Dairesi-2016-11471-E,-2016-8186-K,-07-12-2016-T_xxvid9553375_xxmid9553375_search#9553375, Erişim Tarihi 03/03/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.03.2017, E:2017/164; K:2017/1904, “Çevrimiçi”,
https://www.kanunum.com/Yargitay/2017-1904/11-Ceza-Dairesi-2017-1164-E,-2017-1904-K,-15-03-2017-T_xxvid10122181_xxmid10122181_search#10122181, Erişim Tarihi
05/03/2021.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 09.12.2019, E:2016/12450, K:2019/8996, “Çevrimiçi”,
<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, Erişim
Tarihi 16/05/2021.

- YAŞAR, Y. (2006) “Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi”, **E-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı 50, 2006, “Çevrimiçi”, <http://e-akademi.org/makaleler/yyasar-2.htm> , Erişim Tarihi 03/04/2021.
- YAVAN, S. (2017) “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, ss.120-128.
- YILDIZ, H. (2010) **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Uzaktan Eğitim Fakültesi, “Çevrimiçi”, <https://yokdersleri.yok.gov.tr/#ders> , Erişim Tarihi 30/11/2020.
- YİĞİT, U. (2004) **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1.bs., İstanbul, Beta Yayım Dağıtım.
- ZABUNOĞLU, G. (2017) “Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 13, Sayı 155, ss.2597-2640.