



Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi*

Vakkas Yurtlu¹

Burçin Bozdoğanoglu²

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.01.2022

Düzeltilme : 12.05.2022

Kabul : 30.05.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %10

JEL Kodu:

K34, K14, K10

Anahtar Kelimeler:

Ölçülülük İlkesi, Non Bis İn İdem İlkesi, Birleşme Hükümleri, Cezaların Caydırıcılığı

Ö Z

Toplumsal düzenin ve hukuk düzeninin sağlanması açısından devletler, bireylerin hukuka aykırı davranışlarının önüne geçmek için bazı tedbirler almaktadır. Bu tedbirler failin hukuka aykırı şekilde gerçekleştirmiş olduğu eylemleri karşılığında uygulanan yaptırımlardan oluşmaktadır. Yine devletler ülkedeki vergisel düzeninin sağlanması bakımından, bu düzene aykırı davranışlara neden olan bireyleri yaptırımlarla cezalandırmaktadır. Söz konusu yaptırımlar da vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere ikili bir sınıflandırma ile ifade edilmektedir. Doktrinde yaptırımların uygulanması hususunda tartışmaya neden olan önemli konulardan birisi de; tek fiil ile vergi kaçakçılığı suçu ve vergi ziyayı kabahati yaratılması sonucu uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyayı cezasının birleşemeyeceği ve bu iki yaptırım türünün ayrı ayrı uygulanmasıdır.

Çalışmada literatür tarama yöntemi kullanılmış olup, vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak hapis cezasının ölçülülük ilkesi bağlamında değerlendirilmesi yapılmış ve hürriyeti bağlayıcı cezaya ek olarak vergi kaybının da meydana geldiği durumlarda uygulanacak olan üç kat vergi ziyayı cezası non bis in idem ilkesi kapsamında incelenerek konuya ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Citation: Yurtlu, V. & Bozdoğanoglu, B. (2022). "Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi", *International Journal of Public Finance*, 7(1), 73-92. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1061869>

* Bu çalışma Prof. Dr. Burçin Bozdoğanoglu danışmanlığında Vakkas Yurtlu tarafından hazırlanan ve 21.12.2021 tarihinde savunulan "Vergi Kaçakçılığı Fiili ve Cezalarının Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

¹ Master, Bandırma Onyediy Eylül University, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7719-610X>, vakkasyurtlu@hotmail.com

² Prof. PhD., Bandırma Onyediy Eylül University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9337-2895>, burcindogan@gmail.com

An Investigation of the Penalties to be Applied to Smuggling Acts in Tax Criminal Law in Terms of Proportionality and Non Bis In Idem Principles

ARTICLE INFO

Submitted : 23.01.2022
Revised : 12.05.2022
Accepted : 30.05.2022
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity
score: 10%

JEL Codes:

K34, K14, K10

Keywords:

Principle of
Proportionality,
Principle of Non Bis In
Idem, Merger
Provisions, Deterrence
of Penalties

ABSTRACT

In terms of ensuring social order and legal order, states take some measures to prevent the unlawful behavior of individuals. These measures consist of sanctions applied in return for the actions of the perpetrator unlawfully. Again, in terms of ensuring the taxation order in the country, the states punish individuals who cause acts contrary to this order with sanctions. The sanctions in question are expressed in a dual classification as tax misdemeanors and tax crimes. One of the important issues that cause debate is the implementation of sanctions in the doctrine; It is the case that the penalty that binds freedom to be applied as a result of creating a tax evasion crime and tax loss misdemeanor with a single act cannot be combined with a triple tax loss penalty and these two types of sanctions are applied separately.

In the study, the literature review method was used, the prison sentence to be applied to the act of tax evasion was evaluated in the context of the principle of proportionality, and the three-fold tax loss penalty to be applied in cases where tax loss occurs in addition to the freedom-binding penalty was examined within the scope of the non-bis in idem principle and suggestions were made on the subject.

1. Giriş

Toplumda, yaptırımla sonuçlanan bazı haksız davranışlar hor görme, ayıplanma ve dışlanma şeklinde gerçekleşmekteyken bazıları ise kanunların bizzat öngörmüş olduğu yaptırımlardan meydana gelmektedir. Bu yaptırımların uygulanmasındaki asıl amaç failin suç işleme niyetini minimum seviyelere indirerek ıslah edilmesini sağlamaktır. Kanunlara aykırı hareketlere uygulanacak yaptırımların incelendiği önemli alanlardan birisi de çalışmanın konusunu oluşturan vergi ceza hukukudur.

Vergi Ceza Hukukunda yıllardır tartışma konusu yapılmış olan hususlardan biri, vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyayı kabahatine sebebiyet verilerek işlenmesi sonucu hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyayı cezasının birlikte uygulanmasıdır. Bu hususun çalışmaya konu edilmesindeki amaç, vergi kaçakçılığı fiili sonucunda uygulanacak olan her iki cezalandırma türünün Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen ölçülülük ve AİHS'nin Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkelerine uygunluğunun tespit edilerek iç hukuktaki mevcut düzenlemenin değerlendirilmesidir. Çalışma, vergi kaçakçılığı fiili sonucu kanunda öngörülen cezaların uygulamada etkinliğinin artırılması ve failin suç işleme niyeti üzerinde baskı kurularak, suçun işleme kararının minimum seviyelere indirilmesi bakımından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Literatür tarama yöntemi kullanılmış olan bu çalışmada öncelikle, ölçülülük ilkesi ile non bis in idem ilkesinin genel olarak ne ifade ettiği, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları dikkate alınarak non bis in idem ilkesinin kapsamının,

sınırının ve bu ilkenin denetiminde kullanılan kriterlerin neler olduğuna yer verilmiştir. Çalışmanın izleyen bölümünde ise, vergi kaçakçılığı fiiline uygulanan hem hürriyeti bağlayıcı cezaların hem de üç kat vergi ziyai cezasının ölçülülük ve non bis in idem ilkeleri açısından incelenerek yaşanan sorunların değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. Ölçülülük İlkesi

2.1. İlkenin Tanımı ve Hukuki Niteliği

Ölçülülük kelimesi, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından “*Ölçülü, dengeli olma durumu, ılım, itidal*” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). İlke, literatürde İngilizce “*proportion*” “*proportionality*” terimlerinin Türkçe karşılığı şeklinde ifade edilmektedir (Saygın, 2017: 66). Hukuk normunda ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması gereğinin doğmuş olduğu durumlarda, kullanılacak sınırlandırma aracının amaca ulaşmada elverişli, gerekli ve amaç ile araç arasında bir orantının olmasını ifade eden anayasal bir ilkedir (Zabunoğlu, 2017: 2643). Tanımdan da anlaşılacağı üzere ölçülülük ilkesi “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık (dar anlamda ölçülülük ilkesi)*” unsurlarından oluşmaktadır.

İlkenin sıklıkla uygulanmış olduğu alan, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların incelenerek, bu uyuşmazlıkların giderilmesi veya minimum düzeye indirilmesi noktasıdır. Hukukun üstünlüğünün geçerli olduğu bir toplumda, kanun koyucunun temel hak ve özgürlükleri sınırlandırmak için başvurmuş olduğu müdahalenin ölçülü bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, ölçülülük ilkesi hakkın özünden ya da demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olmama noktasından önceki sınırlama alanının kontrolünü sağlamaktadır. Ölçülülük ilkesi, sınırlama ile hedeflenen amaca erişmek için hak ve özgürlüklere hangi ölçüde sınırlama getirilmesinin yeterli olacağını belirleyen ilke olarak ifade edilmektedir (Metin, 2017: 4).

Danıştay 12. Dairesi, 23.02.2017 tarih ve E. 2016/8855, K. 2017/461 Sayılı Kararında ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak, “*Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, ölçülülük ilkesi olarak adlandırılmakta ...*” şeklinde açıklamada bulunarak ilkenin önemine işaret etmektedir. Ölçülülük ilkesinin modern anlamda ilk bulgularına Prusya Yüksek İdare Mahkemesi’nin 1882 yılında vermiş olduğu bir kararında rastlanmaktadır. Mahkeme bu kararında kolluk kuvvetlerinin idari tedbir uygulamasını gerekli bulmuş ancak bu tedbirin amaçlanan sınırı açmış olduğu gerekçesiyle ölçülü olmadığı yönde karar vermiştir (Uçar & Yereli, 2019a: 206). İlk kez Almanya’da uygulanmaya başlanan ölçülülük ilkesi Fransa, Hollanda ve AB’ye üye diğer ülkeler olmak üzere kısa sürede bütün ülkeler tarafından uygulanmaya başlanarak hukukun temel ilkeleri arasında yerini almıştır (Oğurlu, 2001: 488).

Türk Hukuk’unda ise ölçülülük ilkesi, 2001 yılında Anayasa’da yapılan değişiklik ile T.C. Anayasası’nın “*Temel Hak ve Ödevler*” başlığının 13. maddesine eklenerek hukuki bir statü kazanmıştır. Bu maddede ilkeye ilişkin olarak “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve*

ruhuna, demokratik toplum düzenin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” ifadelerine yer verilerek ilkeye anayasal bir statü kazandırılmıştır (Uçar & Yereli, 2019b: 578).

İlke, sınırlandırma aracı ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin kurulmasını ifade ettiğinden ceza hukuku alanını önemli ölçüde ilgilendirmektedir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda ortaya çıkan uyumsuzlukların çözüldüğü anayasa yargısının nihai karara bağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Oğurlu, 2001: 487).

İlkenin hukuki niteliğinin tespiti konusunda doktrinde birden çok görüş olmasına rağmen kabul edilen genel görüş ilkenin kaynağının hukuk devleti ilkesi olduğu yönündedir. Hukuk devleti ilkesi, ilkenin geçerliliğini ve niteliğini açıklayan pozitif temel olarak ifade edilmektedir (Oğurlu, 2001: 491). AYM, 17.01.2013 tarih ve E. 2012/80, K. 2013/16 Sayılı Kararında “...hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır” şeklinde açıklamada bulunarak ölçülülük ilkesinin kaynağının hukuk devleti ilkesi olduğuna işaret etmektedir. Bununla birlikte Danıştay da ölçülülük ilkesinin hukuki dayanağının hukuk devleti ilkesi olduğu yönünde hem fikirdir³.

İlkenin hukuki dayanağının tespiti hususunda yer alan bir diğer görüş ise ölçülülük ilkesinin “temel hak ve hürriyetlerin özü” kavramının sonucu olarak ortaya çıktığıdır. Bu noktada ölçülülük ilkesi ile temel hak ve hürriyetlerin özü kavramı arasındaki ilişki konusunda Anayasa Mahkemesi’nin “Aralarında sıkı bir ilişki bulunan”, “temel hak ve hürriyetlerin özü”, “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi” kavramları bir bütünün parçaları olup, “demokratik bir hukuk devleti”nin özgürlükler rejiminde gözetilmesi gereken temel ölçütleri oluşturmaktadır.”⁴ şeklindeki tespiti çerçevesinde bu üç ölçütün ortak özelliğinin, temel hak ve özgürlüklerin ancak kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde sınırlanması gerektiğini ifade etmek mümkündür (Metin, 2017: 4). Bu sebeple anayasal güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin özüne müdahalede bulunacak yollara başvurulması, ölçülülük ilkesinin uygulanma amacından sapılmasına ve ilkeye olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır.

2.2. Ölçülülük İlkesinin Unsurları

2.2.1. Elverişlilik Unsuru

Elverişlilik, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılacak olan aracın amaca ulaşmadaki etkinliğini ifade etmektedir. AYM, 18.10.2007 tarih ve E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Kararında elverişlilik ile ilgili olarak “Sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına

³ Danıştay 12. Daire, E. 2016/8855, K. 2017/461, 23.02.2017: “Disipline konu eylemler ile yaptırımlar arasında adil bir dengenin gözetilmesi de hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.”

⁴ AYM, E. 2016/165, K. 2017/76, 15.03.2017. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/04/20170413-7.pdf>.

ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik...” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Elverişlilik unsurunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için kanun koyucunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda elverişlilik tespitinin hangi ölçütlere göre yapılması gerektiğini açık bir şekilde belirtmesi gerekmektedir. Elverişlilik unsurunda dikkat edilmesi gereken önemli kıstas, kullanılacak olan aracın amaca ulaşmada tamamen yetersiz bir özellikte olup olmadığının önceden tespit edilmesidir. Sınırlama aracının amaca ulaşmada yetersiz, etkisiz olması veya toplum üzerinde büyük bir yük oluşturması elverişlilik unsurunun başarıyla uygulanmamasına ve bunun sonucunda ölçülülük ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Karakoç, 2013: 1281). Araç amaca ulaşmada kısmen yeterli olsa bile elverişlilik unsuru sağlanmış olmaktadır. Nitekim Almanya Anayasa Mahkemesi (AAM) sınırlama aracının amaca ulaşmada elverişli olarak değerlendirilebilmesi için temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan bu aracın amaca ulaşmada bir katkısının olması gerektiği düşüncesindedir (Uçar & Yereli, 2019a: 208).

2.2.2. Gereklilik (Zorunluluk) Unsuru

Gereklilik unsuru, amaca ulaşmada kullanılacak birden çok sınırlama araçları içerisinde temel hak ve özgürlüklere en az müdahale eden yumuşak nitelikteki aracın seçilmesini ifade etmektedir (Taylor, 2015: 143). Gereklilik unsurunun tespiti yapılmadan önce sınırlandırmada kullanılacak olan aracın halihazırda bulunuyor olması gerekmektedir. Amaca ulaşmada hâlihazırda birden çok aracın varlığı söz konusu ise, temel hak ve özgürlüklere en az müdahalede bulunan aracın seçilmesi gerekmektedir. Gereklilik unsuru, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda bireye en az yükümlülük getiren aracın seçilmesiyle tamamlanmaktadır.

Ölçülülük ilkesi denetiminde gereklilik ve elverişlilik unsurları birlikte değerlendirilmektedir. İlk olarak amaca ulaşmak için elverişli araçlar tespit edilmekte, daha sonra elverişli araçlar arasından amaca ulaşmada en gerekli ve temel hak ve özgürlüklere en yumuşak müdahalede bulunan araç seçilmektedir. AAM gereklilik unsuru ile ilgili olarak *“Olası bir tehlikeyi bertaraf etmek maksadıyla kanun koyucunun yumuşak önleme araçlarına başvurmaksızın genel yasaklama yoluna gitmesi ölçülülük ilkesinin ihlali olarak değerlendirilmiştir”* şeklinde açıklamada bulunmuştur (Serozan, 1970: 244).

2.2.3. Orantılılık (Dar Anlamda Ölçülülük) Unsuru

Orantılılık, bazı kaynaklarda *“oranlılık”* olarak ifade edilmektedirken, Alman Hukukunda *“dar anlamda ölçülülük”* veya *“katlanılabilirlik”* olarak tanımlanmaktadır (Metin & Dinler, 2012: 109). Orantılılık unsuru, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin kurulmasını ve bu dengenin korunmasını ifade etmektedir. AYM, 23.06.1989 tarih ve E. 1988/50, K. 1989/27 Sayılı Kararında orantılılık ile ilgili olarak *“Güdülen amaç ve bu amaca ulaşmada kullanılacak aracın, ölçsüz bir oranı içerip içermediğinin ve*

bireye getirilen yükümlülüklerin ölçülü olup olmadığı...” şeklinde açıklamada bulunmuştur.

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. Herhangi bir önem atfetmeyen amaç uğruna toplum üzerinde baskı oluşturulması ve katlanılmaz yük getirilmesi orantılılık unsuruna aykırılık teşkil etmektedir. Orantılılık, ölçülülük ilkesinin önemli önemli aşamalarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu unsur, ölçülülük ilkesi ile adalet ilkesi arasında bir köprü vazifesi görerek ölçülülük ilkesinin daha adil ve eşit bir şekilde uygulanmasına hizmet etmektedir (Uçar, 2018: 109).

2.3. AYM ve AİHM’in Ölçülülük İlkesi Yorumu

Ölçülülük ilkesi anayasada açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen AYM’nin vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında ölçülülük ilkesine dair bulgulara rastlamak mümkündür (Metin & Dinler, 2012: 213). 2001 anayasa değişikliği öncesinde AYM, kararlarında ölçülülük denetimini ilkenin bütün unsurlarına yer vererek ya da birkaç unsuruna yer vererek yapmıştır. AYM’nin ölçülülük ilkesine dair ilk değerlendirmesine 1961 yılında vermiş olduğu bir kararında rastlanmaktadır. Mahkeme bu kararında büyükbaş hayvan hırsızlığı suçu işleyenlere diğer hırsızlık suçu işleyenlere nazaran üç misli ceza verilmesini Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. Mahkeme burada orantılılık unsuru yerine cezanın adalet ilkesi bakımından değerlendirilmesini yapmıştır (Metin & Dinler, 2012: 46).

Ölçülülük ilkesi, AİHS’de açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen, AİHM’nin kararlarında bu ilkenin denetiminin sıkı bir şekilde yapıldığı görülmektedir. AİHM, 06.07.2006 tarih ve 59405/00 numaralı Erbakan Türkiye Davasında, yerel seçim öncesi miting yapmak üzere Bingöl’e giden siyasi parti başkanının miting sırasında yapmış olduğu konuşmanın içeriğinden dolayı, parti başkanı hakkında bir yıl hapis cezası ve 220.000 TL adli para cezası uygulanmıştır. Bu cezaların yanı sıra failin fikir ve düşünce özgürlüğü ve siyasi birtakım hakları kısıtlanmıştır. Bunun üzerine fail AİHM’e başvurmuş ve mahkeme ülkenin tanınmış siyasetçisine hapis cezası, adli para cezası ve diğer tedbirlerin uygulanmasının bu siyasetçi üzerinde büyük bir yük oluşturacağı gerekçesiyle amaç ile araç arasındaki dengenin bozulduğu yönünde karar vermiştir.

AİHM, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması hususunda alınacak tedbirlerin ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmemesi yönünde görüşler ileri sürmektedir. Mahkeme ölçülülük denetimi esnasında birtakım hususlara dikkat çekmektedir. Bu 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 uygulanacağını ortaya konması, kullanılacak olan aracın amaca ulaşmadaki etkinliğine ve toplum veya birey üzerinde oluşturacağı zararın göz önünde bulundurularak denetimin gerçekleştirilmesi şeklindedir (Uçar, 2018: 149).

AYM ile AİHM’in ölçülülük denetimi arasında farklılıklar mevcuttur. AYM’nin ölçülülük denetimi, hakkın özüne dokunulması durumlarında devreye girmektedir. Bu

noktada AYM, ölçülülük ilkesini hakkın özünün ihlal edilmesinden önceki aşamalar için gerekli bulmamıştır (Ceylan, 2008: 78). 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. Bu sebeple hakkın özüne müdahale edilip, bu haktan mahrum bırakılması halinde ölçülülük denetimine başvurulması ilkedeki beklenen amacın gerçekleştirilememesine neden olmaktadır.

3. Non Bis İn İdem (İki Defa Yargılama ve Cezalandırma Yasağı) İlkesi

3.1. İlkenin Tanımı ve Hukuki Niteliği

İlke, kelime olarak parçalara ayrıldığında farklı anlamlar içermektedir. Latince karşılığı olan “*non*” kelimesi olumsuzluğu ifade etmekte, “*bis*” kelimesi tekrar anlamını, “*idem*” kelimesi ise aynı anlamını ifade etmektedir (Bahçeci, 2018: 254). Non bis in idem ilkesi, aynı failin aynı fiilinden dolayı iki defa yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağını ifade etmektedir (Oğurlu, 2003: 103). İlke, failin tek bir fiiliyle gerçekleştirmiş olduğu aynı eyleminden dolayı iki defa yargılanamayacağı, cezalandırılmayacağı ve soruşturmaya konu edilemeyeceğini ifade etmektedir.

İlke, AİHS Ek 7 Nolu Protokolünün “*Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı*” başlığının 4. maddesinde düzenlenmiştir (Geçer, 2016: 330). Bu maddede ilkeyle ilgili olarak; “*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*” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir. İlkenin içeriği, vergi hukukunda tek bir fiille vergi kaçakçılığı suçu ve vergi ziyayı kabahati yaratılması sonucu fail hakkında hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası öngörülmesi halinde yapılacak yargılamanın durumu ile çelişkili bir haldedir. Bu durum bir sonraki bölümde bahsedilecek olan AHİM kararlarından da anlaşılacağı üzere non bis in idem ilkesine aykırı olarak ifade edilmektedir.

İlkenin geçerlilik kazanabilmesi için birtakım unsurları bünyesinde taşıması gerekmektedir. Bu unsurlardan ilki, failin işlemiş olduğu eylemin aynı olmasıdır. Eylemin aynı olması, Cumhuriyet savcısı tarafından vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlenen iddianameye konu somut olayın kendisini ifade etmektedir (Özen, 2010: 393). Bir diğer olan unsur ise failin aynılığıdır. Failin aynılığı, işlemiş olduğu suç nedeniyle hakkında dava açılan, iddianamede ismi geçen ve yine hakkında kesin bir hüküm verilmiş olan kişiyi ifade etmektedir (Özen, 2010: 393). Non bis in idem ilkesinin düzenlenmesindeki amaç, hukuki güvenliğin sağlanması ve mahkemenin vermiş olduğu kararlara yönelik kesin bir otoritenin kurulmasıdır. İlkeye göre, cezalandırmaya konu olan idari ve cezai nitelikteki yargılamaların birbiri ile bağlantılı bir şekilde yürütülerek nihai bir sonuca ulaştırılması gerekmektedir (Doğmuş, 2020: 91).

Uluslararası nitelik taşıyan non bis in idem ilkesi, anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir unsurunu oluşturmaktadır. İlkenin hangi ölçütlere göre ve nasıl uygulandığına dair bulgulara ulaşmak için AİHM'İN ilke hakkında vermiş olduğu kararların incelenmesi gerekmektedir.

3.2. Non Bis in Idem İlkesinin AİHM Kararları Çerçevesinde İncelenmesi

AİHM, non bis in idem ilkesi denetimini gerçekleştirdiği kararlarında bazı hususlara dikkat etmektedir. Mahkeme, fail hakkında yapılan ilk yargılamanın cezai nitelikte olup olmadığı, failin yargılamaya tabii işlemiş olduğu suçun aynı neviden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, suç sonucu fail hakkında kesin bir hükmün bulunup bulunmadığı ve aynı fail hakkında aynı suçtan dolayı hem yargılama hem de cezalandırma işlemi olup olmadığını tespit ederek karar vermektedir (Doğmuş, 2020: 86).

Aşağıda AİHM'nin vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi karşılığında fail hakkında hükmedilen hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli para cezası durumunu non bis in idem ilkesi çerçevesinde incelemiş olduğu kararlara yer verilecektir.

3.2.1. Ponsetti ve Rosenquit Kararı

Ponsetti davasına konu olayda, fail Ponsetti 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin beyannamelerini süresinde vermemesi sebebiyle ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçundan dolayı üç ay hapis cezasına hükmedilmiş ve hazinenin uğramış olduğu vergi kaybı sebebiyle de hakkında idari para cezası uygulanmıştır (Çavuş, 2016: 302). Fail Ponsetti, AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. AİHM, vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olduğunu ifade ederek non bis in idem ilkesine aykırılık olmadığı yönünde karar vermiştir (Çavuş, 2016: 302).

Ponsetti davasına benzerlik gösteren Rosenquit davasında ise, AİHM fail hakkında hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası uygulanmasını bu cezaların amaçları yönünden ele almıştır. Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için kusurun varlığının arandığı ancak idari para cezasının uygulanabilmesi için böyle bir şartın gerekli olmadığını ifade ederek non bis in idem ilkesine aykırı bir durumun söz konusu olmadığı kararına varmıştır (Bahçeci, 2018: 262).

3.2.2. Zolotukhin/Rusya Kararı

Zolotukhin/Rusya Kararı, davaya konu olay itibarıyla her ne kadar vergi ile ilgili olmasa da AİHM'in ilke kapsamında içtihadının değişmiş olduğuna dair önemli bir karardır. Davaya konu olayda fail, kız arkadaşını izin almadan askeri alana sokmaya kalkışması esnada yakalanmış ve bunun sonucunda kamu görevlilerine hakarete bulunmuştur. Bunun üzerine fail hakkında "huzur bozucu küçük eylemler" den dolayı üç günlük hapis cezasına hükmedilmiştir. Yeterli delil olmaması sebebiyle fail bu suçtan

beraat etmiş, ancak ilerleyen zamanlarda failin beraat etmiş olduğu aynı suçundan dolayı ceza kovuşturması başlatılmıştır⁵.

Fail aynı suçtan dolayı hakkında iki defa yargılama yapılması durumunu AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e taşımıştır. AİHM, fail hakkında yapılan çifte yargılamanın aynı unsurları ve benzer ölçütleri taşımasını gerekçe göstererek mevcut yargılama durumunu non bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur (Güneş, 2016: 96). Mahkeme bu kararında "aynı suç" kavramı üzerinde durarak yeni bir içtihat getirmiş ve bu kavramdan özünde aynı olan olayın yani suçun anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır.

3.2.3. Glantz/Finlandiya Kararı

Davaya konu olayda mahkeme, failin örtülü kar payı elde etmesi sonucu hakkında ilave vergi tahakkuk edilmesini ve beyannamede gelirin eksik bildirilmesi üzerine vergi kaçakçılığı suçundan yargılanmasını failin aynılığı yönünden değerlendirmeye tabi tutarak, her iki cezalandırma durumunun aynı fiilden kaynaklandığı sonucuna varmıştır⁶. Nitekim mahkeme Zolotukhin/Rusya kararında içtihat haline getirdiği aynı suç kavramını bu kararında geniş bir şekilde yorumlayarak, fail hakkında birinci yargılama kesinleştikten sonra diğer yargılamaya devam edilmesini veya yeni bir yargılamaya başlanılmış olmasını non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini belirtmiştir (Doğmuş, 2020: 106).

Mahkeme bu kararında vergi kaçakçılığı suçu cezası ile idari para cezasının kurucu unsurlarının farklı olmadığı, aynı suçtan kaynaklandığı sonucuna varmıştır. Ayrıca mahkeme, Fin ceza sistemine göre yapılan cezalandırma işlemlerinin zaman ve nitelik bakımından birbiriyle bağlantı olmamasından dolayı fail hakkında iki defa yargılama yapıldığı görüşüne yer vermiştir (Yaltı, 2015: 90).

3.2.4. A ve B/Norveç Kararı

Mahkemeye konu olayda başvuruçular, şirkete ait olan hisse senetlerinin satışından elde etmiş oldukları geliri 2002 yılı gelir vergisi beyannamesine eklememeleri sonucunda haklarında idari para cezası uygulanmıştır. Üç hafta içerisinde herhangi bir yargı koluna başvurulmaması sonucunda ceza kesinleşmiş ve cezanın kesinleşmesinden sonra başvuruçular hakkında vergi dolandırıcılığı suçu nedeniyle bir yıl hapis cezasına hükmedilmiştir⁷. Başvuruçular kesinleşmiş bir idari para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezanın da uygulanmasını non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu ifade ederek AİHM'e başvurmuşlardır.

⁵ AİHM, Zolotukhin/Rusya Kararı, 10.02.2009, Başvuru No: 14939/03, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-119611%22%5D%7D>.

⁶ AİHM, Glantz/Finlandiya Kararı, 20.08.2014, Başvuru No: 37394/11, Glantz V. Finland - [Turkish Translation] By The Turkish Ministry Of Justice (Coe.int).

⁷ AİHM, A ve B Norveç Kararı, 15.11.2016, Başvuru No: 24130/11, 29758/11, A And B V. Norway (Coe.int)

AİHM, her iki davayı bütünsellik açısından ele almış ve iki yargılamanın zaman ve öz bakımından birbiriyle bağlantılı olduğunu ve fail tarafından öngörülebilir olduğunu ileri sürerek ilkeye aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir (Doğmuş, 2020: 107). Mahkeme bu kararında çekirdek alan kavramını getirerek idari para cezalarının suçun çekirdek alanına müdahale etmediği gerekçesiyle bu cezaların ilke kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna varmıştır. Bununla birlikte AİHM bu kararıyla Glantz/Finlandiya Kararı öncesi içtihadına geri dönerek non bis in idem ilkesinin amacından uzaklaşmıştır (Bahçeci, 2018: 276).

3.2.5. Bjarni Armannsson/İzlanda Kararı

Başvurucu, Glitnir Bankası CEO'luk görevinden ayrıldıktan sonra bankadan aldığı hisse senetlerini satmış ve elde etmiş olduğu geliri beyannameye eklememiştir. Bu nedenle fail hakkında altı ay hapis cezası ile birlikte idari para cezası uygulanmıştır. Fail uygulanan bu cezalandırma işleminin AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. AİHM, her iki yargılamanın bağlantı yönünden yoksun olması ve farklı yargı mercileri tarafından incelenmiş olduğuna karar vererek non bis in idem ilkesine aykırı bulmuştur⁸.

Görülebileceği üzere AİHM'in non bis in idem ilkesi kapsamında vermiş olduğu kararlar incelendiğinde birbiriyle çelişkili sonuçlara ulaşılmıştır. Bu çelişkinin önemli sayılabilecek nedenlerinden biri, kendisine gelen davalarda inceleme yaparken adil yargılanma hakkının gözetilmemesidir. Mahkeme davaya konu olayları incelerken adil yargılanma hakkı yerine tamamen non bis in idem ilkesi açısından değerlendirme yapmaktadır (Bahçeci, 2018: 276). Hâlbuki Birleşmiş Milletler Siyasi ve Medeni Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 14/7⁹. Madde hükmü incelendiğinde non bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu ve birbiri ile bağlantı içerisinde değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Bahçeci, 2018: 275).

Önceki başlıkta açıklanan A ve B/Norveç kararında mahkemenin, içtihat olarak getirmiş olduğu çekirdek alan kavramından ne anlaşılması gerektiği yönünde açıklama yapmamış olması sorunu daha da büyütürken getirilen içtihatların geri planda kalmasına sebep olmaktadır (Bahçeci, 2018: 276). Bu husus mahkemenin tutarsız kararlar vermesinde değerlendirilmesi gereken ikinci sebep olarak ifade edilmektedir. Öte yandan AİHS Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4. maddesinde non bis in idem ilkesine ilişkin olarak aynı suç kavramından bahsedilmektedir. Ancak mahkeme kendisine gelen davaları aynı fiil kavramı üzerinden değerlendirmeye almaktadır. Dolayısıyla mahkemenin aynılığı tam olarak ifade etmemesi bazı kararlarında (Posentti ve Rosenquit Kararı) tutarsız hükümlere neden olmaktadır (Doğmuş, 2020: 88). Bu sebeptendir ki AİHM, yukarıda belirtilmiş olan sorunların giderilmesi yönünde çalışmalara öncelik vermesinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Sorunların giderilmesiyle birlikte kararlar arasındaki tutarsızlığın oluşturduğu sonuçların bertaraf

⁸ AİHM, Bjarni Armannsson Kararı, 30.06.2019, Başvuru No: 72098/14, bjarni ármannsson v. iceland (coe.int).

⁹ "Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz".

edilmesi ve uluslararası bir güven ortamının oluşturulması mümkün görünmektedir. Aksi takdirde sözleşmeye üye olan ülkeler açısından bir güvensizlik, üye olmayan ülkeler açısından ise bir çekince durumunun oluşması söz konusu olabilecektir.

3.3. Türk Hukukunda Non Bis İn Idem İlkesi ve Uygulanabilirliği

Türk Hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak kanunlarda yer alan bazı düzenlemelerin ilkenin uygulanabilirliğini ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun (KK) 15. maddesine göre bir kimse tarafından tek bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi durumunda, bu kabahatler için sadece idari para cezası öngörüldüğünde, bu cezalardan en ağır uygulanmaktadır. (KK m.15/1) Failin gerçekleştirmiş olduğu eylem hem suç hem de kabahat teşkil ediyorsa, faile sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmaktadır (KK m.15/3). KK'nin 15. maddesinde ifade edilen açıklamalar incelendiğinde non bis in idem ilkesinin benimsendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

TCK'nin 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'nin 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. Nitekim ilkenin somut olarak uygulandığı VUK'un 336. madde hükmünden anlaşılmaktadır. Bu maddeye göre tek bir fiille vergi ziyai kabahati ve VUK'un 352. maddesinde ifade edilen usulsüzlük kabahatlerinin işlenmesi durumunda bu iki kabahatten cezası en ağır olanın uygulanması söz konusudur. Türk Ceza Hukuku'nda tartışmaya neden olan ve çalışmanın temel konusunu oluşturan VUK 340. maddesinde ifade edilen vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyai cezasına hükmedilmesidir. Bu maddede ifade edildiği gibi her iki cezalandırma halinin birleşmeyeceği ayrı ayrı cezalandırmaya tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Bu durum non bis in idem ilkesini açık bir şekilde ihlal etmekle beraber ilerleyen başlıklarda vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak cezalarla bağlantısı kurulacak olan ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

AYM, 25.03.2015 tarih ve 2014/72 başvuru numaralı kararında; zamanında ödenmeyen KDV nedeniyle oluşan vergi ziyai kabahati ile sahte fatura kullanmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımların konu, hukuki yarar ve maddi unsurlar açısından farklı oldukları, bunlara ilişkin yargı süreçlerinin ayrı disiplinlere ait olduğu gerekçesiyle non bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Yargıtay ise 11. Ceza Dairesi 09.12.2019 tarih ve E. 2016/12450, K. 2019/8996 Sayılı Kararında, ceza muhakemesinin yapılabilmesi için belirli şartların olması gerektiğini, ancak non bis in idem ilkesinin bu şartların gerçekleşmesini engellediği yönünde görüş belirterek ilkenin değerlendirme kapsamına alınmaması gerektiğine yer vermiştir. Yargı kararları da dikkate alındığında non bis in idem ilkesinin uygulanmadığı gözlemlenmektedir.

Türkiye Ek 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 girmiştir (Tosun, 2017: 100-101). Türkiye uluslararası nitelikte olan AİHS’e taraf ülke konumundadır. Öte yandan T.C. Anayasası’nın 90. maddesinde de ifade edildiği üzere usulüne uygun yürürlüğe girmiş olan uluslararası sözleşmeler kanun hükmündedir. Dolayısıyla Türkiye’nin de taraf olduğu AİHS’in Ek 7 Nolu Protokolü’nün 4. maddesinde ifade edilen non bis in idem ilkesinin iç hukukta uygulanmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

4. Vergi Kaçakçılığı Fiillerinin İşlenmesi Sonucu Uygulanacak Yaptırımların Ölçülülük ve Non Bis in idem İlkeleri Açısından İncelenerek Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi

VUK’un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı fiilleri ve bu fiillere uygulanacak cezalara yer verilmiştir. VUK’un 359. maddesi a¹⁰ bendinde sayılı fiiller için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, b¹¹ ve ç¹² bendinde sayılı fiiller için üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve c¹³ bendinde sayılı fiiller için ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verecek şekilde işlenmesi durumunda fail hakkında, hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında üç kat vergi ziyaı cezası da uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı fiiline uygulanacak cezaların failin ticari hayatını devam ettirmesini engellemeyecek ve ekonomik ve psikolojik yönden baskı oluşturmayacak biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Uygulanacak olan cezanın belirlenmesinde mali

¹⁰ “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. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.”

¹¹ “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini 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.”

¹² “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 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.”

¹³ “Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar.”

güç kriterinin gözetilmesi ve ölçülülük ilkesi ile mali güç kriteri arasında sağlıklı bir bağlantı kurulması gerekmektedir. Aksi takdirde ölçülülük ilkesi kapsamında yapılan incelemelerin sağlıklı sonuçlanmamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla ölçülülük denetimi yapılırken mali güç kriterinin gözetilmesi ve ölçülülük ilkesini zedeleyen yöntemlerden ve uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir (Taylor, 2015: 149).

VUK 359. maddesindeki cezalar incelendiğinde, vergi kaçakçılığı fiillerine verilecek olan en yüksek hapis cezasının 5 yıl olduğu görülmektedir. Fail hakkında üst limitten hükmolunan 5 yıllık hapis cezasının tamamı ceza infaz kurumunda geçirilmemektedir. Bunun sebebi 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'un (CGTİHK) 105/A ve 107. maddelerinde ifade edilen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme tedbirlerinden kaynaklanmaktadır. CGTİHK'nin 105/A maddesinde daha önce 2 yıl olan denetimli serbestlik süresi 1 yıl olarak düzenlenmiş ve 107. maddesinde ise koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanılabilmesi için ceza infaz kurumunda geçirilecek süre, fail hakkında hükmolunan hapis cezasının yarısı olarak belirlenmiştir (CGTİHK md.105/A-107). Böylece vergi kaçakçılığı fiili işlemiş bir failin üst limitten (5 Yıl) almış olduğu hapis cezasının infaz kurumunda geçireceği süre şu şekilde hesaplanabilmektedir; 5 yıl (60 ay) hapis cezasına mahkûm edilmiş bir failin koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanabilmesi için 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)'dir¹⁴. Sonuç olarak üst limitten (5 yıl) uygulanan cezanın sadece 1/3'lük kısmı ceza infaz kurumunda geçirilmektedir. İlk bakışta her ne kadar yüksek görünen bir cezanın varlığı kabul edilse de CGTİHK'nin 105/A ve 107. maddelerinde ifade edilen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri dikkate alındığında kanunda öngörülen ceza miktarının tamamının ceza infaz kurumunda geçirilmemesi hapis cezasını caydırıcılığını ortaya koyamamaktadır.

Cezaların caydırıcılığını etkileyen ve ilke kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer durum ise sahte belge düzenleme eylemidir. Sahte belge düzenleme eylemi, belge üzerinde yazılı matrahın %2'si kadar komisyon geliri elde eden ve bu işlemi ticari boyuta ulaştıran mükellef kişiliğine sahip olan veya olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmaktadır (Özdemir, 2021). Ticari faaliyet boyutunda komisyon karşılığı sahte belge düzenleme eylemi, bu eylemi düzenleyenler için büyük bir gelir kaynağıdır. Sahte olarak düzenlenen belgelerin, bu belgeleri düzenleyene maliyeti sıfıra yakın denecek kadar minimum düzeyde olup, sadece bu belgelerin basımı için matbaalara ödenen bedel kadardır (Keskin, 2014: 48). Komisyon karşılığı sahte belge düzenleme eylemi kayıt dışılığı arttırmakta ve bu eylemi işleyenlerin elde etmiş oldukları gelirin büyüklüğü özellikle idari para cezalarının caydırıcılığını hiçe saymaktadır. Çünkü elde edilen gelirin büyüklüğü uygulanacak olan cezanın maliyetinden daha büyüktür.

¹⁴ 30.03.2020 tarihi öncesinde işlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçu için denetimli serbestlik süresi bir defaya mahsus olmak üzere 3 yıl olarak uygulanmaktadır. Bu tarihten önce işlenmiş vergi kaçakçılığı suçu için koşullu salıverilme ve denetimli serbestlik hükümleri dikkate alındığında failin üst limitten (5 yıl) hapis cezası verilmiş olsa bile fail ceza infaz kurumuna girmeden beraat etmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda faile uygulanacak olan hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de üç kat vergi ziyai cezasının non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi ilke, fail hakkında aynı suçtan dolayı iki defa yargılanma ve cezalandırma yasağını içermektedir. Bu sebeple uygulanan ceza politikası hem ölçülülük ilkesine hem de non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği gözlemlenmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması, soyut düzenlemede cezaların yüksekliği bakımından ölçülülük ilkesine aykırılık yönünde bir kanı oluşturmaktadır. Ancak yukarıda açıklandığı üzere denetimli serbestlik ile koşullu salıverilme hükümleri de dikkate alındığında 5 yıllık hapis cezasına ilişkin ceza infaz kurumunda geçirilecek sürenin 1 yıl 6 aylık bir isabet edecek kadar az olması, komisyon karşılığı sahte belge düzenleyenlerin elde etmiş olduğu gelirin büyüklüğünün cezaların caydırıcılığını azaltması, cezanın amaca ulaşmadaki pasifliği ve minimum düzeyde oluşu ölçülülük ilkesinin orantılılık ve gereklilik unsurları bakımından aykırılık oluşturmaktadır. Öte yandan AYM'nin AİHM'den farklı olarak ölçülülük denetimini temel hakların özüne müdahale edildikten sonra devreye sokması, ilkenin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını engellemektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilinin vergi ziyanına sebebiyet verilerek işlenmesi durumunda uygulanacak olan cezalandırma işleminin hem ölçülülük ilkesi hem de non bis in idem ilkesine uygun olması gerekmektedir. Hem hürriyeti bağlayıcı cezanın hem de üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması durumu, AİHM kararları da dikkate alındığında non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeple her iki cezadan birine hükmedilmesi gerekmektedir. Sadece üç kat vergi ziyai cezasına hükmedildiği durumda, özellikle sahte belge düzenleme eylemi ile uğraşanların elde etmiş olduğu gelirin büyüklüğü cezanın caydırıcılığını ortadan kaldıracığı için tam tersi sahte belge düzenleme eylemine teşvik etmektedir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi ve bu cezanın da failin ceza infaz kurumunda geçireceği süreyi uzatacak şekilde arttırılması gerekmektedir. Böylece failin ceza infaz kurumunda geçireceği sürenin artacağını bilme korkusu, vergi kaçakçılığı fiilinin işlenmesini azaltacak ve uygulanacak olan ceza politikası hem ölçülülük hem de non bis in idem ilkesine uygun olacaktır. Öte yandan ilk derece mahkemesi tarafından verilen beş yıl veya daha az süreli hapis cezalarına ilişkin Bölge Adliye Mahkemesine başvurulup, mahkeme tarafından davanın reddedilmesi halinde bu cezaların temyizi için Yargıtay'a başvurulamamaktadır (CMK m.286/2). Çünkü vergi kaçakçılığı suçu işleyenler için uygulanacak olan hapis cezasının üst limiti kanunda beş yıl olarak ifade edilmektedir. Beş yıl veya beş yılın altında hükmedilen hapis cezalarına ilişkin davanın mahkeme tarafından reddedilmesi halinde Yargıtay'a başvurulamamaktadır. Yine on yıl veya daha az ceza gerektiren hapis cezaları konusunda bölge adliye mahkemesinin vermiş olduğu ret kararları da temyiz edilememektedir (CMK m.286/2). Çünkü vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak hapis cezaları beş yıl ile sınırlı olmaktadır. Bu noktada vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin olarak yaşanan olumsuzlukların bir kısmında dereceli kanun yolunun etkin bir şekilde kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin cezaların artırılması, bu cezalar açısından etkin bir hukuki denetim mekanizmasının da işlerliğine hizmet edeceği düşünülmektedir.

Öte yandan çalışmanın yazım aşamasında tasarı halinde olan 7394 Sayılı Kanun¹⁵, çalışmanın yayımı esnasında yayımlanmış ve bu noktada önerilen vergi kaçakçılığı suçu fiillerine verilecek cezanın üst limitinin artırılması önerisi farklı şekilde hayata geçmiştir. Bununla birlikte; 7394 Sayılı Kanunda yer alan “etkin pişmanlık” müessesesi vergi kaçakçılığı fiillerine verilen hapis cezasının üst limitini (üç yıllık süreleri beş yıla; beş yıllık süreleri sekiz yıla) yükseltirken; soruşturma ve infaz aşamasında olanlar için 359. maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ile buna isabet eden gecikme zammını, kanunun yürürlüğe gireceği tarihten itibaren bir yıl içinde ödemeleri halinde, verilmiş cezanın yarısı (kovuşturma aşamasındakiler için üçte biri) kaldırılacaktır. Bu düzenlemede yer alan ceza indiriminden yararlanmak için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede özellikle çalışmanın konusu olan “non bis in idem” ilkesi doğrultusunda Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçlarına verilen cezaların bu ilkeye uygun olmadığı ortaya konulmuş ve bu doğrultuda öneriler sunulmuştur. Bunun temel nedeni, VUK 367. maddede yer alan vergi yargısı ve ceza yargısının kararlarının birbirini bağlamayacağı yolundaki hükümdür. Ancak bu hüküm, Anayasa mahkemesinin “ceza yargısı ile vergi yargısı arasında ilişki olması gerekir” gerekçeli kararı sonrası kaldırılmış ve sonrasında 7394 Sayılı Kanun ile VUK 359. maddede bahse konu düzenlemeler yapılmıştır. Öte yandan yapılan düzenleme de bir bütün olarak değerlendirildiğinde eleştiri konusu olabilecek birçok nokta içermekle birlikte, non bis in idem ilkesi açısından değerlendirildiğinde düzenlemede yer alan “*vergi mahkemesine dava açılmaması açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” şartının varlığı kanun koyucunun vergi yargısı ile ceza yargısı arasındaki bağlantıyı tümüyle koparma iradesini göstermektedir.

5. Sonuç

Hukukun üstünlüğünün kabul edildiği bir ülkede devlet, vergisini zamanında ödemeyen veya eksik ödeyen mükellefler hakkında yaptırım uygulanma zorunluluğu getirmiştir. Bu yaptırımlar hukuka aykırı olarak işlenen haksızlığın türüne göre değişiklik göstermektedir. Mükelleflerin kanuna aykırı hareketi sonucunda suç meydana gelmişse adli yaptırım, kabahat meydana gelmişse idari yaptırım uygulanmaktadır. Ancak yaptırımların hangi kriterlere göre uygulanacağını, temel hak ve özgürlükler ile mülkiyet hakkına hangi sınırlar dâhilinde müdahale edileceğinin ve mükerrer yargılanma ve cezalandırma yasağının analizinin yapılması gerekmektedir. Bu analiz ise ölçülülük ile non bis in idem ilkeleri kapsamında yapılmaktadır.

Cezaların amacı, hazineye gelir sağlamaktan ziyade suç veya kabahatin işlenmesinin önüne geçilerek bu cezaların caydırıcılığını arttırmak olduğundan,

¹⁵ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 15.04.2022 Tarihli 31810 Sayılı R.G.

caydırıcılığı yüksek olan cezaların uygulandığı bir toplumda hukuk düzeni ve ceza sistemine duyulan güven artarak bireylerde suç ve kabahat işleme niyeti azalabilecektir. Ancak uygulanan ceza politikalarının cezanın amacına hizmet etmemesi durumunda yukarıda da ifade edildiği gibi birtakım aykırılıklar ortaya çıkmaktadır. AYM ile Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlar dikkate alındığında non bis in idem ilkesinin uygulanmadığı ve tek bir fiil ile vergi kaçakçılığı suçu işlenerek hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezasına ayrı ayrı hükmedildiği gözlemlenmektedir. Öte yandan AİHM'in vermiş olduğu kararlardan özellikle Glantz Finlandiya Kararı dikkate alındığında failin işlemiş olduğu vergi kaçakçılığı suçu sebebiyle hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezasının uygulanması mahkemece kabul edilmemektedir. Bu sebeple Türkiye'nin de taraf olduğu AİHS'de belirtilen hususlara uyulması ve AİHM'nin vermiş olduğu kararların da dikkate alınarak ilkenin uygulanabilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de vergi kaçakçılığı fiili işlenerek suç sebebiyle hem hürriyeti bağlayıcı cezaya hem de vergi kaybı nedeniyle üç kat vergi ziyai cezasına hükmedilmesi ölçülülük ilkesinin sağlamış olduğu denetim mekanizmasından ve non bis in idem ilkesinin uygulanma amacından saptığını göstermektedir.

Öte yandan bu çalışma yapılırken 7394 Sayılı Kanun tasarı halinde olduğundan vergi kaçakçılığı suçu cezalarına ilişkin üst sınırın, failin ceza infaz kurumunda geçireceği süre de dikkate alınarak (18 ay) 10-12 yıl olması ve hapis cezalarının etkinliğinin artırılması önerilmiştir. Ancak 7394 Sayılı Kanun'un yayımı ile birlikte vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezalarına ilişkin üst sınırın artmasının yanı sıra (5 ila 8 yıl) etkin pişmanlık müessesesi VUK'nun 359. maddesine dahil edilmiştir. Düzenlemeye ilişkin VUK 359. maddesinde *"Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir. Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir."* ifadesi yer almaktadır. Böylece soruşturma, kovuşturma ve hatta infaz aşamasında kaçakçılık suçuna ilişkin hapis cezalarında indirim yapılması söz konusu olabilmektedir. Düzenlemede yer alan ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa feragat edilmesi şartı aranmaktadır. Bu şekliyle, Anayasal bir hak olan dava açma yolundan vazgeçilmesi şartı öne sürülerek bunun karşılığında mükelleflere tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezası ile gecikme faizi/zamlarının ödetilmesi kaydıyla hapis cezasından kurtulma imkânı sunulmaktadır. Düzenleme özellikle bu noktada "İdarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir" ifadesini içeren Anayasanın 125. maddesine temel şekilde aykırılık içermekle birlikte, ayrıca tarh edilen vergiler ile vergi ziyai cezası gecikme faizinin ödenmesi ve dava açma hakkından feragat karşılığında hapis cezasından indirim içermesinin Anayasanın 36. maddesinde yer alan yargıya erişim ve hak arama hürriyetine de aykırı olduğu düşünülmektedir. Son dönemde kanun koyucunun yapmış olduğu düzenlemelerde (VUK 379. maddede yer alan kanun yolundan vazgeçme müessesesi) tahsilat aşamasına ağırlık verilerek mükellefin dava açma hakkının önünü kesen uygulamaları arttırdığı görülmektedir. Ancak bu kanunların içinde kalıcı müesseseler

haline gelen bu düzenlemelerde dikkat çekici nokta söz konusu müesseselerden yararlanan mükelleflerin esasında davadan feragat dilekçelerini “feragat müessesinin ruhuna uygun şekilde” özgür iradeleriyle vermemiş olmalarıdır. Bu durum söz konusu düzenlemelerde kanun koyucunun asıl iradesinin tahsilatı hızlandırmak olduğunun bir göstergesi durumundadır. Nitekim 7394 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede de ödeme ve davadan vazgeçme şartı ile vergi hukukunun en önemli ve cezai anlamda en caydırıcı ceza alması gereken suç olan “vergi kaçakçılığı” suçunun cezası, caydırıcılıktan önemli ölçüde uzaklaşarak neredeyse “af” edilmiştir.

Yapılan düzenleme ile her ne kadar VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçu fiilleri için öngörülen hapis cezasının üst sınırı artırılmış gibi görünse de; uygulamada vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan fiillere üst sınırdan ceza verilmesinin sık rastlanır bir durum olmadığı bilinmektedir. Bununla birlikte, düzenleme kapsamında getirilen ceza indirimi oldukça yüksek oranlı (yarı yarıya ve üçte bir) ve geniş kapsamlı olduğundan (soruşturma, kovuşturma ve infaz da dahil) cezayı tecil veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması sınırlarına taşıyabilecek durumdadır. Bu açıdan düzenleme CGTİHK hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde cezaların üst sınırının artırılması aynı oranda “etkinliğin” artışı sonucu doğurmamaktadır. Zira uygulamada “hapis cezasının yatarı” olarak tabir edilen infaz süresi bazı fiiller açısından ortadan kalkmaktadır.


Dolayısıyla bu düzenlemenin cezalarda etkinliği artırmaktan özellikle kamuoyunda vergi kaçakçılığı suçu için yasayla tanınmış bir af gibi algılanmasına ve dolayısıyla ölçülülük ilkesinin zedelenmesine yol açtığını belirtmek mümkündür.


Bu noktada; CGTİHK’da düzenlenen denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri göz önünde bulundurularak vergi kaçakçılığı fiili işleyenlere uygulanacak hapis cezasının üst limiti olan 5 yıllık sürenin, VUK 359. maddesinde ifade edilen fiiller bazında kademeli olarak 10-12 yıl şeklinde arttırılması ceza politikası açısından etkinliği sağlayıcı bir tedbir olarak görülmektedir. Üst limiti 10-12 yıl şeklinde hapis cezasına mahkûm edilmiş bir kimsenin, denetimli serbestlik ve koşullu salıverilme hükümleri de dikkate alındıktan sonra ceza infaz kurumunda geçireceği toplam süre sırasıyla 4-5 yıl olmaktadır. Dolayısıyla üst sınırın 10-12 yıl şeklinde değiştirilmesinin mevcut düzenlemede yer alan ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza infaz kurumunda geçirilmesi hedeflenen 5 yıllık hapis cezası uygulaması şartını sağlamasının yanı sıra, cezaların adli yargıya intikalinde dereceli ceza yargılamasından beklenen denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasına da imkân sağlayabileceği düşünülmektedir. Ancak üst limitin bu şekilde artırılmasının mevcut düzenlemede yer alan “etkin pişmanlık” müessesesi ile birlikte uygulanması etkinlik ve caydırıcılık açısından uygun olmadığı belirtilmelidir. Bu itibarla 7394 Sayılı Kanun kapsamında getirilen “etkin pişmanlık” müessesesinin kaldırılması ve cezalara verilen üst limitin yükseltilmesi hem bu müessese kapsamında yer alan dava açma hakkından feragat ile ilgili Anayasal tartışmaları ortadan kaldıracak, hem hapis cezasının etkinliğinin artması yoluyla cezanın caydırıcılığını artıracak hem de ödenmesi gereken vergi için iki yargı kolu arasında ilişki kurulmuş olacaktır.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Vakkas Yurtlu  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Yöntem, Veri Toplama, Literatür ve Atıf, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 60.

Burçin Bozdoğanoglu  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Analizi ve Tartışma, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 40.

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- AİHM, Bjarni Armannsson Kararı, Başvuru No:72098/14, T: 30.06.2019, bjarni ármannsson v. iceland (coe.int), (01.01.2022).
- AİHM, Glantz/Finlandiya Kararı, Başvuru No:37394/11, T: 20.08.2014, Glantz V. Finland - [Turkish Translation] By The Turkish Ministry Of Justice (Coe.İnt), (31.12.2021).
- AİHM, Erbakan/Türkiye Kararı, Başvuru No:59405/00 T:06.07.2006, Erbakan V. Turkey (Coe.İnt), (01.01.2022).
- AİHM, Zolotukhin/Rusya Kararı, Başvuru No:14939/03, T:10.02.2009, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-119611%22%5D%7D>, (30.12.2021).
- AİHM, A ve B Norveç Kararı, Başvuru No:24130/11, 29758/11, T:15.11.2016, A And B V. Norway (Coe.İnt), (01.01.2022).
- AYM, E:1988/50, K:1989/27, T:23.06.1989, https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_dergisi/kd_25.pdf, (30.12.2021).
- AYM, E:2007/4, K:2007/81, T:18/10/2007, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2007-4-k-2007-81-t-18-10-2007-vergi-borcu-nedeniyle-yurt-disina-cikis-yasagi/373442/>, (30.12.2021).
- AYM, E:2012/80, K:2013/16, T:17.01.2013, <https://legalbank.net/belge/aym-e-2012-80-k-2013-16-t-17-01-2013-hukmun-aciklanmasi-ve-hukmun-aciklanmasinin-geri-birakilmasi/1408184/>, (30.12.2021).
- AYM, Başvuru No:2014/72, T:25.03.2015, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72>, (02.01.2022).
- AYM, E. 2016/165, K. 2017/76, T:15.03.2017. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/04/20170413-7.pdf>, (29.03.2022).
- Bahçeci, B. (2018). "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 67(2), 253-278.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Basım Yayın İstanbul.
- Danıştay 12. D, E:2016/8855, K:2017/461, T:23.02.2017, <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/>, (30.12.2021).

- Doğmuş, S. (2020). "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1), 61-111.
- Geçer, E. (2016). "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348.
- Karaçoban Güneş, T. (2016). "Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2), 85-106.
- Karakoç, Y. (2014). "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(2013), 1259-1308.
- Keskin, K.S. (2014). "Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Dayanakları", *Vergi Raporu*, 173, 46-53.
- Metin, Y. (2017). "Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Metin, Y. & Dinler V. (2012). "Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları", *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan*, (Eds.) Altan, A. vd., Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- Nil Tosun, A. (2017). "Türk Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-104.
- Oğurlu, Y. (2001). "AİHM Kararları ve Türk İdare Hukukunda Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Bir Yargısal Denetim Ölçütü Olarak Ölçülülük İlkesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, IV(1-2), 485-521.
- Oğurlu, Y. (2003). "Ceza Muhakemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi ve Sorunu "Non Bis İn İdem" Kuralı", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 52(2), 102-124.
- Özdemir, 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/>, (02.01.2022).
- Özen, M. (2010). "Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIV(1), 389-417.
- Saygın, E. (2017). "Ölçülülük İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 57-88.
- Serozan, R. (1970). "Alman Federal Anayasa Mahkemesi Kararları", *İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 4(6), 243-253.
- Taylar, Y. (2015). "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyatı Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü*, 137-176.
- Uçar, O. (2018). "Vergi Ceza Hukukunda Ölçülülük İlkesi (Yüksek Yargı Organları Kararları Bağlamında Bir Değerlendirme)", *Doktora Tezi*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Uçar, O. & Yereli A.B. (2019a). "Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)", *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(42), 203-226.
- Uçar, O. & Yereli A.B. (2019b). "Hukuka Uygunluk Kriteri Olarak Ölçülülük İlkesinin Yüksek Yargı Organlarının Vergi Suçlarına İlişkin Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 176, 575-598.
- Yaltı, B. (2015). "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine", *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, 85-92.
- Yargıtay, 11. D, E:2016/12450, K:2019/8996, T:09.12.2019, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>, (03.01.2022).
- Zabunoğlu, G. (2017). "Ölçülülük İlkesi ve Vergi Hukukunda Uygulanması", *Mali Hukuk Dergisi*, 13, (155), 2597-2640.
- 3725, K.2014/1372, KT.13.02.2014.