

**VERGİ CEZA HUKUKUNDA NON BIS IN IDEM İLKESİNE İLİŞKİN
GÜNCEL GELİŞMELER: 2019/4 E. 2021/78 K. SAYILI ANAYASA
MAHKEMESİ KARARI VE 7394 SAYILI KANUN İLE VERGİ USUL
KANUNUNUN 359. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

Ahmet Emrah GEÇER*

Öz

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen ve Anayasal çerçevede adil yargılanma hakkı ile hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmezi sayılan non bis in idem ilkesi, Türk Ceza Hukukuna ilişkin temel kanunlarda düzenlenmesine rağmen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) kabahat ve suçlara ilişkin hükümlerde yer almamaktadır. Bu durum kişinin aynı fiili nedeniyle hem idari süreç neticesinde para cezasına hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına maruz kalmasına neden olmaktadır. Anayasa Mahkemesi yakın zamanda vermiş olduğu karar ile idari ve adli süreçler çerçevesinde çıkan kararların birbirlerini bağlamayacağına ilişkin kuralı iptal etmiştir. Müteakiben 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine non bis in idem ilkesinin uygulamasına etkisi olabilecek düzenlemeler eklenmiştir. Bu çalışmamızda Anayasa Mahkemesinin kararı ile 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen söz konusu düzenlemeler incelenecektir. Ancak bunların öncesinde ilk olarak non bis in idem ilkesinin tanımı ve unsurlarına değinilerek bu ilkeye ilişkin İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesi ve ceza hukukuna ilişkin ulusal kanuni düzenlemelere yer verilecektir. Ardından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin (İHAM) vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin içtihatları özellikle Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç kararları irdelenecektir. Sonrasında ilgili VUK hükümleri non bis in idem ilkesi bakımından değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: *Non bis in idem ilkesi, vergi kabahatleri, vergi suçları, idarî yaptırımlar, adlî yaptırımlar*

* Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, ORCID ID:0000-0002-8784-6871; ahmet.gecer@medeniyet.edu.tr

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 07.06.2022

Yayınlanmasının Kabul Edildiği Tarih: 20.08.2022

Bu makaleye atf için; GEÇER Ahmet Emrah, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler”, **İMİHD**, C. 7, S. 13, 2022, s. 273-324.

**CURRENT DEVELOPMENTS REGARDING NON BIS IN IDEM
PRINCIPLE IN TAX CRIMINAL LAW: CONSTITUTIONAL COURT
DECISION NO. 2019/4E. 2021/78K. AND AMENDMENTS MADE IN
ARTICLE 359 OF TAX PROCEDURE ACT BY THE ACT NUMBER
7394**

Abstract

Whereas the principle of non bis in idem, which is envisaged in Article 4 of Protocol No. 7 of the Additional Protocol to the European Convention on Human Rights (ECHR) and considered indispensable in the constitutional framework of the right to a fair trial and the rule of law, is regulated in the basic laws pertaining to the Turkish criminal law, it is not included in the provisions of the Tax Procedure Law (TPL) No. 213 on misdemeanors and crimes. This situation causes the person to be subject to both a monetary fine due to the administrative process and imprisonment resulting from the criminal trial for the same act. With its recent decision, the Constitutional Court annulled the rule that decisions made within the framework of administrative and judicial processes are not binding on each other. Subsequently, with the Law No. 7394, regulations that may affect the application of the non bis in idem principle was added to Article 359 of the TPL. In this study, the said provisions added to Article 359 of the TPL with the Law No. 7394 and the decision of the Constitutional Court will be examined. However, first, the definition and elements of the non bis in idem principle will be mentioned, and article 4 of Protocol No. 7 of the ECHR and national provisions regarding this principle will be scrutinized. Then, the case-law of European Court of Human Rights (ECtHR) relating to the principle of non bis in idem in tax criminal law, particularly Glantz v. Finland and A and B v. Norway decisions will be scrutinized. Afterwards, the relevant TPL provisions will be interpreted in terms of the principle of non bis in idem.

Keywords: *Principle of non bis in idem, tax misdemeanours, tax crimes, administrative sanctions, judicial sanctions*

Giriş

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen kişinin aynı fiilinden dolayı çifte yargılanmasını ve çifte cezalandırılmasını yasaklayan non bis in idem ilkesi, 1 Haziran 2016 tarihi itibari ile yürürlüğe girerek Türk hukukunun bir parçası haline gelmiştir. Anayasamızda non bis in idem ilkesine ilişkin düzenleme olmamasına rağmen doktrin ve uygulamada bu ilkenin adil yargılanma hakkının alt bir unsuru ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu ifade edilmektedir. Türk Ceza Kanunu (TCK), Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve Kabahatler Kanunu'nda (KK) non bis in idem ilkesinin esas olarak benimsendiği gözlemlenmektedir. Ancak Vergi Usul

Kanununun (VUK) ceza sistemi kuralları incelendiğinde temel ceza kanunlarının aksine kişi aynı fiili nedeniyle hem idari süreç neticesinde para cezasına hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına maruz kalabilmektedir. Bu bağlamda, 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararında bu durumun mükerrer yargılama/cezalandırma yasağını başka bir ifade ile non bis in idem ilkesini ihlal edip etmediği itiraz konusu yapılan VUK'un 340. maddesi, 359. maddesinin b bendi ile son fıkrası ve 367. maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları ile sınırlı olarak incelenmiştir. Anayasa Mahkemesi VUK'un 367/6 fıkrasının Anayasa'ya aykırılığına ve iptaline oy çokluğu ile ve itiraz konusu edilen diğer kanun hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olmamaları sebebiyle oy çokluğuyla itirazın reddine karar vermiştir. Müteakiben 7394 sayılı Kanun¹ ile VUK'un 359. maddesine eklemeler yapılmıştır.

Bu çalışmamızda Anayasa, İHAS ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları, VUK mevzuatı çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin Kararı ile karşı oyları değerlendirilerek vergi ceza hukuku uygulamasına olası etkileri üzerinde fikir yürütülecek, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonucunda vergi cezalarında non bis in idem ilkesine uyuma ilişkin açılan yolda olması gereken hukuki düzenlemelere ilişkin görüşlerimiz sunulacaktır. Ayrıca 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen non bis in idem ilkesi uygulamasına etkisi olabilecek düzenlemelerin de üzerinde durulacaktır. Ancak bunların öncesinde ilk olarak non bis in idem ilkesinin tanımı ve unsurlarına değinilerek bu ilkeye ilişkin İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin (İHAS) 7 Nolu Protokolünün 4. maddesine ve ceza hukukuna ilişkin ulusal kanuni düzenlemelere yer verilecektir. Ardından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin (İHAM) vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin içtihatları özellikle Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç kararları ele alınacaktır. Sonrasında ilgili VUK hükümleri non bis in idem ilkesi bakımından değerlendirilecektir.

1. Non Bis İn İdem İlkesine Genel Bakış

Non bis in idem ilkesi, aynı kişinin aynı fiili dolayısıyla birden fazla kez yargılanmasını ve bu yargılamalar neticesinde bu kişi aleyhine ceza içeren hüküm verilmesini yasaklamaktadır². Non bis in idem ilkesi, fiilin aynılığı ve failin

¹ RG Sayı:31810 Tarih:15/04/2022

² Non bis in idem ilkesi hem iç hukukta hem de uluslararası hukukta yansımaları olan bir ilkedir. Aynı devletin aynı kişiyi aynı fiilden dolayı mükerrer şekilde yargılamaması iç hukuka ilişkindir. Diğer yandan, aynı kişinin aynı fiilden dolayı yabancı mahkeme hükmü olması sebebiyle yargılanmaması bu ilkenin uluslararası hukukta olan etkisini göstermektedir. CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 13. Bası, Beta, İstanbul, 2006, s. 613; Birden fazla devletin cezalandırma yetkisine giren konularda non bis in idem ilkesi Türkiye'nin de taraf olduğu 28.5.1970 tarihli "Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi ve 15.5.1972 tarihli "Ceza Kovuşturmalarının Aktarılması Konusundaki Avrupa Sözleşmesi" ile uluslararası ceza hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. ÖZGENÇ, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Bası, Seçkin, Ankara, 2013, s.867-868. Diğer yandan aşağıda da ayrıntılı

aynılığı olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Genel bir ifadeyle non bis in idem ilkesi, daha önce kesinleşmiş bir hükmün mevcudiyeti halinde aynı fiile ilişkin başka bir hükmün verilmesini engeller. Başka bir söylemle bu ilke, failin aynı fiilinden dolayı tek yargılama sürecinde bir kez cezalandırılmasını emretmektedir. Bu sebeple non bis in idem ilkesinin kesin hükmün önleme etkisi işlevine sahip olduğu görülmektedir³.

Roma hukuk sistemi içinde şekillendiği kabul edilen kadim bir ceza hukuku ilkesi olan non bis in idem ilkesi uluslararası insan hakları belgelerinde de yer bulmaktadır. 16 Aralık 1966 tarihli Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 14. maddesinin yedinci fıkrasında non bis in idem ilkesi “*Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkûm olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*” ifadesiyle belirtilmiştir. Bu düzenleme ile kişinin aynı suçtan dolayı birden fazla kez devlet tarafından birden fazla kez yargılanması ve cezalandırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. 1966 tarihli Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmesi, 4868 sayılı Kanun⁴ ile onaylanması uygun bulunmuş⁵ ve hukukumuzun bir parçası haline gelmiştir.

Non bis in idem ilkesi, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” başlıklı 4. maddesinde açıkça düzenlenmiştir:

“(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 veya 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

şekilde incelediğimiz gibi İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesi, tek bir devletin yargılama alanı içinde birden fazla kez yargılamayı veya cezalandırmayı yasaklamaktadır. GEÇER, Ahmet Emrah, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında “Non bis in idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:350, Kasım 2017, s. 110. Non bis in idem ilkesine ilişkin ayrıntı bilgi için bkz. CİHAN, Erol/YENİSEY, Feridun, “Non Bis İn İdem İlkesi”, **Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı**, Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, 2004; ÖZEN, Mustafa, “Non Bis in idem (Aynı fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:1, 2010, ss. 389-417.

³ YURTCAN, Erdener, **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1987, s. 33.

⁴ RG Sayı:25142 Tarih:18/06/2003.

⁵ Türkiye Cumhuriyeti, bu Sözleşmede yer alan non bis in idem ilkesine münhasır bir çekince ya da beyan sunmamıştır. https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=IND&mtdsg_no=IV-4&chapter=4&clang=en (Çevrimiçi) 22 Nisan 2022.

açılmasını engellemez. (3) Sözleşme'nin 15. maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”

Türkiye, non bis in idem ilkesinin düzenlendiği İHAS Ek 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış, 10 Mart 2016 tarihinde 6684 sayılı Kanun ile onaylamaya uygun bulmuştur. 2 Mayıs 2016 tarihinde onaylanan 7 Nolu Protokol, 1 Haziran 2016 tarihi itibarı ile yürürlüğe girerek iç hukuk kuralı⁶ haline gelmiştir. Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası gereğince, usulüne göre yürürlüğe konulmuş İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolü, kanun hükmündedir. Söz konusu Sözleşme, temel hak ve özgürlüklere ilişkin oldukları için bu Sözleşme ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu Sözleşme hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

Non bis in idem ilkesine ilişkin Anayasamızda doğrudan bir düzenleme mevcut değildir. Anayasa Mahkemesinin non bis in idem ilkesini hukuk devleti ilkesi kapsamında değerlendirdiği kararları bulunmaktadır⁷. Ancak Anayasa Mahkemesi, Ünal Gökpinar kararı⁸ ile birlikte non bis in idem ilkesini Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görmeye başlamıştır. Doktrinde de non bis in idem ilkesinin Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının bir parçası olduğu ifade edilmektedir⁹.

Ceza kanunlarında non bis in idem ilkesinin esas olarak benimsendiği gözlemlenmektedir. TCK'nın fikrî içtima başlıklı 44. maddesinde “*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*”; CMK'nın 172. maddesinin ikinci

⁶ Anayasanın 90. maddesinin 5. fıkrası gereğince, usulüne göre yürürlüğe konulmuş İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine Ek 7 Nolu Protokolü, kanun hükmündedir. Söz konusu Sözleşme, temel hak ve özgürlüklere ilişkin oldukları için bu Sözleşmeler ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu Sözleşmelerin hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

⁷ Anayasa Mahkemesi, non bis in idem ilkesini hukuk devleti ilkesinin bir parçası olarak görmüştür. Bununla birlikte, Mahkeme disiplin cezasının yanında ek ödeme kesintisi öngören kanunu hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi 2008/114E. 2010/53K. R.G. 27633-6.7.2010; Benzer yönde değerlendirme için bkz. Anayasa Mahkemesi 2013/119E. 2013/141K. R.G. 28954-27.3.2014.

⁸ Ünal Gökpinar [GK], Başvuru No: 2018/9115 Tarih: 27/3/2019, R.G. Tarih ve Sayı: 16/5/2019-30776, § 50.

⁹ YALTI, Billur, “İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat 2015, s. 85; BİYAN, Özgür, “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyat Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016, s. 101. Kesin hüküm ile mahkûm olan kişinin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanması, adalet duygusunu rencide ettiği gibi haksızlık ve ceza arasındaki oranı kişi aleyhine bozar. GÜLŞEN, Recep, “Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında Non Bis İn İdem İlkesi”, Ömer Teoman (Ed.), **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan**, Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009, s. 317-318.

fıkrasında, “Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmaz.” ve 223. maddesinin yedinci fıkrasında, “aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.”; KK’nın 15. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” hükümleri yer almaktadır.

2. İHAM’ın Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin İçtihatlarının Değerlendirilmesi

İHAS’ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin (İHAM), içtihatları doğrultusunda şekillendirilmiştir. Adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak nitelendirilen non bis in idem ilkesi, İHAM kararlarında ilgili ülkenin mevzuatı ve uygulaması nazara alınarak farklı ölçütler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Aşağıda İHAM’ın non bis in idem ilkesine ilişkin vermiş olduğu kilometre taşı olarak görülen kararlara değinilecektir.

İHAM, Engel Kararında¹⁰, başvuru konusu maddi olayda suç isnadının mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla üç ölçüt geliştirmiştir. İlk ölçüt, suçun cezai nitelikte olup olmadığını belirlenmesi için suçun ulusal hukukta nerede sınıflandırıldığı tespit edilmesidir. Ancak, bu ölçüt suç isnadının mevcudiyeti açısından büyük önem taşımamaktadır. Asıl önemli olan ölçütler, suçun niteliği gereği cezai olması (caydırıcı ve cezalandırıcı) ve suç karşılığında verilecek cezanın niteliği ve ağırlık derecesidir. İHAM, ikinci ve üçüncü ölçütlerin ayrı ayrı uygulanması sonucunda bir suç isnadının mevcudiyeti tespit edilemediği durumda bu iki ölçütün kümülatif şekilde uygulanabileceği kanaatine varmıştır. Bendenoun Kararında¹¹, vergisel yükümlülükler aykırılık dolayısıyla kesilen para cezası Engel Ölçütleri çerçevesinde değerlendirilmiş ve bu para cezasının cezai nitelikte olduğu sonucuna varılmıştır. İHAM Ponsetti Kararında¹², vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun arandığının ancak idari para cezası yaptırımına tabi kabahat ise kast unsurunun aranmadığını tespit ederek bu iki suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu kanaatine varmış ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Benzer şekilde Rosenquist Kararında¹³, ağır vergi kaçakçılığı suçundan ötürü hapis cezası verilmesinde kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğunun ancak idari para cezasında böyle bir unsurun aranmadığının altı çizilmiş ve ağır vergi kaçakçılığı suçu ile kabahatin birbirinden farklı esaslı

¹⁰ Engel and Others v. The Netherlands, App. No: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72 Tarih: 8.6.1976, Para. 80-85.

¹¹ Bendenoun v. Fransa, App. No:12547/86 Date:24.2.1994, Para. 44-48.

¹² Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999, para. 5.

¹³ Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.

unsurlara sahip olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere İHAM bu davalarda suçun unsurlarının aynı olmaması ve bunun neticesinde korunan değerlerin farklı olması sebebiyle non bis in idem ilkesine aykırılığın olmadığı sonucuna ulaşmıştır. İHAM, Manasson Davasında¹⁴, başvuru aleyhine hükmedilen hapis cezası ile idari para cezasının aynı fiilden kaynaklanmadığına ve dolayısıyla İHAS Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde bir aykırılık olmadığına kanaat getirmiş ve sonuç olarak kabul edilemezlik kararı vermiştir.¹⁵ JB Davasında¹⁶, ilk idari para cezasının idarece istenen bilginin verilmemesinden kesildiği, ikinci idari para cezasının ise istenen bilginin verilmemesinin sürdürülmesinden ilk cezanın kesilmesinden 21 ay sonra kesildiği ve bu nedenle ceza konusu fiillerin zaman ve esas bakımından farklı olduğu sonucuna ulaşılarak başvuru kabul edilemez bulunmuştur. Görüldüğü üzere bu kararlarda da hapis cezası ve idari para cezası gerektiren fiillerin zaman ve konu bakımından farklılık arz etmesi sebebiyle aynı fiilin söz konusu olmadığı kanaatine varılmıştır. İHAM, Glantz Kararı¹⁷ ile vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin yerleşik içtihadının yönünü değiştirmiştir. A ve B v. Norveç Kararı ile de vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasında önemli bir adım daha atılmıştır. Aşağıda Glantz Kararı ile A ve B v. Norveç Kararına ilişkin ayrıntılara yer verilecek ve sonrasında bu iki karar karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

2.1. Glantz v. Finlandiya Kararı

Finlandiya Vergi İdaresi, 2006 yılında başvurusunun avukatlık ofisinde vergi incelemesi gerçekleştirmiş ve 2000-2004 yılları arasında başvurusunun şirketinden örtülü kâr payı aldığı kanaatine vararak ek vergi tarhiyatı yapmış ve vergi ziyai cezası kesmiştir. Başvuru, idari cezanın kaldırılması için idareye başvurmuş ancak bu başvuru vergi idaresine eksik bilgi verildiğinin sabit olması nedeniyle kabul görmemiştir. Bunun üzerine başvuru, uyuşmazlığı, idare mahkemesine taşımıştır. İdare mahkemesi de aynı gerekçe ile davayı reddetmiştir. Başvuru son kanun yolu mercii olan Finlandiya Yüksek İdare Mahkemesine (Korkein Hallinto-Oikeus KHO) temyiz başvurusunda bulunmuş ancak KHO bu temyiz başvurusunu 11 Ocak 2010 tarihinde reddetmiştir. Eş zamanlı olarak savcılık, 15 Aralık 2008 tarihinde başvuru aleyhine zimmet ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından ötürü ceza davası açmıştır. Helsinki Bölge Mahkemesi (Käräjäoikeus), başvurusunun zimmet ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarını işlediğini sabit görekerek 2 yıl 8 ay hapis cezasına

¹⁴ Mishel Manasson v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 41265/98, Date:8.4.2003.

¹⁵ Manasson davasında, başvurucuya vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin doğru olmaması ve idare tarafından re'sen tarh edilen vergi matrahının beyannamedeki miktardan daha yukarı olması nedenleriyle başvuru aleyhine idari para cezası kesilmiştir. Ayrıca kasıtlı olarak defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesinden ötürü başvuru aleyhine ceza davası açılmış ve hapis cezasına hükümlenmiştir.

¹⁶ JB v. Switzerland (Admissibility decision), App. No:31827/96, Date:6.4.2000.

¹⁷ Glantz v. Finland App. No:37394/11 Date:20.8.2014.

hükmetmiştir. Mahkeme, ayrıca başvurucunun vergi idaresine 214,168.38 Euro vergi ve faiz ödemesine karar vermiştir. Başvurucu, 25 Ocak 2010 tarihinde Helsinki İstinaf Mahkemesine (Hovioikeus) itirazda bulunmuş ancak başvurucunun itirazı kabul edilmemiştir. Bunun üzerine, başvurucu, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ve aynı fiili nedeniyle iki kez yargılandığını ve mahkûm edildiğini ve sonuç olarak non bis in idem ilkesine uyulmadığını iddia ederek Yüksek Mahkemeye (Korkein Oikeus-KO) başvurmuştur. Ancak KO, 18 Mayıs 2011 tarihinde başvuruyu, temyize kabil görmemiştir. Bunun üzerine başvurucu, 31 Ağustos 2011 tarihinden itibaren hapis cezasını çekmeye başlamıştır.

İHAM, Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğini “i) Vergi idaresi tarafından uygulanan yaptırımın niteliği cezai midir? ii) Başvurucunun yargılandığı suçlar aynı mıdır? iii) Kesin bir hüküm mevcut müdür? iv) Mükerrer yargılama söz konusu müdür?” soruları çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutmuştur.

İHAM ilk soruya ilişkin değerlendirmede Engel, Jussila ve Ezech Kararlarına atıfta bulunarak; aleyhine uygulanan yaptırımın cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesinde yaptırım hükmünün iç hukukta nerede sınıflandırıldığının öneminin olmadığını vurgulamış ve asıl önemli olan ölçütlerin yaptırımın niteliği ve ilgili kişinin aleyhine kesilen cezaların ağırlığı olduğunu ifade etmiştir¹⁸. İHAM, Finlandiya hukukunda öngörülen vergi para cezalarının amacının devletin uğradığı zararın tazminini sağlamak değil, vergi kurallarını ihlal eden kişilerin cezalandırılması ve caydırılması olduğunu tespit etmiştir. Mahkeme, bu sebeple vergi idaresi tarafından uygulanan vergi para cezalarını Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde cezai nitelikte olduğu kanaatine varmıştır.

İHAM, ikinci soruyu incelerken Zolotukhin Kararına¹⁹ atıf yapmıştır. Mahkemeye göre, Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesi, birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğan (identical facts or facts which are substantially same) ikinci suçtan dolayı yargılama ve bunun sonucunda cezalandırılma yapılmasını yasaklamaktadır. Bu ilkenin uygulanması için söz konusu olayların aynı kişi ile ilgili olması ve zaman ve mekân bakımından birbirinden ayrılmaz şekilde birbirine bağlı bulunması gerektiği (inextricably linked together in time and space) belirtilmektedir²⁰. İHAM, başvurucu ve

¹⁸ Bu iki ölçüt birbirinin alternatifidir ve her olayda bir arada bulunması gerekmemektedir. Ancak, ölçütlerden biri, cezai isnadının varlığına yetmediği durumlarda bu iki ölçüt kümülatif olarak uygulanabilecektir.

¹⁹ Sergey Zolotukhin v. Russia Application no. 14939/03, Date:10.2.2009.

²⁰ İHAM Zolotukhin kararı ile birlikte aynı suç olup olmadığının tespitinde önceki içtihatlarda belirttiği gibi suçun esaslı unsurlarının aynı olup olmadığına ilişkin uygulamasını değiştirmiş ve maddi vakıalara dayalı bir değerlendirme yapmayı tercih etmiştir. Bu değerlendirme ile aynı kişiye

Finlandiya Hükümetinin beyanları doğrultusunda idari ve adli yargılamanın aynı kişi ile ilgili aynı olaylardan kaynaklandığı ve bunların zaman ve mekân bakımından belli bir derecede bağlantılı oldukları sonucuna varmıştır.

İHAM, somut olayda kesin hüküm olup olmadığını incelemiştir²¹. Somut olayda olağan kanun yolu son merci olan KHO 11 Ocak 2010 tarihinde başvurusunun temyiz başvurusunu reddetmiştir. Bu sebeple, 11 Ocak 2010 tarihinde idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyai cezasına ilişkin karar kesin hüküm niteliğini kazanmıştır.

İHAM, son olarak başvuru aleyhine mükerrer yargılamanın mevcut olup olmadığını değerlendirmiştir. İHAM'a göre aynı kişi aynı fiili nedeniyle iki kez yargılama usulüne tabi tutulabilir. Ancak, yargılamalardan birinin kesinleşmesi halinde paralel şekilde yürütülen diğer yargılamanın derhal sonlandırılması gerekmektedir. İHAM, Finlandiya Yargı Sistemi'nde cezai ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından verildiğini, bu otoriteler tarafından verilen kararların birbirini etkilemediğini ve sonuç olarak iki tür yaptırımın da birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiğini tespit etmiştir. İHAM, özellikle mahkeme veya idare tarafından uygulanan yaptırımlardan hiçbirisinin diğer mahkeme veya idare tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınmadığını ve merciler arasında hiçbir etkileşim olmadığını vurgulamıştır.

Sonuç olarak başvuru aleyhine iki farklı yargılamanın yürütüldüğünü, idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyai cezasına ilişkin yargılamanın 11 Ocak 2010 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, ikinci yargılama olan ceza davasının bu kesin hükümden sonra durdurulmadığını ve 18 Mayıs 2011 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, böylece başvurusunun aynı maddi vakıalara dayanılarak birbirinden bağımsız yürütülen iki farklı yargılama sonucunda iki ayrı cezaya mahkûm olduğunu belirleyerek başvuru haklı bulunmuş ve İHAS Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiği kanaatine varılmıştır.

2.2. A ve B v. Norveç Kararı

İHAM, Glantz Kararı ve daha önceki içtihatlarda yer alan maddi vakılardan farklı maddi vakıaları içeren A ve B v. Norveç Kararında²² vergi cezalarında non bis in

ait aynı veya çok benzer olaylardan doğan ve zaman ve mekân bakımından bağlantılı suçların aynı suç oluşturduğu sonucuna varılmaktadır.

²¹ İHAM içtihatlarına göre, olağan kanun yollarının tüketilmesi halinde söz konusu karar, kesin hüküm (res judicata) teşkil eder. Yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü kanun yollarına başvurulmasına gerek yoktur. YALTI, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", s. 89.

²² A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016.

idem ilkesinin sınırlarını daha net şekilde belirleme girişiminde bulunmuştur²³. Maddi olayda, başvuru A ve B elde ettikleri belli tutarda gelirlerini vergi beyannamelerine yansıtılmaları dolayısıyla ziyaa uğrayan verginin yüzde otuzu oranında vergi ziyayı cezasına çarptırılmıştır. İdari para cezası niteliğinde olan bu cezalar kesinleşmiştir. Diğer yandan aynı olaylardan doğan fiilleri nedeniyle ceza yargılamasına maruz bırakılan başvuru A ve B, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı birer yıl hapis cezasına mahkûm olmuştur. Ceza davasına bakmakla görevli olan Follo Bölge Mahkemesi (Tingrett), sanıklar A ve B'nin cezalandırılmasında daha önce idari süreç içinde vergi idaresi tarafından kesilen vergi ziyayı cezalarını dikkate almıştır. A aleyhinde verilen karar 27 Eylül 2010 tarihinde ve B aleyhinde verilen karar 29 Ekim 2010 tarihinde kesinleşmiştir²⁴.

İHAM, A ve B v. Norveç Kararında non bis in idem ilkesine ilişkin önceki içtihatlarına değinerek aynı suça ilişkin birbirine paralel ya da birbirini izleyen yargılamalar içinde farklı cezaların uygulanmasının mümkün olduğunu ancak bu cezaların birbiri ile uyumlu ve birbirini tamamlayıcı olmaları gerektiğini belirtmiştir²⁵. İHAM, Ek 7 Protokolün 4. maddesinin amacının kişinin aynı suç nedeniyle birden fazla yargılanması veya cezalandırılması sonucunda uğrayacağı adaletsizliği engellemek olduğunu vurgulamakta ve ayrıca bu hükmün, söz konusu haksızlığın farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı merciler tarafından birbirine paralel usuller ve tamamlayıcı bir yaklaşım içerisinde ele alınmasını yasaklamadığını ifade etmektedir²⁶. Bu bağlamda, İHAM, yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı (sufficiently close connection in substance and in time) testinin esaslı unsurlarını, i) yargılamaların birbirini tamamlayıcı olup olmadığı ve bu sebeple sosyal haksızlığın farklı yüzlerini içerip içermediği, ii) mükerrer yargılamaların öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığı, iii) idareler arasında etkileşim sağlanarak bir idare tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer idare tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mümkün olduğu kadar tekrarlamalardan kaçınılıp kaçınılmadığı, iv) kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate alınıp alınmadığı ve böylece başvuru aşırı bir yük altında bırakılıp bırakılmadığı olarak belirlemiştir²⁷. Bu test somut olayda yer alan maddi vakıalara uygulanmıştır.

²³ A ve B v. Norveç kararına ilişkin maddi vakıa ve İHAM'ın değerlendirmesine ilişkin kısım GEÇER, Ahmet Emrah, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri", ss. 108-120'den alınmıştır.

²⁴ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 14-40.

²⁵ İHAM, Zolotukhin ve bazı diğer kararlara konu olan yargılamaların birbirini tamamlayıcı amaç taşımadıklarını belirtmiştir. A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 129.

²⁶ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 118-123.

²⁷ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 130-132.

İHAM, ilk olarak idari para cezası niteliğinde olan vergi ziyai cezasının Engel Ölçütleri çerçevesinde cezai nitelikte olduğunu ve vergi ziyai cezası ile hapis cezasının aynı maddi vakıalardan kaynaklandığını tespit etmiştir. Sonrasında somut olayda mükerrer yargılama yapılıp yapılmadığı değerlendirilmiştir. Bu bağlamda İHAM, başvuru A ve B'nin aynı fiilleri dolayısıyla biri idari biri adli olmak üzere iki ayrı yaptırıma tabi tutulduklarını ancak bu yaptırımların farklı amaçlara hizmet ettiklerini ve bu yaptırımlara ilişkin suçların farklı esaslı unsurlar taşıdıklarını belirtmiştir²⁸. Somut olayda, başvuru aleyhine hapis cezasına hükmedilirken, daha önceden başvuru kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığı tespit edilmiştir. Adli ve idari cezalara ilişkin sürecin birbirine paralel sürdüğünün, birbirini tamamladığının ve bu sebeple öngörülebilir sonuçlar doğurduğunun altı çizilmiştir. İdari süreçte ortaya koyulan maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı anlaşılmıştır. Bu sebepler ışığında İHAM, başvuru adaletsiz ve/veya ölçsüz bir yaptırıma maruz kalmadığını, yürütülen idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna, şeklen iki süreç yürütülse de öz olarak tek bir süreç içinde bütünleşik bir ceza uygulandığına ve dolayısıyla ihlalin olmadığına karar vermiştir²⁹.

2.3. A ve B v. Norveç Kararı, Glantz Kararı ile Çelişmekte midir?

İlk bakışta, A ve B v. Norveç Kararı ile Glantz Kararının çeliştiği düşünülebilir. Zira söz konusu kararlardan birinde non bis in idem ilkesine aykırılık sonucuna ulaşılmıştır. Ancak bu iki kararda yer alan maddi vakıalar ve milli hukuktaki düzenlemeler birbirinden farklılık arz etmektedirler. Bu sebeple, farklı sonuçların ortaya çıkması işin doğası gereğidir.

Glantz Kararında başvuru aynı fiilinden dolayı maruz kaldığı idari para cezası niteliğinde olan vergi cezası ile ceza yargılaması sonucunda hükmedilen hapis cezasının birbirinden tamamı ile bağımsız idari ve adli usuller çerçevesinde sürdürüldüğü ve kesin hükme bağlandığı görülmektedir. Bu noktada, adli ve idari makamların başvuru hakkında cezayı belirlerken diğer makam tarafından verilen cezayı dikkate almadıkları ve ilgili makamlar arasında hiçbir etkileşimin

²⁸ Bu noktada, mükellefin kast olmadan yanlış ya da eksik bilgi vermesine bir tepki olarak vergi para cezasının kesildiği ve bu cezanın genel önleme (general deterrence) amacı taşıdığı ve ayrıca, vergi para cezasının amacının vergi idarelerinin toplum adına yaptıkları fazladan denetim ve incelemelerin bir tazminatı olduğu ifade edilmiştir. Diğer yandan, adli cezanın ise önleyici işlevinin yanında cezalandırma (punishment) amacının da olduğu belirtilmiştir. İlaveten aynı fiil nedeniyle adli cezanın hükmedilebilmesi için vergi para cezasındaki durumdan farklı olarak kasit unsurunun mutlaka mevcut olması gerektiği diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceği ifade edilmiştir. A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 142-147.

²⁹ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 154.

meydana gelmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Diğer yandan, A ve B v. Norveç Kararında yer alan maddi vakıalardan, vergi ziyayı cezası ile hapis cezasına ilişkin idari ve adli usullerin birbirine paralel sürdüğü, birbirini tamamladığı ve bu sebeple öngörülebilir, adil ve ölçülü sonuçlar doğurduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, burada idari süreç sırasında tespit edilen maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı tespit edilmiştir. Böylece iki mahkeme kararı arasında çelişkinin doğması engellenmiştir. Dahası, İHAM, başvurucular aleyhine ceza yargılamasında hapis cezasına hükmedilirken daha önceden kesilen vergi ziyayı cezalarının dikkate alındığının altını çizerek idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla ihlalin söz konusu olmadığına kanaat getirmiştir.

İHAM, A ve B v. Norveç Kararı ile vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanma sınırlarını önüne gelen maddi vakıaları nazara alarak belirginleştirme yolunda ilerlemiştir. İHAM, kişinin aynı fiili dolayısıyla yukarıda belirtilen şartların varlığı halinde iki ayrı usul çerçevesinde birden fazla cezalandırma yapılmasının Ek 7 Nolu Protokolün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediği sonucuna varmıştır. İHAM, birbirini tamamlayıcı nitelikte olan idari ve adli süreçler sonucunda uygulanan iki cezanın, maddi anlamda tek yaptırım oluşturması halini non bis in idem ilkesinin ihlali olarak görmemektedir.

Kanaatimizce devletlerin egemenlik gücünün göstergesi olan vergilendirme ve vergisel yükümlülüklerle aykırılıklara ilişkin düzenlemeleri öngören vergi ceza hukuku alanında kamu yararı ile kişisel yarar arasında adil denge kurulması hususunda genel kabul edilebilir bir kuralın katı biçimde uygulanması mümkün değildir. İHAM'ın konu ile ilgili vermiş olduğu kararlardan bu durumun kabullenildiği ve İHAS'ın 7 Nolu Protokolün 4. maddesi çerçevesinde vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin asgari standartların oluşturulmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır. Milli hukuk, toplumun sosyal, ekonomik ve politik şartları dâhilinde non bis in idem ilkesine hangi esas ve usullerle uyum sağlanacağını tayin edecektir. Milli hukukta, en azından İHAM içtihatlarında yer alan asgari standartlar çerçevesinde adil yargılanma hakkının ve hukuk devleti ilkesinin mütemmim cüzlerinden olan non bis in idem ilkesine uyum sağlanmalıdır. Bu asgari standartların oluşturulmaması ve/veya tatbik edilmemesi halinde İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesine taraf olan ilgili devletin tazminata mahkûm edilmesi kaçınılmazdır.

3. VUK'un Non Bis İn İdem İlkesiyle İlişkili Hükümlerinin Değerlendirilmesi

VUK'un aşağıda inceleyeceğimiz muhtelif maddelerinde, TCK genel hükümlerde yer alan içtima kurallarının aksine düzenlemeler mevcuttur. İçtima yasağını

emreden bu düzenlemeler, kişinin aynı fiili dolayısı ile hem idari usul çerçevesinde para cezasına hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına maruz kalması sonucunu doğurabilmektedir.

VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında VUK'un 359. maddesindeki suç teşkil eden fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde mükellef veya sorumluya ziyaa uğrayan verginin üç katı ve bu fiile iştirak edenlere ise bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür. Anlaşılacağı üzere VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri, nitelikli vergi ziyayı kabahatinin unsuru olarak sayılmıştır. Bu sebeple, idari makamlar ve dava açılması halinde vergi mahkemeleri, vergi ziyasının, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiili ile işlenip işlenmediğini tespit etmektedir. Aşağıda inceleyeceğimiz gibi bu durum çelişkili kararların ortaya çıkarılma olasılığı taşıması dolayısıyla kesin hüküm otoritesini zedeleme gücünü barındırmaktadır. Kesin hüküm otoritesinin zedelenmesi, kişinin aynı fiili nedeniyle ölçüsüz ceza almasını sorgulatacağından non bis in idem ilkesine aykırılık durumu ortaya çıkabilecektir.

VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, idari ve adli süreçler sonunda ulaşılan kararların birbirlerini etkilemelerini engelleyen düzenleme (karşılıklı bağlamazlık kuralı) mevcuttu. Bu düzenleme, 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir. Karşılıklı bağlamazlık kuralının iptaline rağmen içtima yasağına ilişkin düzenlemeler varlıklarını sürdürmektedir. Bu noktada cevaplandırılması gereken soru şudur: Mevcut VUK hükümleri nazara alındığında birbirine paralel şekilde yürütülen söz konusu iki süreç sonunda iki ayrı ceza verilmesi, İHAM içtihatları çerçevesinde non bis in idem ilkesinin ihlali sayılabilir mi? Söz konusu soru, VUK'ta yer alan içtima yasağına ilişkin düzenlemeler ve ilga edilen karşılıklı bağlamazlık kuralına ilişkin açıklamalar ile bunların uygulamada non bis in idem ilkesine etkileri incelenerek cevaplandırılacaktır.

3.1. İçtima Yasağı

VUK'un vergi kabahat ve suçları karşılığında verilen cezalara ilişkin içtima hükümleri nazara alındığında kuralın, içtima yasağı; istisnanın ise içtima olduğu sonucu ile karşılaşılmaktadır. VUK'un 336. maddesinin ilk fıkrasına göre, tek bir fiil ile hem vergi ziyayı kabahati hem de usulsüzlük kabahati işlenir ise bunlara ait cezalardan en ağır olanı kesilecektir. Görüldüğü üzere kanun koyucu burada kabahatlerin içtimasını (birleşmesini) emretmiştir. Diğer yandan, VUK'un 340. maddesinde vergi kabahatleri karşılığında öngörülen cezalar ile kaçakçılık suçları karşılığında öngörülen cezaların birleşmeyeceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında ise kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yer alan cezaların uygulanmasının 344. maddede yer alan vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediğini belirtmiştir. VUK'un 367. maddesinin sondan ikinci fıkrasında 359. maddede yer alan suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca

uygulanmasına engel teşkil etmediği öngörülmüştür. Görüldüğü üzere kanun koyucu, kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar ile vergi kabahatlerine ilişkin idari cezaların birbirinden bağımsız şekilde ayrı ayrı uygulanmasını emretmiştir.

3.2. Elveda Karşılıklı Bağlamazlık Kuralı!

VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, “*Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.*” hükmüne yer verilmekteydi. Vergi kabahat ve suçları ile ilgili olarak idari ve adli süreçlerde alınan kararların birbirlerini bağlamazlığı kuralı getirilmişti. Burada kanun koyucunun açık arzusunun, söz konusu idari ve adli süreçler neticesinde ortaya çıkan kararlar arasında olası etkileşimi engelleme olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu madde hükmü, çalışma konumuzun parçası olan 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir.

Kanun hükmünün yürürlükte olduğu zamanda doktrinde bu hükmün vergi idaresi ile ceza mahkemesi arasında etkileşimi yasakladığı ancak vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimi yasaklamadığı ifade edilmekteydi³⁰. Ancak uygulamada iki yargılama sürecinin paralel olarak devam ettiği ve kural olarak birbirleri arasında etkileşimin söz konusu olmadığı sonucuna varıldığı anlaşılmaktaydı³¹.

Karşılıklı bağlamazlık kuralının iptal edilmiş olması sebebiyle vergi kabahat ve suçlarından dolayı yürütülen idari ve adli süreçler sonucunda ortaya çıkan kararlar arasında etkileşimin önü ardına kadar açılmıştır. Ancak bu iki sürecin birbirinden nasıl ve ne şekilde etkileneceğine ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme mevcut

³⁰ Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, s. 90.

³¹ “...Vergi Mahkemesi tarafından dava konusu faturaların fail tarafından bilerek ve isteyerek kullanılmadığı, bu itibarla vergi kaçakçılığı değil kusur cezası uygulanması gerektiğine karar verilmiş, bu karar Danıştay incelemesinden geçerek kesin hüküm haline gelmiş olsa bile her ne kadar failin bu eylemleri nedeniyle vergi kaybına neden olduğunun tespiti kesinleşen vergi mahkemesi kararı ile saptanmış olsa da, bu karardaki faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı kanaatin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiğine ve bu sebeplerle hiç bir değerlendirme yapmadan Yerel Mahkeme tarafından Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına...” Yargıtay CGK 2001/11-213E. 2001/219K. 16.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Aynı yönde karar için bkz. “...Yetersiz bilirkişi raporu ile suçun sübutu bakımından ceza hakimi yönünden bağlayıcı olmayan vergi mahkemesi kararlarına dayanarak eylemin usulsüzlük cezası gerektirdiğinden bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi...” Yargıtay 11. CD 2008/330E. 2008/1415K. 12.3.2008; Yargıtay 11.CD 2012/26987E. 2013/2512K. 15.2.2013; Yargıtay 11.CD 2008/330 2008/1415K. 12.3.2008 aktaran TAŞTAN, Mehmet, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet, Ankara, 2015, s. 88, Dipnot 87-88.

değildir. Bu iptal kararından sonra, vergi ziyayı cezasına ilişkin uyuşmazlığa bakan vergi mahkemeleri ile kaçakçılık suçuna ilişkin yargılamayı yürüten ceza mahkemeleri arasında etkileşim sağlanabilecek midir? İHAM'ın A ve B v. Norveç kararında belirtilen ölçütler dikkate alınabilecek midir? Bunun sağlanması için İHAM'ın güncel içtihatları ve anayasal temel hak ve özgürlükler çerçevesinde vergi kabahat ve suçlarına ilişkin idari ve adli süreçleri birbirini tamamlar hale getirecek bütünleştirici mekanizmaların oluşturulması şarttır. “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine Kabul Edilebilir Ölçüde Uyum İçin Öneriler” başlığı altında söz konusu mekanizmalar hususunda fikir yürütülecektir.

Diğer yandan 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine “etkin pişmanlık” müessesesi getirilmiştir. Buna göre idari süreç sonucunda vergi ziyaya bağlı olarak yapılan tarhiyata karşı dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartı ile vergi, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının, vergi ziyayının yarısının ve buna düşen gecikme zammının tamamının ödenmesi halinde adli cezada indirim öngörülmüştür. Bu düzenleme, “7394 Sayılı Kanun ile Vuk'un 359. Maddesine Eklene Etkin Pişmanlık Müessesesi” başlığı altında incelenecektir.

3.3. VUK'un 359. Maddesinde Yer Alan Kaçakçılık Fiilleri ile İşlenen Vergi Ziyayı Kabahati Karşılığında 3 Kat ve 1 Kat Vergi Ziyayı Cezasının Kesilmesi

VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında, VUK'un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyayına sebep olunması halinde ziyaya uğratılan vergi aslının üç katı ve bu fiile iştirak edenlere ise bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi emredilmektedir. Burada vergi ziyayı cezasına ilişkin süreç vergi idaresi tarafından yürütülürken kaçakçılık suçuna ilişkin yargılama ceza mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Diğer taraftan, vergi idaresi tarafından kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin uyuşmazlık ise vergi mahkemelerinde görülmektedir. Anlaşıldığı üzere Türk Vergi Ceza Hukuku'nda VUK hükümleri ve uygulama, aynı fiilden dolayı birbirinden farklı süreçler içinde hem idari yaptırım hem de adli yaptırım uygulanmasının mümkün olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır³².

VUK'un 341. maddesinin ilk fıkrasına göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, verginin zamanında ve/veya eksik tahakkuk edememesidir. Görüldüğü üzere, vergi ziyayı, neticeli bir vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlarda³³, vergi ziyayı

³² Benzer yönde görüş için bkz. BİLİCİ, Nurettin/BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda “Non Bis İn İdem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, s. 54.

³³ Çift defter tutma suçu, neticeli bir suç olarak öngörülmüştür. Suçun maddi unsurunun tamamlanması için çift defter tutma eylemi sonucunda vergi matrahının azalması şarttır.

suç unsuru olarak yer almamaktadır. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma suçunda, söz konusu fiilin vergi ziyayı doğurup doğurmaması önem arz etmemektedir. Ayrıca kaçakçılık suçlarında manevi unsur olarak kast aranırken vergi ziyayı kast ya da taksir ile işlenebilir. Görüldüğü üzere kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahati farklı unsurlar içermektedir. Bu bağlamda, kişinin aynı fiili nedeniyle vergi ziyayı cezası ve VUK'un 359. maddesinde yer alan suçlara ilişkin hapis cezası ile cezalandırılması, İHAM'ın Glantz Kararı öncesi içtihatlarından olan Ponsetti Kararı³⁴ ile Rosenquist Kararında³⁵ varmış olduğu sonuç ile uyumlu olduğu ifade edilebilir³⁶. Ancak İHAM, Glantz Kararı³⁷ ile vergi cezalarına ilişkin non bis in idem uygulamasında ayniyet (idem-aynı suç olup olmadığına ilişkin değerlendirmede) kavramında ölçüt olarak suçun unsurlarının birbiri ile aynı olup olmadığını kullanmayı bırakmış ve bu ölçüt yerine birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğma (identical facts or facts which are substantially same) ölçütünü esas almıştır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi vergi ziyayı kabahati neticeli bir kabahat türüdür. Bu sebeple vergi ziyayı kabahatinin tamamlanması için sadece hareketin gerçekleşmesi yetmez. Ayrıca kanunda netice olarak belirlenen vergi ziyasının doğması gerekir. Örneğin 1 Eylül 2019 tarihinde kullanılan sahte fatura, VUK'un 359. maddesinin b bendinde yer alan sahte belge düzenleme veya kullanma suçunu oluşturmaktadır. Diğer yandan, bu sahte fatura dolayısıyla vergi ziyasının doğması, söz konusu faturanın beyannameye yansıtılmasına ve bu beyannamenin vergi idaresine sunulmasına bağlıdır. Başka bir ifade ile kişinin söz konusu sahte faturayı, vergi idaresine sunduğu beyannameye yansıtılmaması halinde vergi ziyayı cezasının doğması mümkün olmayacaktır. Görüldüğü üzere, sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun gerçekleşme tarihi, vergi ziyayı kabahatinden farklı olabilmektedir³⁸. Ancak ifade edilmelidir ki, vergi ziyasının hareket unsuru olan “*vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi*” sahte belgenin kullanılması aracılığıyla gerçekleştirilmiştir³⁹. Bu noktada, sahte belge

³⁴ Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999, para. 5.

³⁵ Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.

³⁶ Aynı yönde görüş için bkz. CANDAN, Turgut, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kurali/> E.T. 15.02. 2020.

³⁷ Glantz v. Finland App. No:37394/11 Date:20.8.2014.

³⁸ BAHÇECİ, Barış, İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İctihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **TBB**, 2018(136), s.154. Ancak önemine binaen belirtmek gerekir ki burada kaçakçılık suçu oluşturan hareket esas alınarak vergi ziyayı kabahatini oluşturan hareket gerçekleştirilmektedir. Somut olayda sahte olarak düzenlenen fatura temel alınarak beyanname verilmekte ve bu hareket neticesinde vergi ziyayı cezası doğmaktadır.

³⁹RENÇBER, Altan “Ne Bis İn İdem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhuriyet Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, s. 1099. Aksi görüş için bkz. Yazar, kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahatinin hareket ve netice unsurları farklı olması sebebiyle non bis in idem ilkesinin uygulama alanı bulamayacağını kabul etmektedir.

düzenleme veya kullanma suçu ile vergi ziyayı kabahatinin zaman ve mekân bakımından da birbirinden ayrılmakta olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, bu durumun Glantz Kararında yer alan aynı kişi ile ilgili zaman ve mekân bakımından birbirinden ayrılmaz şekilde birbirine bağlı bulunma (inextricably linked together in time and space) ölçütü ile uyumlu olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Kanaatimizce burada sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile vergi ziyayı kabahatinin belli durumlarda aynı hesap döneminde farklı tarihlerde gerçekleştiğini kabul etmek gerekir. Ayrıca “kullanma hareketi” ile icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu defter, kayıt ve beyannamelerde işlenirken vergi ziyayı kabahati sadece beyannamede vücut bulabilmektedir. Başka bir ifade ile mekânsal bir farklılıkta olabilmektedir. Bununla birlikte unutulmamalıdır ki, “kullanma hareketi” suretiyle icra edilen sahte belge düzenleme veya kullanma suçu, defter ve kayıtlara intikal ettirilmeden sadece beyannamelere yansıtılarak da işlenebilmektedir. Bu sebeple VUK’un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahati arasında her durumda zaman ve mekân bakımından bir farkın olduğunu iddia etmek isabetli olmayacaktır. VUK’un 359. maddesinde yer alan diğer bazı suçlar ile vergi ziyayı kabahatinin zaman ve mekân bakımından farklılık arz ettikleri açıktır. Örneğin defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu ile vergi ziyayı kabahatinin unsurlarının tamamlanması, zaman ve mekân bakımından farklılık göstermektedir. Ancak bu noktada ifade etmek gerekir ki VUK’un 359. maddesinde yer alan suç ile suç olarak öngörülen kaçakçılık fiilleri ile işlenen vergi ziyasının iptaline ilişkin yargılamalarda aynı deliller ve delil değerlendirme araçları (vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporu, vergi suç raporu, vergi ve cezalara ilişkin tarhiyatlar, rapor değerlendirme komisyonu mütalaası, tutanaklar, VUK gereğince tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgeler) kullanılmaktadır. Ayrıca VUK’un 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” hükmü, unsurları birbirinden farklılık arz eden kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahatini bir noktada birbirinden ayrılmaz şekilde bağlamaktadır. Hem vergi mahkemesi hem de ceza mahkemesi VUK’un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri ile işlendiği iddia edilen vergi ziyayı cezalarının olduğu durumlarda kaçakçılık fiilinin (maddi unsur) gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmek durumundadır. Zira kaçakçılık suçu cezası da ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyayı cezası da VUK’un 359. maddesinde öngörülen kaçakçılık fiilleri karşılığında verilmektedir⁴⁰. Görüldüğü üzere, burada tek fiil sebebiyle iki yargılama sürecinde iki ayrı ceza ile karşı karşıya kalınması söz konusudur.

TAŞDELEN, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010. s. 66.

⁴⁰ YALTI, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, s. 90; GEÇER, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında “Non bis in idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, s. 119. Aksi görüş için bkz. BAHÇECİ, **a.g.e.**, s. 153-

VUK çerçevesinde şu ana kadarki uygulamada aynı fiilden dolayı birbirinden farklı iki yargılama süreci paralel olarak devam etmekte, ceza mahkemesi, cezayı belirlerken vergi idaresinin kesmiş olduğu vergi ziyayı cezasını ve bu idari cezaya ilişkin vergi mahkemesi kararını dikkate almamakta ve aynı şekilde vergi mahkemesi de ziyaa uğratan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının iptaline ilişkin yürüttüğü davada, ceza mahkemesinin kararı ile bağlı olmamaktadır⁴¹.

3.4. Hükümlerin Sonuçları

Non bis in idem ilkesiyle ilişkili yukarıda incelediğimiz VUK hükümleri, uygulamada aşağıda yer alan sonuçları doğurmaktadır.

3.4.1. Öngörülemezlik

VUK'un vergi ceza sistematığı, İHAM'ın Glantz Kararında tespit edilen Finlandiya Hukuk Sistemindeki uygulamaya benzerdir. Zira o dönemde Finlandiya Hukuk Sisteminde, Türk Vergi ceza Hukukunda olduğu gibi adli ve idari yaptırımların farklı otoriteler tarafından birbirinden bağımsız şekilde yürütülmekte ve kesinleşmekteydi. Diğer yandan, İHAM, Glantz Kararından sonra vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin içtihadı olan A ve B v. Norveç Kararında, birbirine paralel şekilde yürütülen yargılamalar sonucunda birden fazla cezaya hükmedilebileceğini kabul etmiştir. Ancak bu kabulün şartı, farklı amaçlara hizmet eden cezaların birbiri ile uyumlu ve birbirini tamamlayıcı olmaları⁴² ve kişinin birden fazla yargılanması veya cezalandırılması sonucunda adil olmayan sonuçların doğmamasıdır⁴³. İHAM'ın önüne gelen maddi olayda başvuru aleyhine hapis cezasına hükmedilirken daha önceden başvuru kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığı, idari süreçte ortaya koyulan maddi vakıaların ceza yargılamasında da aynen kullanıldığı, adli ve idari cezalara ilişkin sürecin birbirini tamamlar şekilde sürdürülerek öngörülebilir sonuçlar doğurduğu tespit edilmiştir. İHAM, bu tespitler ışığında başvuru adaletsiz ve/veya ölçsüz bir yaptırıma maruz kalmadığını, yürütülen idari ve adli süreçlerin esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna ve dolayısıyla

154; CANDAN, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kurali/> E.T. 15.02.2020.

⁴¹ Yargıtay CGK 2001/11-213E. 2001/219K. 16.10.2001 www.kazanci.com (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Aynı yönde karar için bkz. Yargıtay 11.CD 2012/26987E. 2013/2512K. 15.2.2013; Yargıtay 11.CD 2008/330 2008/1415K. 12.3.2008 aktaran TAŞTAN, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, s. 88, Dipnot 87. Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 RG Tarih:16.5.2019 Sayı:30776 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020.

⁴² A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 129.

⁴³ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 118-123.

ihlalin olmadığına karar vermiştir⁴⁴. Ancak Türk Vergi Ceza Hukukunda idari ve adli süreçlerin birbirinden bağımsız şekilde yürütülmesi, öngörülemezlik oluşturmaktadır. Her ne kadar karşılıklı bağlamazlık kuralını öngören VUK'un 367. maddesinin son fıkrası 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilse de VUK'ta idari ve adli süreçleri birbirini tamamlayıcı hale getirebilecek bütünleştirici mekanizmalar bulunmamaktadır. Dolayısıyla mevcut düzenlemeler ışığında gerçekleştirilen uygulamanın, İHAM'ın vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin son içtihatları ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşılması mümkün görünmemektedir.

3.4.2. Ölçsüz Ceza

VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller ile vergi ziyana sebep olunması halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Araştırdığımız kadarıyla vergi ziyana sebebiyet verme eylemine, ziyaa uğratılan verginin %300 tutarında idari para cezası kesilmesini öngören başka bir milli hukuka rastlanmamıştır⁴⁵. Hatta vergi ziyana, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında kesilen idari para cezası, karşılaştırmalı hukukta ortalamanın üstünde kalan idari nitelikte para cezasıdır. Vergi ziyana yüksek idari para cezalarının öngörülmesinin nedeni, vergi ceza sistemimizden kaynaklanmaktadır. Karşılaştırmalı hukukta genel olarak kast ile vergi ziyana sebebiyet verme suç olarak nitelendirilerek karşılığında hapis cezası; taksirle vergi ziyana sebep olma ise kabahat olarak nitelendirilerek karşılığında idari para cezası öngörülmektedir. Bu bağlamda, örneğin vergi beyannamesini kasten vermeyen biri, suç işlemiş olacaktır ve karşılığında hapis cezası ile karşı karşıya kalacaktır. VUK'ta ise vergi ziyasının kast ve/veya taksirle işlenmesi önem arz etmemektedir. Buna göre kasıtlı olarak kişi, 50 Milyon TL'lik gelirini/kazancını beyan etmemesi halinde vergi ziyayı kabahati işlemiş olacaktır ve bu kabahatin karşılığında kişiye ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında idari para cezası kesilecektir. Diğer yandan, ülkemizde mevcut kayıt dışı ekonomi sebebiyle uygulamada “naylon fatura” olarak adlandırılan sahte belge ticareti ve bu sahte belgeleri kullanma vakıalarının yaygın olduğu gerçeğini kabul etmek gerekir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve hazinenin yararının korunması amacıyla bir kısım hileli fiiller, vergi ziyana sebep verip vermediklerine bakılmaksızın VUK'un 359. maddesinde kaçakçılık suçları olarak öngörülmüştür. Kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında idari para cezası kesileceği düzenlenmiştir. İdari süreç neticesinde vergi ziyasının kaçakçılık fiili ile işlenmesinden dolayı kişi aleyhine kesilen vergi aslının üç katı tutarında idari para cezası, aynı kişi aleyhinde kaçakçılık suçuna ilişkin ceza mahkemesinde yürütülen

⁴⁴ A and B v. Norway App. No:24130/11;29758/11, Date:15.11.2016 para. 154.

⁴⁵ Araştırmamız Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Finlandiya, Fransa, İspanya, İtalya ile sınırlıdır. GEÇER, Ahmet Emrah, **Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, 2021, s. 137-216.

yargılamada dikkate alınmamaktadır. Bu durum kişinin ölçsüz cezaya maruz kalmasına sebep olmaktadır. Ölçsüz cezaların, çeşitli adlar altında getirilen af kanunları⁴⁶ ve en son 7394 sayılı Kanunla⁴⁷ VUK'un 359. maddesine eklenen "etkin pişmanlık müessesesi" gibi günü kurtarmayı hedefleyen, vergi bilincini zedeleyen, eşitlik ilkesine aykırı, ceza hukukunun temel ilkelerini dikkate almayan düzenlemeler ile azaltılmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır.

3.4.3. Çelişkili Kararlar ile Kesin Hüküm Otoritesinin Zedelenmesi

Türk Vergi Ceza Hukukunda aynı fiilden kaynaklanan mükerrer yargılama, çelişkili kararların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir⁴⁸. Örneğin, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan bir belgeyi sahte olarak düzenleyen kişi ceza yargılaması sonucunda beraat edebilirken kişinin bu fiilden dolayı ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının iptaline ilişkin vergi mahkemesinde açılan iptal davasında cezanın hukuka uygun olduğuna karar verilebilmektedir. Bu durumun tam aksi de söz konusu olabilmektedir. Örneğin vergi mahkemesi, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgenin kasten kullanılmaması sebebiyle üç kat tutarındaki vergi ziyasının bir kat olarak uygulanması gerektiği sonucuna ulaşabilmektedir⁴⁹. Ceza mahkemesi ise aynı maddi olayda failin kasten hareket ettiği kanaatine vararak VUK'un 359. maddesinin a-2 bendinde yer alan muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme veya kullanma suçundan mahkûmiyete karar verebilmektedir. Görüldüğü üzere hem vergi mahkemesi hem de ceza mahkemesi kişinin aynı fiili kasten işleyip işlemediğini değerlendirmekte ve bazı durumlarda çelişik kararlar ortaya çıkabilmektedir. Bu da kesin hüküm otoritesinin zedelenmesine yol açabilmektedir.

Doktrinde bu şekilde çelişik kararların önüne geçilmesi için çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre kaçakçılık fiili ile vergi ziyasına sebep verilmesi

⁴⁶ Bu şekilde düzenlemeler genel olarak vergi incelemesi yapılmasını engellediğinden VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının tespit edilmesinin önünde set oluşturmaktadır.

⁴⁷ Bu Kanundan önce çıkan mali yapılandırma adı altında çıkan yakın tarihli kanunlarda, açıkça VUK'un 359. maddesinde yer alan suçların ve bu suçlardan kaynaklanan vergi ve ferilerinin kapsam dışı olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple, zaman içinde kaçakçılık suçlarından doğan mahkûmiyet sayısı arttı. Ciddi sayıda kişinin hapis cezalarının infazı için cezaevine girmelerine yol açtı. Bu da soruşturma, kovuşturma ve infaz aşamalarında etkin pişmanlık müessesesi kuralının çıkarılmasına neden oldu.

⁴⁸ DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008, s. 80; KARAKOÇ, Yusuf, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, Cilt:12 Özel Sayı, 2010 (BasımYılı 2012), s. 12.

⁴⁹ "...davacı tarafından katma değer vergisi indiriminde kullanılan ancak muhteviyatı itibarıyla yanılıcı olduğu saptanan fatura bedellerinin büyük bir kısmı karşılığında davacı tarafından çek düzenlenmesi ve bu durumun da inceleme elemanına belirtilmesi nedeniyle davacı ihtilaflı faturalar karşılığında gerçekten mal aldığı, ancak muhteviyatı itibarıyla yanılıcı olduğu saptanan bu faturaların bilmeden kullanıldığı sonuç ve kanaatine varıldığından, cezanın bir kata indirilmesi gerekirken, üç kat olarak onanmasında isabet görülmemiştir..." Danıştay 9.D. 2009/1991E. 2010/267K. 27.01.2010 www.kazanci.com.tr (Çevrimiçi) 18 Şubat 2021.

halinde ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı tutarında temel vergi ziyayı cezası kesilmeli, kaçakçılık suçuna ilişkin ceza mahkemesinin vermiş olduğu mahkûmiyet kararı kesinleşince ziyaa uğratılan vergi aslının iki katı tutarında ek vergi ziyayı cezası devreye sokulmalı ve ceza yargılaması sürecinin uzun sürmesi ihtimali nazara alınarak ceza davası açılmasını, vergi ziyayı cezası kesme zamanaşımını durduran bir neden olarak düzenlenmelidir⁵⁰. Başka bir görüş göre ise ceza mahkemesi, vergi idaresi tarafından kesilen mali nitelikteki cezaya ilişkin vergi mahkemesinde görülen dava kesinleşene kadar bekletici mesele kurumuna başvurulmalıdır⁵¹. Bu görüş çerçevesinde, bekletici mesele yapılan vergi mahkemesi kararında mali nitelikli cezanın kesilmesinin temelini oluşturan fiilin işlenmediğinin tespiti ile idari para cezasının iptaline karar verilmesi halinde bu kararın ceza mahkemesini bağladığı ileri sürülmektedir⁵². Aksi görüş ise böyle bir durumda vergi mahkemesinin, ceza mahkemesinin kararını bekletici mesele yapması yönündedir⁵³. Bu görüşe göre, vergi mahkemesi, ceza mahkemesinin kararı kesinleşene kadar davaya ara vermeli ve ceza mahkemesinin kararı kesinleştikten sonra vergi mahkemesi kaldığı yerden yargılamaya devam etmelidir⁵⁴. Bahsettiğimiz son iki görüşe orta bir yol bulan diğer bir görüşe göre çift defter tutma, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmesi gerekçesiyle ceza mahkemesinin, vergi mahkemesinin kararını bekletici mesele yapmalı; VUK'un 359. maddesinde yer alan diğer suçlar bakımından suçun manevi unsuruna yönelik değerlendirmenin önem arz etmesi nedeniyle bu suçlarda vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını bekletici mesele saymalıdır⁵⁵. Başka bir görüş ise vergi idaresi tarafından ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyayı cezası kesme işleminin, ceza mahkemesi yargılaması sonucunda belirlenecek kasta bağlanması gerektiği yönündedir⁵⁶. Buna benzer görüşe göre, kaçakçılık suçundan dolayı kesinleşmiş mahkûmiyet kararı olmadan ziyaa uğratılan verginin üç katı

⁵⁰ Aynı yazar alternatif olarak, ceza mahkemesinin, kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyayı tespit etmesi halinde ziyaa uğratılan verginin tutarını esas alarak ya da almayarak idari para cezası hükmetmesine ilişkin bir düzenlemenin de söz konusu çelişik mahkeme kararlarının ortaya çıkmasını engelleyebileceğini ifade etmiştir. KARAKOÇ, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", s. 13-14. Benzer yönde görüş için bkz. BİYAN, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyayı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", s. 106; DOĞRUSÖZ, A. Bumin "Vergi Ceza Sistemi Üzerine", **Yaklaşım**, Yıl:17, Sayı:196, Nisan 2009.

⁵¹ AKKAYA, Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, Sayı:49, 2000, s.93.

⁵² **A.e.**

⁵³ BAYKARA, Bekir, "Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 323, Temmuz 2008, s.6.

⁵⁴ DİLEMRE ÖDEN, Begüm, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136 s. 108 ve 112-113; BİYAN, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyayı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", s. 105-106.

⁵⁵ İÇER, Zafer/YENER, Yücel, "Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi", **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, s.1180-1183.

⁵⁶ BAHÇECİAĞAÇCI, **a.g.e.**, s. 163.

tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının tatbiki mümkün değildir⁵⁷. Diğer bir görüşe göre, VUK'un 359. maddesi kapsamında yer alan kaçakçılık fiilleri sebebiyle ceza mahkemesi ve vergi mahkemeleri arasında çıkan hüküm uyumsuzluklarının çözülmesi için tek yol, vergi mahkemeleri içinde ihtisas mahkemesi konumunda olacak şekilde vergi ceza mahkemelerinin kurulması ve vergi kabahatleri ile vergi suçlarının bu mahkemelerin görev alanına dâhil edilmesidir⁵⁸.

3.5. Non Bis İn İdem İlkesine Uyumda Başarısız Bir Deneme: Ünal Gökpinar Bireysel Başvuru Kararı

Anayasa Mahkemesi, Ünal Gökpinar'ın başvurusuna ilişkin kararında kişinin aynı fiili nedeniyle idari süreç sonunda vergi ziyayı ile özel usulsüzlük cezası kesilmesini ve ceza yargılaması sonucunda sahte belge düzenleme veya kullanma suçundan hapis cezasına mahkûm olmasını Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı kapsamında güvence altına alınan non bis in idem ilkesine aykırı görmemiştir⁵⁹. Anayasa Mahkemesi, bu kararında idari ve adli cezaları gerektiren fiilin, aynı fiil olduğunu kabul etmiştir. Kanaatimizce bu kabulleniş daha sonrasında vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine uyumda atılacak ilk adımın habercisidir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesine göre, aynı fiile hem adli cezanın ve hem de idari cezaların verilmesinde farklı amaç ve hukuki yararlar⁶⁰ mevcuttur⁶¹. İHAM'ın eski tarihli içtihatlarında da bu yönde

⁵⁷ DONAY, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s. 151.

⁵⁸ ÖZEN, *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, s. 141.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 RG Tarih:16.5.2019 Sayı:30776 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020.

⁶⁰ Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi suç (sahte belge düzenleme veya kullanma suçu) ve kabahat (vergi ziyayı ve özel usulsüzlük kabahatleri) ayırımında modern ceza hukukunda kabul görmeyen niteliksel ölçütü esas almıştır. Bize göre söz konusu suç ve kabahatlerde korunan hukuki değer bakımından farklılık yoktur. Korunan hukuki değer, hazine yararadır.

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

57. Bununla birlikte somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır..." Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115 Karar Tarihi: 27.3.2019 s. 13-14 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115> (Çevrimiçi) 12 Şubat 2020. Doktrinde Anayasa Mahkemesinin bu kararı, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırı olması sebebiyle eleştirilmiştir. RENÇBER, *Ne Bis İn İdem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi*, s. 1095-1096. Diğer yandan doktrinde aksi görüşler de mevcuttur. Doktrinde de kaçakçılık fiilleri karşılığında adli cezanın

gerekçelerin esas alındığı görülmektedir. Örneğin, Ponsetti⁶² ve Rosenquist⁶³ Kararlarında suç ile kabahat unsurlarının aynı olmaması ve korunan değerlerin farklı olmasına dayanılarak non bis in idem ilkesine aykırılığın olmadığı sonucuna varılmıştır. Söz konusu İHAM kararlarında dikkat çekilmesi gereken iki husus mevcuttur. İlk olarak adli ve idari yaptırımların birbirinden bağımsız şekilde yürütülen usuller çerçevesinde uygulanmasıdır. Bu durum kişinin, işlediği fiile oranla ölçülülük ilkesine aykırı şekilde daha ağır ceza ile karşılaşmasına yol açabilmektedir. İkinci husus ise kabahat karşılığında verilen para cezalarının makul tutarlarda olmasıdır. Uygulanan para cezasının makul bulunması, İHAM'ı non bis in idem ilkesini ihlal eder derecede ölçüsüz cezalandırma yapılmadığı sonucuna varmasında etkili olmuştur. Türk Vergi Ceza Hukukuna bakıldığında VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlenmesi sonucunda vergi ziyanının gerçekleşmesi halinde kişi hakkında hem vergi ziyanının üç katı tutarında vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezası ve hem de hapis cezasına hükmedilmektedir. Yukarıda incelediğimiz VUK'ta yer alan içtima yasakları gereğince vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin yargılama vergi mahkemesinde ve VUK'un 359. maddesindeki suçlara ilişkin yargılama ceza mahkemesinde birbirinden bağımsız şekilde sonuçlandırılmaktadır. Bu sebeple, Anayasa Mahkemesinin atıfta bulunduğu İHAM kararlarının non bis in idem ilkesinin Türk Vergi Ceza Hukukundaki uygulamasına esas alınması mümkün görünmemektedir. Diğer yandan aynı fiile dayalı olarak ceza mahkemesinde beraat ederken vergi mahkemesinde idari cezanın hukuka uygun olduğu sonuca varılarak davanın reddedilmesi ya da tam tersi durumda mahkeme kararlarını çelişkili hale getirmekte ve kesin hüküm otoritesini zedelemektedir. Türk Vergi Ceza Hukukunda mevcut olan bu durum, İHAM'ın yukarıda ayrıntılı olarak incelediğimiz yeni tarihli içtihatları (Glantz v. Finlandiya ve A ve B v. Norveç Kararları) ile uyum göstermemektedir. Bu sebeplerle, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün kabulünden sonra Anayasa Mahkemesi'nin farklı amaç taşımasını

yanında idari para cezasının verilebileceği ifade edilmektedir. ERDEM, Tahir, **Vergisel Kabahatler**, Beta, İstanbul, 2010, s. 68-69; HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçları**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 32-33. Diğer bir görüş ise, VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında kaçakçılık suçlarına değil kaçakçılık suçlarına ilişkin fiile atıf yapılmasından dolayı vergi idaresi tarafından sadece kaçakçılık fiili ile vergi ziyana neden olunup olunmadığının tespitinin yapıldığı, ayrıca ilgili kaçakçılık suçuna ilişkin manevi unsurunun oluşup oluşmadığının tespit edilmediği ve bu sebeplerle idareye verilen yetkinin hukuka uygun olduğu yönündedir. Bu bağlamda, vergi idaresi, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi ziyai cezasını kesmesi için ceza mahkemesinin kaçakçılık suçuna ilişkin kararının kesinleşmesini beklemesine gerek yoktur. TAŞKAN, Yusuf Ziya, "Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007, s. 124.

⁶² Ponsetti and Chesnel v. France (Admissibility decision), App. No:36855/97;41731/98, Date:14.9.1999.

⁶³ Nils-Inge Rosenquist v. Sweden (Admissibility decision), App. No: 60619/00, Date: 14.9.2004.

ve farklı hukuki yararı korumasını gerekçe göstererek aynı fiil için mükerrer yaptırım uygulamasını kabul etmesi hukuken isabetli değildir⁶⁴.

4. 2019/4E. 2021/78K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı

4.1. İtiraz Konusu Kanun Hükümleri ve İptal İsteminin Gerekçeleri

Anayasa ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'da yer alan somut norm denetimi kuralları çerçevesinde İstanbul 7. Vergi Mahkemesi (E.2019/4) ve Bursa 17. Asliye Ceza Mahkemesi (E.2019/84)⁶⁵] resen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali ile sahte faturaları ticari işletmesine ait ticari defterlerinin gider hanesine kaydetmek suretiyle kullandığı iddia olunan sanığın vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan davalarda uygulanacak aşağıda sıralanan kanun hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına vararak iptal edilmeleri için başvuru yapmıştır. Bu bağlamda itiraz konusu kurallar ile vergi hukuku mevzuatında aynı fiilin hem suç hem de kabahat olarak nitelendirilmesi nedeniyle vergi mükelleflerine idari nitelikli vergi cezası yaptırımının yanı sıra adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabildiği, bu yaptırımlara ilişkin davalardan birinin vergi mahkemesinde diğerinin ise ceza mahkemesinde yürütülüp farklı yargılama usullerine tabi olduğu, anılan mahkemeler arasında herhangi bir etkileşimin olmadığı, bu nedenle aynı fiilden kaynaklanan yargılamalar sonucunda verilen kararların birbiriyle çelişmeleri hâlinde dahi geçerli olduğu, bu durumun hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. İtiraz konusu yapılan VUK maddeleri aşağıda sıralanmıştır:

“Suçlarda birleşme:

Madde 340- (Değişik: 22/7/1998-4369/10 md.) Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

⁶⁴ RENÇBER, *Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi*, s. 1095.

⁶⁵ Anayasa Mahkemesi 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen 340. maddesinin ikinci fıkrası ile 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesinin (b) fıkrasının iptallerine karar verilmesi talebiyle yapılan itiraz başvurusuna ilişkin E.2019/84 sayılı davanın aralarındaki hukuki irtibat nedeniyle E.2019/4 sayılı dava ile birleştirilmesine, esasının kapatılmasına, esas incelemenin 2019/4 sayılı dosya üzerinden yürütülmesine karar vermiştir.

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.”

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359- (Değişik: 23/1/2008-5728/276 md.)

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

“Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül:

Madde 367- (Değişik: 23/1/2008-5728/280 md.)

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

5.2. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi, non bis in idem ilkesini İHAM içtihatları çerçevesinde incelemiştir. Anayasa Mahkemesine göre aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde non bis in idem ilkesine aykırılık söz konusu olacaktır.

İlk olarak “ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin olması gerekmektedir. Sonrasında bu yargılama süreci, kesin/kesinleşmiş mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmalıdır. Üçüncü olarak yeniden “ceza” ile ilgili bir yargılama süreci işletilmelidir. “Ceza” ile ilgili iki yargılama süreçlerinin aynı fiilden kaynaklanması icap etmektedir. Son olarak ise, somut olayda non bis in idem ilkesinin istisnalarından birinin olmamasıdır.

Anayasa Mahkemesi, önceki içtihatlarında⁶⁶ olduğu gibi “ceza” ile ilgili yargılama süreçlerinin her durumda teknik olarak ceza yargılaması hukuku anlamında bir süreç olarak öngörülmüş olmasının şart olmadığını kabul etmiştir. Buna göre idari süreç neticesinde kesilen vergi cezaları, Anayasanın 36. ve 38. maddeleri çerçevesinde “ceza” kavramına dâhildir.

Anayasa Mahkemesi, mahkûmiyet ya da beraat hükmünü özerk olarak yorumladığını ifade etmiştir. Buna göre non bis in idem ilkesi (aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi) ile korunan hukuki menfaat, “ceza” yaptırımına bağlanmış olan bir fiile ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş kesin/kesinleşmiş bir karardan sonra yeniden yargılanmaması ve cezalandırılmamasıdır. Bununla birlikte zamanaşımı nedeniyle verilen düşme kararı ya da kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar gibi suç isnadının esası incelenmeden verilen ve bu sebeple kişinin cezai sorumluluğuyla ilgili tespit içermeyen kararlar, non bis in idem ilkesi kapsamında beraat kararı olarak nitelendirilemez. Anayasa Mahkemesi “kesin olma/kesinleşme” kavramını da özerk olarak yorumladığını belirtmiştir. Mahkemeye göre “kesin olma/kesinleşme”, ilgili kararın kanun yolu öngörülmemesi nedeniyle verildiği anda kesin olması veya olağan kanun yolları tüketilerek ya da bunlara başvuru için öngörülmüş sürelerde başvuru yapılmadan geçirilerek kesinleşmesidir.

Anayasa Mahkemesi, iki kere (kez) cezalandırma ve tekrar (yeniden) cezalandırma kavramları arasında farklılığa işaret etmiştir. Bu bağlamda, non bis in idem ilkesi, bir kişiye aynı fiilden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil kişinin aynı fiilden dolayı tekrar (yeniden) yargılanamamasını ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasını emretmektedir. Burada “ceza” ile ilgili birden fazla süreç bulunmaması sebebiyle, kişinin aynı fiilden dolayı aynı yargılama süreci içinde birden fazla yaptırıma maruz kalması tek başına ilkeyi ihlal etmeyecektir.

Anayasa Mahkemesi yeniden yargılama ve yeniden cezalandırmanın aynı suçtan değil aynı fiilden kaynaklanması gerektiğini vurgulamıştır. Non bis in idem ilkesi kapsamında suçun unsurları arasındaki farklılıkların incelenmesine gerek yoktur. Önem arz eden, farklı yargılama süreçlerine kaynaklık eden fiilin/olgunun aynılığıdır. Suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenip işlenmediğinin tespiti için fiile ilişkin zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığın sağlanması gerekmektedir. Aynı fiilden söz edilebilmesi için birden fazla takibat ya da cezaya kaynaklık eden olguların bire bir aynı veya maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olgular olması ve aynı zamanda ve mekânda gerçekleşmesi gerekmektedir. Tek bir fiilin cezaya ilişkin iki farklı düzenlemede aynı biçimde ele alınması durumunda *birebir aynı*

⁶⁶ AYM, E.2019/16, K. 2019/15, 14/3/2019, § 13; bkz. Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/4324, 7/7/2015; Ünal Gökpınar, §§ 54-56.

olma hâlinde, düzenlemelerde bazı farklılıklar bulunmakla birlikte bu farklılıkların önemsiz olması hâlinde maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olma hâlinde söz edilebilecektir.⁶⁷

Anayasa Mahkemesi, İHAM'ın A ve B Norveç Kararı ile olgunlaştırdığı non bis in idem uygulamasını, non bis in idem ilkesinin istisnası olarak nitelendirmiştir. Oysa ki, yukarıda ayrıntılı olarak incelediğimiz gibi A ve B v. Norveç Kararı, non bis in idem ilkesinin istisnası değildir. İHAM'ın bu içtihadında, non bis in idem ilkesinin unsurlarını, şekle tabi olmaksızın somut olaya uygulanmıştır. A ve B v. Norveç Kararında, cezaya ilişkin idari ve adli süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesinin non bis in idem ilkesi kapsamında olduğu sonucuna varılmıştır⁶⁸. Başka bir ifade ile aynı fiile ilişkin şeklen birden fazla süreç yürütülse de bunun aslında bütünlük bir süreçten ibaret olduğu ortaya koyulmuştur.

Anayasa Mahkemesi, İHAM'ın A ve B v. Norveç içtihadı ile oluşturulan non bis in idem ölçütlerini şu şekilde sıralamıştır:

“ -Birden fazla sürecin hukuka aykırı aynı fiilin farklı yönlerini ele almak üzere birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar takip edip etmediği;

-Aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebileceğinin öngörülebilir olup olmadığı;

-Birden fazla süreç arasında mümkün olduğunca delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanıp sağlanmadığı, bu kapsamda birden fazla bağımsız süreç yürütüldüğü izlenimi verecek şekilde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınılıp kaçınılmadığı, özellikle farklı yetkili makamlar tarafından bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasına özen gösterilip gösterilmediği;

- Kişilerin, haklarında yürütülen birden fazla süreç sonunda tek bir süreç yürütülmüş olsaydı karşılaşacakları külfete göre aşırı bir külfet yüklenmesini önlemek için ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı;

- Yukarıda unsurlarına yer verilen maddi yönden bağlantının sağlanması hâlinde her iki sürecin zaman yönünden de bağlantılı olup olmadığı; (Bu bağlamda bir

⁶⁷ İHAM Zolotukhin v. Rusya [BD], B. No: 14939/03, 10/02/2009, §§ 78-84, 97; A ve B/Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 108.

⁶⁸ A ve B v. Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 130.

sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesi gerekir).”

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu yapılan VUK’un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ile 367. maddesinde yer alan “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyat cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrası sebebiyle kaçakçılık suçu ile vergi kabahatlerinin bağlantılı olarak işlenmesi hâlinde bunlara ilişkin cezaların ayrı ayrı uygulanacağını belirtmiştir. Mahkeme, bu hükümlerin suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenmesi hâlinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağına ilişkin 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15. maddesinin üçüncü fıkrasına istisna teşkil ettiğine işaret etmiştir.

Anayasa Mahkemesi, kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri karşılığında uygulanan adli ve idari yaptırımların “cezaî” olduğuna ve bu yaptırımlara ilişkin farklı yargılama süreçlerinin işletildiğini kabul etmektedir. Mahkeme, “aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” anlamına gelen non bis in idem ilkesinin belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama sürecini ve bu süreçler neticesinde birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamadığını ifade etmiştir.

Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi, süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğunu belirtmiştir. Kanaatimizce burada Anayasa Mahkemesi, VUK hükümleri gereğince yürütülen iki yargılama sürecinin bütünleşik hale getirilmesi için bütünleştirici mekanizma kurabilecek kuralların getirilmesine ihtiyaç olduğunu vurgulayarak yasama organına mesaj göndermiştir. Sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören söz konusu kuralların (VUK’un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ile 367. maddesinde yer alan “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyat cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”) non bis in idem ilkesine aykırı bir yönü olmadığı sonucuna varılarak Anayasanın 36. maddesine aykırılık teşkil etmediğine ve itirazın reddine oy çokluğu ile karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu yapılan VUK’un 367. maddesinde yer alan “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” şeklindeki fıkrasını ayrı olarak incelemeye tabi tutmuştur. Bu noktada, Mahkeme, aynı fiille ilişkin birden fazla yargılamanın bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesi hâlinde non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmiştir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi,

bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılamalar sonucunda verilen kararların birbirine etkisinin bu kanun hükmü ile yasaklandığını ifade etmiştir. Mahkemeye göre bir hukuka aykırı fiile karşı tamamlayıcı olacak şekilde birden fazla yargılama süreçleri işletilebilir ve bunlar sonucunda birden fazla ceza verilebilir. Bu bağlamda, özünde aynı fiile ilişkin olmakla birlikte farklı hukuki değerleri koruyan biri adli, diğeri idari iki ayrı yargılama ve cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar taşıdığı ifade edilebilir. Anayasa Mahkemesi, aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri esas olarak vergi incelemesine dayandığının altını çizmiştir. Mahkeme, adli ve idari yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olduğunu ve süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir düzenlemeye yer verilmediğini tespit etmiştir. Ayrıca adli ve idari yargılama süreçleri arasında etkileşimin olmamasından dolayı yargılama süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıktığı vurgulanmıştır. Söz konusu kuralın adli ve idari yargılama süreçlerinin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, adli ve idari yargılama sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususlarının değerlendirilmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Bu bağlamda her iki sürecin de cezalandırma ile sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan sonucun kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açması durumunda tamamlayıcılık unsurunun zedelenebileceği belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu sebepler dairesinde söz konusu kuralın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımamakta olduğunu tespit etmiştir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık teşkil ettiği sonucuna varılarak iptaline oy çokluğu ile karar verilmiştir.

4.3. Karşı Oy Gerekçeleri

4.3.1. Zühtü Arslan

Zühtü Arslan, VUK'un 340. maddesinin, 359. maddesinin son fıkrasının ve 367. maddesinin "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi,

vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrasının Anayasa’ya aykırı olmadığına dair oy çokluğu ile alınan Anayasa Mahkemesi kararına katılmamaktadır.

İptali talep edilen bu kurallar çerçevesinde, aynı fiilden dolayı yürütülen farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinde vergi kabahatleri karşılığında idari para cezası ve kaçakçılık suçu karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza ayrı ayrı uygulanmaktadır. Başka bir ifade ile söz konusu kurallar adli ve idari süreçlerin sonunda uygulanan cezaların birleştirilmesini engellemektedir.

Arslan, Anayasa Mahkemesinin, Anayasanın 36. maddesinde vücut bulan non bis in idem ilkesine ilişkin açıklamalarını kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesi, burada İHAM’ın A ve B v. Norveç Kararı çerçevesinde oluşturulan non bis in idem ilkesine uygunluk ölçütlerini sıralamıştır. Buna göre birden fazla yargılama veya cezalandırma süreçlerinin (1) birbirini tamamlayıcı farklı amaçlar izlemesi, (2) öngörülebilir olması, (3) aralarında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşim sağlanması, (4) sonunda tek bir sürece oranla aşırı bir külfet yüklenmemesi ve (5) zaman yönünden de bağlantılı olması durumunda, non bis in idem ilkesine aykırılık söz konusu olmayacaktır.

Ancak Arslan, yukarıda yer alan non bis in idem ilkesine uygunluk ölçütlerinin, VUK’ta mevcut olmadığını ifade etmiştir. Bunun, Anayasa Mahkemesinin oy çokluğu ile aldığı kararında kabul edildiği belirtilmiştir⁶⁹.

Anayasa Mahkemesinin VUK’un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan adli ve idari süreçler sonunda verilen kararların birbirini etkilememesine ilişkin kuralı, non bis in idem ilkesine aykırı bularak iptal etmesi isabetli bulunmuştur. Bu noktada, Anayasa Mahkemesi iptal ettiği bu kuralı, yukarıda belirtilen non bis in idem ilkesine uygunluk ölçütlerinden tamamlayıcılık ve öngörülebilirlik açısından sorunlu görmemiştir. Ancak Mahkeme, söz konusu kuralın, etkileşim, aşırı külfet yüklememe ve zaman bakımından bağlantı ölçütlerini sağlamadığını belirtmiştir.

Ancak Arslan’a göre VUK’un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali itiraz konusu diğer kuralları Anayasa’ya uygun hale getirmez. Zira iki ayrı yargılama/cezalandırma sürecinin sonunda verilen kararların karşılıklı bağlamazlığına son verilmesi, gerekli güvenceleri sağlamaz. Adli ve idari süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşim bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin VUK’un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan karşılıklı bağlamazlık kuralı ile “*yargılama/cezalandırma süreçlerinde verilen*

⁶⁹ Anayasa Mahkemesi kurullarla öngörülen farklı süreçlerin “*bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde*” non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğinin altını çizmiştir.

kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlayamayacağı hüküm altına alınmakla bu bağlantı eksikliği daha da pekiştirilmiştir” ifadesiyle bağlantı eksikliğin varlığının kabul edildiği belirtilmiştir.

Bu sebeple, Arslan, Anayasa Mahkemesinin, itiraz konusu yapılan kanun hükümlerinin (VUK’un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ve 367. maddesinin “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrası) non bis in idem ilkesine ilişkin güvenceleri sağlamamasına rağmen iptal etmemesini eleştirmektedir. Anayasa Mahkemesinin, itiraz konusu kuralların farklı süreçlerin bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde Anayasa’ya aykırılık teşkil etmeyeceği şeklinde “şartlı red” kararında isabet olmadığına altı vurgulanmıştır. Arslan’a göre kanun koyucunun konuya ilişkin tercihini ifade eden itiraz konusu tüm kuralların bir bütün olarak ele alınıp gerekli güvenceler sağlanmadığı gerekçesiyle iptal edilmesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde non bis in idem ilkesine uygunluk ölçütleri bir bütün olarak yasama organı tarafından yeniden değerlendirilmesine fırsat oluşturulabilirdi. Bunun yerine itiraz konusu kuralların (VUK’un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ve 367. maddesinin “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrası) iptal edilmemesi, ayrı süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmesine yönelik gerekli ve yeterli güvenceler sağlanmadan uygulanabilmesinin yolunu açmıştır.

4.3.2. Hasan Tahsin Gökcan

Hasan Tahsin Gökcan, VUK’un 340. maddesinin ilk fıkrasının, 359. maddesinin son fıkrasının ve 367. maddesinin “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrasının Anayasa’ya aykırı olmadığına dair oy çokluğu ile alınan Anayasa Mahkemesi kararına katılmamaktadır.

Karşı oy gerekçesinde, ilk olarak non bis in idem ilkesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda ilkenin temel dayanağı olan uluslararası hukuk metinleri ve Anayasal hükümler incelenmiştir. Gökcan, non bis in idem ilkesinin unsurlarını İHAM ve Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde değerlendirmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararı ve diğer karşı oy gerekçelerinde yer almayan ikinci kez yargılama/cezalandırma yasağı (non bis in idem ilkesi) ile kesin hüküm otoritesi ilişkisinden söz edilmiştir. Gökcan’a göre kesin hüküm otoritesi, hukuk devleti ilkesinin unsurları olan hukuki öngörülebilirlik ve hukuk güvenliği ilkelerinin gereğidir. Kesin hüküm otoritesi ile bireylerin, yargı erkine duydukları

güven sarsılmaz. Ceza yargılaması sonucunda kişinin, ölçüsüz ceza ile karşılaşmasının önü kesilir. Bu sebeple, non bis in idem ilkesi, ikinci kez yargılamayı önleyen bir dava şartı olarak mahkemelerce re'sen dikkate alınmalıdır. Öğreti ve uygulamada non bis in idem ilkesinin, İHAM içtihatları çerçevesinde adil yargılanma hakkının cezai nitelikteki yargılamalara ilişkin özel bir güvencesi olduğu kabul edilmektedir. Gökcan bu bağlamda, non bis in idem ilkesinin, usul kuralı olmasından öte Anayasa yargısında “ölçü norm” olarak önemli bir işlevinin olduğunu ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, non bis in idem ilkesi, yargılama usulüyle ilgili olarak bir güvence işlevi görmeyen yanında maddi veya şekli cezai nitelikli kuralların güvenceye aykırı biçimde düzenlenmesini önleme işlevi yönüyle yasama organına bir sınır çizmektedir.

Aynı fiil nedeniyle ikinci kez yargılanma hukuki güvenliği ortadan kaldırmaktadır. İlâveten kişinin bu şekilde ikinci kez cezalandırılması, anayasal kusur ilkesinin ihlaline yol açar. Zira ikinci kez yargılama sonucunda bir kez daha cezalandırma, kişinin kusuru ile orantısız cezalandırılmasına neden olabilecektir. Bu bağlamda, aynı fiil dolayısıyla suç karşılığında uygulanan yaptırımın yanında idari yaptırımların da öngörülmüş olmasının anayasal kusur ilkesi ile çatıştığı belirtilmiştir.

Non bis in idem ilkesi, aynı fiile ilişkin farklı hukuksal düzenlemelere dayalı ikili bir yargılama sürecinin uygulanmasını mutlak olarak önlememektedir. Ancak bunun için yargılamalar arasında yakın bağlantı kurulması ve etkileşimin sağlanması şarttır⁷⁰. Bu noktada Gökcan, Anayasa Mahkemesi kararında da iki yargılamaya ilişkin “*süreçlerin bir bütününün parçası olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesi*” durumunda ilkenin ihlal edilmeyeceğinin kabul edildiğinin altını çizmiştir. Farklı hukuki değerleri koruma amacıyla düzenlenen ve unsurları da aynı olmayan kuralların ihlali nedeniyle bir cezai yargılama tamamlanmadan diğerinin de başlaması ve süreçlerin bağlantılı biçimde yürütülmesi, non bis idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Başka bir anlatımla ilke, suç ve kabahat şeklinde farklı unsurları kapsayan kuralların düzenlenmesine ve bu kuralların ihlaliyle ilgili olarak aynı veya yakın yargısal süreçleri kapsayan soruşturma ve kovuşturmanın yürütülmesini önlememektedir.

Gökcan, Anayasa Mahkemesinin oy çokluğu ile vermiş olduğu karardaki gibi vergi idaresi tarafından uygulanan ve hukuki niteliği kabahat olan idari para cezalarının cezai nitelikte olduğunu İHAM ve Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde açıklamıştır.

⁷⁰ İHAM Bajcic-Hırvatistan, 8 Ekim 2020, No: 67334/13, par. 39; İHAM A ve B – Norveç, No: 24130/11 ve 29758/11, 15, 11. 2016; İHAM Oliveira-İsviçre, No: 25711/94, 30.7.1998, par. 25-29; İHAM Glantz-Finlandiya, No: 37394/11, 20.8.2014, p. 61-62.

İHAM'ın non bis in idem ilkesine ilişkin Ek Protokol metninde geçen “bir suçtan dolayı” ibaresini özerk yorum ile aynı fiil (birden fazla takibata neden olan aynı olgular) olarak okuduğu belirtilmiştir. Bu itibarla, aynı olgulara dayalı olarak hükmedilen adli ceza ile kesilen idari cezaları aynı fiile ilişkin olacaktır. Ancak İHAM'ın aynı fiilden dolayı farklı kurallar çerçevesinde iki ayrı yargılama sürecinin yürütülmesini ihlal nedeni olarak görmediği belirtilmiştir. İHAM'a göre non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil eden husus, , aynı fiile ilişkin yargılama süreçlerinin birbirinden bağımsız ve özellikle yaptırımların belirlenmesi açısından bir etkileşime girilmeksizin yürütülüp sonuçlandırılmasıdır⁷¹. Ancak adli ve idari süreçler arasında bağlantı kurulması ve bu bağlantı çerçevesinde adli ve idari cezaların birbirini tamamladığı ve öngörülebilir sonuçlar doğurduğu anlaşılırsa non bis in idem ilkesinin ihlali söz konusu olmayacaktır⁷².

Gökcan da Anayasa Mahkemesi'nin oy çokluğu ile vermiş olduğu kararda olduğu gibi yargılama süreçleri arasında yeterince yakın bağlantı kurulmasını, non bis in idem ilkesinin istisnası olarak görmektedir. Bu bağlamda, İHAM'ın Bajcic v. Hırvatistan Kararında yer alan yargılamalar arasında yeterince yakın bağlantının var olduğunun kabul edilebilmesinin koşulları sıralanmıştır⁷³:

“farklı yargulamaların tamamlayıcı amaçlara yönelik olup olmadığına yalnızca soyut olarak değil, aynı zamanda somut olarak, ilgili toplumsal kural ihlalinin farklı yönlerinin ele alınıp alınmadığı;

- yargılamanın ikiliğinin, uyumsuzluğa konu aynı davranışın hem hukuki düzenlemede hem de uygulamada öngörülebilir bir sonucu olup olmadığı,

- ilgili takibat süreçlerinin; bilhassa delillerin değerlendirilmesine yönelik tekrarı yanı sıra, taraflar arasındaki yeterli etkileşim yoluyla kovuşturmaların tekrarlanmasından ve özellikle de delillerin değerlendirilmesinden kaynaklanan ek dezavantajlardan mümkün olduğunca kaçınacak şekilde yürütülüp yürütülmediği,

- ve hepsinden önemlisi önce kesinleşen işlemlerde uygulanan yaptırımın, sonradan kesinleşen işlemlerde, kişinin sonuç olarak aşırı bir yüke maruz kalmasını önlemek için dikkate alınıp alınmadığı. (Suçla ilgili kurallarda) uygulanan herhangi bir cezanın toplam miktarının orantılı olmasını sağlamak için tasarlanmış bir denkleştirme mekanizmasının mevcut olduğu durumlarda bu riskin gerçekleşmesi olasılığı çok düşüktür.”

⁷¹ AİHM Glantz-Finlandiya, No: 37394/11, 20.8.2014, p. 61-62.

⁷² İHAM A ve B – Norveç, No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016.

⁷³ İHAM Bajcic-Hırvatistan, 8.10.2020, No: 67334/13, par. 39.

Gökcan, İHAM içtihatlarında yer alan yargılamalar arasındaki bağlantının varlığına ilişkin ölçütlerden, farklı amaçlarla düzenlenen cezai nitelikli kurallarda toplam cezanın orantısız olmasını önleyecek bazı denkleştirici hukuki kurumların mevcut bulunmasına özel vurgu yapıldığını ifade etmiştir. Denkleştirici hukuki kurumların mevcut olmaması halinde iki yargılama neticesinde uygulanan toplam ceza dolayısıyla adaletsiz sonuçların ortaya çıkmasını engelleyen bir güvence bulunmayacaktır. Dolayısıyla bu durum non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Gökcan, VUK'ta suç ve kabahat dolayısıyla yürütülen adli ve idari süreçler arasındaki bağlantının varlığına vücut verecek herhangi bir denkleştirici hukuki mekanizmanın olmadığını belirtmiştir. Dahası, Anayasa Mahkemesinin oy çokluğu ile aldığı kararın aksine VUK'un 340. maddesinin ilk fıkrasının (*Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*), 359. maddesinin son fıkrasının (*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*) ve 367. maddesinin beşinci fıkrasının (*359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*), aynı olgulara dayalı olarak suç veya kabahat şeklindeki farklı yaptırım içeren kuralların birbiriyle etkileşimini önleyen kurallar olarak değerlendirmektedir. Bu sebepler çerçevesinde, söz konusu kuralların iptal edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer yandan, Gökcan'a göre idari süreç neticesinde kesilen vergi cezasının, kaçakçılık suçundan dolayı adli süreci engellemeyeceğine ilişkin VUK'un 340. maddesinin ikinci fıkrası, Anayasaya aykırılık teşkil etmemektedir. Söz konusu madde hükmü gereğince iki ayrı süreç sonunda idari yaptırım uygulanmadığı takdirde adli yaptırım ya da adli yaptırım uygulanmadığı takdirde idari yaptırım uygulanabilecektir. Dolayısıyla bu kuralın, tek başına non bis in idem ilkesini ihlal etme gücü bulunmamaktadır. Ancak VUK'ta yer alan vergi ceza sistemindeki non bis in idem ilkesine aykırılığın giderilmesi için VUK'un 340. maddesinin ilk fıkrasının, 359. maddesinin son fıkrasının ve 367. maddesinin beşinci fıkrasının iptal edilmesi ve adli ve idari süreçler arasındaki bağlantı sağlayan denkleştirici hukuki kurumların oluşturulması icap etmektedir.

4.3.3. Kadir Özkaya/Yıldız Seferinoğlu/Basri Bağcı/İrfan Fidan

Kadir Özkaya, Yıldız Seferinoğlu, Basri Bağcı ve İrfan Fidan, VUK'un 367. maddesinin "*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.*" şeklindeki fıkrasının Anayasa'ya aykırı bulunarak

iptaline ilişkin oy çokluğu ile alınan Anayasa Mahkemesi kararına katılmamaktadır.

Kişi aynı fiili dolayısıyla farklı hukuk dallarında farklı yaptırımlara tabi tutulabilir. Zira farklı hukuk dallarında yer alan düzenlemelerde amaç, usul, yaptırımlar ve korunan hukuki menfaat farklılık arz etmektedir. Bu sebeple farklı hukuk dallarına ait düzenlemelerde süreçlerin ve süreç sonunda uygulanan yaptırımların birbirlerini etkilememesine dair düzenlemelere yer verilmektedir. Bu şekilde birbirinden farklılık arz eden müesseselerin özdeşleşmelerine mâni olunmaktadır. Söz konusu düzenlemelere örnek olarak disiplin hukukuna ilişkin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun (DMK) 131. maddesinin ikinci fıkrası⁷⁴ verilmiştir. Diğer bir örnek ise ceza mahkemeleri tarafından verilmiş olan beraat kararlarının özel hukuk alanında mutlak manada hüküm doğurmasını engelleyen Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 74. maddesi⁷⁵ ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 214. maddesidir⁷⁶. Bu görüşe göre vergi suçları ile vergi kabahatleri ve bunlar karşılığında uygulanan yaptırımlar da yukarıda verilen örneklerde olduğu gibi birbirlerinden farklı kurumlardır. Vergi suçlarının var olması veya olmaması idari düzenlemelerin varlığı veya yokluğunun ön şartını teşkil etmemektedir. Anayasa Mahkemesinin oy çokluğu ile iptal ettiği VUK'un 367. maddesinin son fıkrasındaki düzenleme, adli ve idari süreçlerin varlık veya yokluğunun birbirlerini mutlak manada etkilemesini engellemektedir. Bununla birlikte adli ve idari süreçlerin belirli bir oran dâhilinde etkileşim içerisinde olmasının hayatın bir gerçeği olduğu ifade edilmiştir. İptal edilen düzenleme, bu bağlamda vergi cezalarını uygulayacak idari makam ve merciler ile ceza yargılamasını yapacak adli mercilerin birbirlerinin karar ve bulgularından yararlanmaları engelleyen mutlak bir yasak olmadığına altı çizilmiştir. Bu gerekçeler dairesinde, birbirinden farklı hukuki kurumların birlikte varlığını sağlayan VUK'un 367. maddesinin son fıkrasının Anayasa'ya aykırı bir yönü olmadığına sonucuna ulaşılmıştır.

⁷⁴ DMK'nin 131. maddesinin ikinci fıkrasında, "*Memurun ceza kanununa göre mahkûm olması veya olmaması halleri, ayrıca disiplin cezasının uygulanmasına engel olamaz.*" hükmü yer almaktadır.

⁷⁵ Haksız fiillerin ceza yargılaması ile olan ilişkisini düzenleyen TBK'nın 74. maddesinde "*Hâkim, zarar verenin kusurunun olup olmadığı, ayırt etme gücünün bulunup bulunmadığı hakkında karar verirken, ceza hukukunun sorumlulukla ilgili hükümleriyle bağlı olmadığı gibi, ceza hâkimi tarafından verilen beraat kararıyla da bağlı değildir. Aynı şekilde, ceza hâkiminin kusurunu değerlendirmesine ve zararın belirlenmesine ilişkin kararı da, hukuk hâkimini bağlamaz.*" hükmü yer almaktadır.

⁷⁶ "Sahtelik hakkında hukuk ve ceza mahkemesi kararlarının etkisi" başlıklı HMK'nın 214. maddesinde "(1) *Belgenin sahte olmadığına dair hukuk mahkemesince verilen karar kesinleştikten sonra, söz konusu belge hakkında ceza mahkemesinde de sahtelik iddiası dinlenmez. (2) Ceza mahkemesince belgeyi düzenleyen hakkında ceza verilmesine yer olmadığı ya da beraat kararı verilmiş olması, hukuk mahkemesinin belgenin sahteliğini incelemesini engellemez.*" hükmü yer almaktadır.

5. 7394 Sayılı Kanun⁷⁷ ile VUK'un 359. Maddesine Eklenen Etkin Pişmanlık Müessesesi

2019/4E. 2021/78K. Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan idari süreç ile adli süreç neticesinde ortaya çıkan kararların birbirini bağlamayacağı kuralının iptal edilmesinin ardından 7394 sayılı Kanunla bir kısım farklı düzenlemeler ile birlikte VUK'un 359. maddesine etkin pişmanlık⁷⁸ müessesesi getirilmiştir. Esasen VUK'un 359. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmü gereğince kaçakçılık suçları için etkin pişmanlık müessesesi mevcuttur. Buna göre kaçakçılık suçunu işleyen kişi, ilgili suçtan bilgisi olmayan vergi idaresine kendiliğinden durumu bildirmesi halinde kaçakçılık suçundan dolayı takibata tabi tutulmayacak ve dolayısıyla ceza almayacaktır. Yeni getirilen etkin pişmanlık müessesesi ise VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin vergi idaresi tarafından tespiti sonrasında yürütülen adli süreçte şüpheli ve/veya sanığın kullanabileceği bir hukuki kurum olarak öngörülmüştür. 7394 sayılı Kanun ile ayrıca VUK'un 359. maddesinin (a) fıkrasında yer alan suçlar için üst sınır üçten beş yıla, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan suçlarda üst

⁷⁷ 7394 sayılı Kanunun genel gerekçesinde; “Vatandaşlarımızın bazı konulara ilişkin olarak yaşayabileceği hak mağduriyetlerinin önüne geçilmesi, ödeme kolaylığı sağlanması ve kamu kurum ve kuruluşlarımızın muhtelif konulara ilişkin olarak ihtiyaç duyduğu kanuni düzenlemelerin hayata geçirilmesi hedeflenmektedir.” denilmektedir.

⁷⁸ 7394 sayılı Kanunun 6. maddesinde ve kanunun gerekçesinde etkin pişmanlık müessesesi olarak adlandırıldığı için bu terimi tercih ettik. Söz konusu düzenlemenin hukuki niteliğinin tespiti ayrı bir çalışma konusu olabilecek niteliktedir. Biz çalışmamızda ilgili düzenlemenin hukuki niteliğini derinlemesine tartışmayı tercih etmedik. Ancak doktrinde söz konusu düzenlemenin hukuki niteliğini farklı şekilde yorumlayan görüş de mevcuttur. Candan'a göre düzenleme, “etkin pişmanlık müessesesi değil de; bir tür, koşulları yasayla belirlenmiş, uzlaşma müessesesi olarak öngörülmüştür. Zira VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, Anayasa Mahkemesinin anılan Kanunun 367'nci maddesiyle ilgili kararında da açıkça söylenildiği üzere, tehlike suçudur; zarar suçu değildir. Zarar suçu olmayan bir eylem sebebiyle hükmolunacak cezada indirim yapılmasının, mükellefin vergi ziyayı kabahatinin sonucu olan Hazine zararının ödenmesi koşuluna bağlanması, etkin pişmanlık haliyle uyuşur bir durum değildir.” CANDAN, Turgut, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık” <https://turgutcandan.com/> E.T. 25.05. 2022. VUK'un 359. maddesinde yer alan çift defter tutma suçu haricinde kalan suçlar, tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Tehlike suçlarında, suç olarak öngörülen fiilin işlenmesi sonucunda fiilden başka bir netice aranmaz. Başka bir anlatımla fiil sonucunda zararın doğup doğmadığı önem arz etmez. Etkin pişmanlık, kişinin işlediği suçtan dolayı pişmanlık duyarak suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği olumsuzlukları gidermesi, suçun unsurlarının veya suç ortaklarının ortaya çıkarılması, suç ortaklarının yakalanmasını kolaylaştırması gibi ceza adaletine olumlu davranışlarıyla katkı sunması halinde cezasızlık ya da ceza indirimi sağlayan bir ceza hukuku müessesesidir. 7394 sayılı Kanun ile eklenen düzenlemede ise kaçakçılık suçlarının işlenmesi sonucunda ortaya çıkan hazine zararının (vergi aslı, gecikme faizi, gecikme zammı) ödenmesi, suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği olumsuzlukların giderilmesi kapsamında değerlendirilebilir. Diğer yandan vergi ziyayı cezasının yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının tamamının ödenmesi tazmin edici değil cezai nitelikte olduğu için suç teşkil eden fiilin meydana getirdiği olumsuzlukların giderilmesi kapsamına sokulması mümkün görünmemektedir.

sınır ise beşten sekiz yıla çıkarılmıştır. Anlaşıldığı üzere kanun koyucu kaçakçılık suçlarında ceza üst sınırını artırarak önce verilebilecek cezayı yukarıya çekmiş sonrasında ise aşağıda yer alan etkin pişmanlık müessesesinin şartlarının sağlanması halinde verilecek cezada indirim yapılmasını emretmiştir⁷⁹. Aşağıda öncelikli olarak 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359. maddesine eklenen etkin pişmanlık müessesesinin şartları incelenecektir. Ardından ise bu etkin pişmanlık müessesesinin uygulanması sırasında karşılaşılabilecek sorunlar ele alınacaktır.

5.1. Şartları

Failin etkin pişmanlık yararlanabilmesi için ilk olarak vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi gerekmektedir. İkinci olarak ise kaçakçılık fiilleri sonucunda 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 tamamı ödenmelidir.

Vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi başka bir ifade ile hak arama özgürlüğünden mahrum kalınması ve yukarıda belirtilen vergi aslı ve ferilerinin soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek hapis cezası yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek hapis cezası üçte bir oranında indirilecektir.

VUK'un geçici 34. maddesine göre ise haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aşamasında olanlar yukarıda belirtilen vergi aslı ve ferilerini 15.04.2022

⁷⁹ İlk olarak kaçakçılık suçlarında ceza üst sınırlarını yukarı çekilip sonrasında etkin pişmanlık müessesesi getirilmesi, piyasa ekonomisi pazarlama tekniklerinden olan piyasa fiyatı X birim olan ürünün etiketine iki katını yazıp sonrasında yüzde elli indirim uygulamaya benzetmektedir. Diğer yandan bu madde hükmüne 7394 sayılı Kanun ile getirilen diğer düzenlemeler ile birlikte değerlendirmek icap etmektedir. 7394 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçlarında TCK'nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümleri uygulanacağı açık şekilde düzenlenmiştir. Bir suç işleme kararı kapsamında olan ayrı takvim yıllarında ya da vergilendirme dönemlerinde işlenen kaçakçılık suçlarında zincirleme suç uygulanabilir hale geldiğinden dolayı eski düzenleme ve uygulamaya nazaran faile verilecek cezada azalma meydana gelecektir. Kanun koyucu, vergi ve ferilerinin tahsili karşılığında kişilerin gerçek anlamda özgürlüğü kısıtlamayan hapis cezaları almalarının ya da hapis cezasının paraya dönüştürülmesi, hapis cezasının ertelenmesi, hükmün açıklanmasının geriye bırakılması gibi ceza hukuku ceza muhakemesi hukuku kurumlarının uygulanmasının kapsamını genişletmiş ve önünü açmıştır. Faile verilecek hapis cezasının miktarında, hazinenin vergi ve ferilerini tahsil etmesinin bir indirim sebebi olarak öngörülmesi düşündürücüdür. Ekonomik gücü olanın ilgili vergi ve ferilerini ödeyerek hapis cezasının yarısından kurtulması, eşitlik ilkesi ile de bağdaşmaz. Ayrıca en azından ceza yargılaması sonucunda komisyon karşılığında sahte belge düzenleyicisi oldukları tespit edilenler ile matrah ve/veya cirolarının veya giderlerinin önemli bir kısmında sahte belge kullandıkları tespit edilenlerin ve buna muadil olabilecek başkaca eylemleri gerçekleştiren kişilerin etkin pişmanlık müessesesinden yararlanmalarının engellenmesi gerekirdi.

tarihinden itibaren bir yıl içinde Hazineye ödedikleri takdirde 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla soruşturma evresi için yapılan 1/2 oranındaki etkin pişmanlık düzenlemesinden faydalanabilecektir. Bu madde hükmü, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Bu takdirde, vergi aslı ve ferilerine ilişkin ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır. Görüldüğü üzere söz konusu kanunun yayımlandığı gün infaz aşamasında olan veya soruşturma ya da kovuşturma evresinde olan dosyalarda yer alan mahkûm, şüpheli ve/veya sanıkların etkin pişmanlık şartlarını sağlamaları halinde verilecek ceza yarı oranında indirilecektir.

Diğer yandan tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilecektir. Bu durumda failin eylemini esas alan bir idari işlem mevcut olmadığı için vergi yargısına başvurmak mümkün değildir. Örneğin kişinin işlediği defter, belge ve kayıtları ibraz etmeme suçundan dolayı herhangi bir vergi ve buna bağlı vergi cezası tarhiyatı yok ise başkaca bir koşul aranmaksızın yarı oranında ceza indirimi söz konusu olacaktır.

5.2. Karşılaşılabilecek Sorunlar

VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza yargılaması sürerken bu kişinin eylemine dayanılarak kesilmiş 3 kat vergi ziyai cezasının tamamen veya kısmen iptaline ilişkin vergi mahkemesi kararının mevcudiyeti durumunda etkin pişmanlık müessesesinden ne şekilde yararlanılacağı belirsizdir. Ayrıca kişi bu durumda etkin pişmanlık hükmünden yararlanmayarak vergi mahkemesinin vergi ziyai cezasını tamamen veya kısmen iptal kararını ceza yargılamasında delil olarak kullanabilecek midir? Kanaatimizce 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan "*Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.*" hükmünün iptal edilmesi, adli ve idari yargı makamlarının içtihatlarında yer alan vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasında etkileşim yasağını yumuşatma işlevi görecektir. Buna göre adli ve idari yargı mercileri arasında belli bir derecede etkileşim oluşacaktır. Ancak iki yargı makamının ne şekilde etkileşime gireceğine ilişkin bütünleştirici mekanizma olmaması sebebiyle hukuki öngörülebilirlikten söz etmek mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin ceza yargılamasında,

suç oluşturduğu iddia edilen eylemin vergi ziyanına neden olmadığına ilişkin vergi mahkemesi kararının⁸⁰ delil olarak değerlendirilebileceğini düşünmekteyiz.

Etkin pişmanlık müessesinden yararlanmak için failin eylemini esas alarak tesis edilen idari işleme karşı vergi yargısı yoluna başvurmamak ve başvuruldu ise vazgeçmek şart koşulmuştur. Şüpheli ve/veya sanık, ceza yargılaması sonucunda daha ağır ceza alabilme tehdidi karşısında hak arama özgürlüğünden vazgeçerek etkin pişmanlık müessesinden yararlanmak zorunda bırakılmaktadır. Bu bağlamda şüpheli ve/veya sanığın etkin pişmanlığa başvurusu halinde kaçakçılık suçu olarak öngörülen fiili işlediğinin bilincinde olduğu ve pişmanlık gösterdiğinin kabulü için söz konusu eyleme dayalı olarak kesilen vergi ve buna bağlı cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmasının ve bu davayı sürdürmesinin çelişki olacağı ileri sürülebilir. Kanaatimizce kişinin etkin pişmanlık hükmünden faydalanmasını anayasal hak olan hak arama özgürlüğünden vazgeçmesine bağlamak hukuken isabetli değildir. Kaldı ki vergi yargılaması sürecinde idari işlemler sebep unsurunun dışında, yetki, şekil, konu ve maksat unsuru açısından denetlenir ve idari işlemin bu unsurlarından birinin sakat olması halinde söz konusu idari işlem iptal edilir⁸¹. Örneğin söz konusu vergi inceleme raporu, yetkisiz biri tarafından düzenlenmiş ise yetki yönünden ilgili idari işlemin iptal edilmesi gerekmektedir.

Doktrinde idari yargıda dava açma hakkından vazgeçme koşulu, Anayasa'da yer alan hak arama özgürlüğüne, adil yargılanma özgürlüğüne ve idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması ilkesine aykırılığı nedeniyle eleştirilmektedir. Bir görüşe göre vergi mahkemesinde davanın derdest olması durumunda, etkin pişmanlık şartında yer alan vergi aslı ve ferilerine ilişkin ödemenin idari yargı kolunda kesinleşen karara göre yapılması gerekmektedir⁸². Başka bir görüş ise söz konusu cezada indirimden yararlanabilmek için, idari davadan feragati şart koşan düzenlemenin yerine idari davada, eylemin gerçekliğine yönelik iddiaların dinlenemeyeceğine ilişkin düzenlemenin yapılmasıdır⁸³.

Şüpheli ve/veya sanık VUK'un 359. maddesinde yer alan suçları işlediğini kabul edebilir (Örneğin sahte belge düzenlediğini veya kullandığını ya da defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmediğini itiraf edebilir.). Ancak kişi, kaçakçılık suçu oluşturan

⁸⁰ Vergi mahkemesinin dava konusu idari işleme esas alınan kişinin eylemine ilişkin başka bir ifade ile idari işlemi sebep unsuru yönünden değil de diğer unsurları bakımından örneğin yetki yönünden sakat bulması sebebiyle iptal etmesi halinde söz konusu vergi mahkemesi kararının, ceza yargılamasında delil olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

⁸¹ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulanması" <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-etkin-pismanligin-geriye-donuk-uygulamasi/653489> E.T. 25.05.2022.

⁸² A.e.

⁸³ CANDAN, Turgut, "Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık" <https://turgutcandan.com/> E.T. 25.05. 2022.

bu eyleminin üç yüz bin TL vergi ziyanına sebep verdiğini bilmektedir. Bununla birlikte vergi inceleme raporunda kişinin üç milyon TL vergi aslı ve bunun üç katı tutarında vergi ziyanına sebebiyet verdiği sonucuna ulaşılabilir. İlgili vergi dairesi de vergi inceleme raporunu esas alarak tarhiyat işlemini yapacaktır. Bu durumda kişinin eylemine uygun olmayan ölçüsüz cezalar ile karşılaşması olasıdır. Zira kişi sebep olmadığı kanunda gösterilen vergi ve ferilerini ödeyecek ve etkin pişmanlık müessesinden yararlanabilecek ya da vergi ve ferilerine karşı vergi mahkemesinde dava açacak ancak bu durumda etkin pişmanlıktan yararlanamaması sebebiyle hapis cezasından indirim elde edemeyecektir.

5.3. Non Bis İn İdem İlkesi ile Uyumlu mu?

7394 sayılı Kanunla getirilen etkin pişmanlık müessesesi ile kişinin aynı eylemine dayalı olarak tesis edilen idari işlemin yargısal denetimini yapan vergi mahkemesi ile kişinin aynı eyleminin VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu oluşturduğu isnadına dayalı yargılamayı yapan ceza mahkemeleri arasında etkileşiminin önüne engel konulmak istenmiştir. Etkin pişmanlık müessesesi ile kişinin idari dava açma hakkından vazgeçmesi sağlanmaktadır. Böylece kaçakçılık fiilinden kaynaklı oluşan vergi ve vergi ziyaı tarhiyatlarına karşı açılmış vergi mahkemesi kararı olmadığı için aynı delilleri inceleyen ve aynı fiili değerlendiren çelişik kararların çıkmasının önüne geçilmektedir. Kanun koyucu bunu, anayasal bir hak olan hak arama özgürlüğünü feda ederek gerçekleştirmiştir. Her ne kadar 7394 sayılı Kanunun etkin pişmanlığı düzenleyen maddesinin gerekçesinde, etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması zorunlu olmayıp mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabileceği ve bu bakımdan mükelleflerin belirtilen düzenlemeleri tercih edip dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek sağlanan indirim imkânından faydalanabileceği, bu uygulamaları tercih etmeyen mükelleflerin ise sağlanan indirim imkânından faydalanamayacağı; ancak, bu mükelleflerin tarh edilen vergi ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açma haklarının saklı olacağı belirtilmişse de hapis cezası tehdidi altındaki kişi etkin pişmanlık müessesesini kabul etmek zorunda kalması muhtemeldir. Bu şekilde bir etkin pişmanlık müessesesinin düzenlemesinin altında yatan nedenin, 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan karşılıklı bağlamazlık kuralının iptali olduğu anlaşılmaktadır. Zira bu kuralın iptali ile vergi ziyaı sonucunu doğuran kaçakçılık fiillerinin işlendiği durumlarda vergi ve ceza mahkemelerinin aralarında etkileşim oluşturulması kuvvetle muhtemeldir. Etkin pişmanlık müessesesinin tercih edilmesi ile kişi hem daha hafif bir ceza alacak hem de vergi mahkemesi kararı olmayacağı için ortada çelişik bir durum söz konusu olmayacak ve dolayısıyla belirli durumlarda non bis in idem kuralına eski düzenlemeye nazaran göreceli bir uyum sağlanacaktır. Kanun koyucu, 7394 sayılı Kanun ile getirilen etkin pişmanlık müessesesi çerçevesinde ceza mahkemesine belirli şartları sağlayanlara hapis cezası indirimi sunmuştur. Ancak yukarıda da açıkladığımız gibi 7394 sayılı Kanun ile getirilen etkin pişmanlık müessesesi,

Anayasamızca korunan kişinin hak arama özgürlüğünü ihlal etmektedir. Kanaatimizce etkin pişmanlık müessesesi ile İHAM'ın Glantz ve A ve B v Norveç Kararı ile şekillenen vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin içtihatları ile 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararına uyum yerine bu kararların uygulamada oluşturacağı hazine zararına olacağı düşünülen etkilerini bertaraf etme eğilimine girilmiştir. Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi arasında etkileşim sağlayacak bütünleştirici mekanizma kurulamamıştır. Bu da uygulamada çözülemeyen sorunsallara, yeni sorunsallar⁸⁴ eklemekten öteye geçememiştir. VUK'un mevcut düzenlemeleri nazara alındığında vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin İHAM'ın güncel içtihatlarında öngörülen idari ve adli süreçler arasındaki etkileşimin sağlanması ve şeklen iki yargılama olarak görülse de özde birbirini tamamlayıcı nitelikte olan bütüncül bir yargılama ve cezalandırma sistematığının kurulamadığı gözlemlenmektedir. Bizim ulaştığımız sonuca göre etkin pişmanlık müessesesi, idari ve adli süreçlerin birbirileriyle etkileşimini büyük ölçüde engellemesi ve söz konusu süreçlerin birbirinin tamamlayıcı olmalarına imkân tanımaması ve bunun sonucunda ölçsüz cezalar ile karşılaşılması ihtimalini ortadan kaldırmamasından dolayı İHAM'ın güncel içtihatları ile uyumlu değildir.

6. Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine Kabul Edilebilir Ölçüde Uyum İçin Öneriler

İHAM'ın güncel içtihatları ve anayasal temel hak ve özgürlükler çerçevesinde vergi cezalarında non bis in idem ilkesine uyum üç farklı yol ile sağlanabilir.

-Bunlardan ilki, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin yürütülen idari ve adli süreçleri birbirini tamamlar hale getirecek bütünleştirici mekanizmaların oluşturulmasıdır. Bunun için ilk olarak VUK'un idari ve adli süreçlerin birbirlerine paralel şekilde sürdürülmesine izin veren ve içtima yasaklarını içeren 340. maddesinin ilk fıkrasının, 359. maddesinin son fıkrasının ve 367. maddesinin “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrasının ilga ya da iptal edilmesi gerekmektedir.

Aynı fiilin hem kabahat hem de suç olarak öngörülmesi ve bunlar karşılığında iki ayrı yaptırım uygulanması mümkündür. Zira hem adli cezanın hem de idari

⁸⁴ Bir örnek üzerinden izah edelim. Kişinin kaçakçılık fiili nedeniyle vergi ve vergi ziyai cezası tarhiyatı yapıldığını ve ceza mahkemesindeki kaçakçılık suçu davasında etkin pişmanlık müessesesini tercih etmediğini varsayalım. Vergi mahkemesi, kaçakçılık fiili ile meydana gelen vergi ziyaya ilişkin cezalı tarhiyatların hukuka uygun olduğu sonucuna vararak reddetsin. Bu durumda ceza mahkemesi, idare tarafından kesilen cezayı, indirim sebebi olarak nazara alacak mıdır? Düzenlemeye göre bu sorunun cevabı olumsuzdur. Bu durumda vergi mahkemesi ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim kurulmadığı gibi kişi aynı delillerin değerlendirilmesi sonucunda ölçsüz cezaya (iki ayrı ceza) maruz bırakılacaktır.

ceza/cezaların uygulanmasında farklı hukuki değerlerin korunması amaçlanabilir. Bu bağlamda acaba vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçları farklı hukuki değerleri korumakta mıdır? VUK'un vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçlarını VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarında, vergi ziyayı suç unsuru olarak yer almamaktadır⁸⁵. Başka bir ifade ile kaçakçılık fiili neticesinde vergi ziyayı sonucu olmasa da suçun maddi unsuru tamamlanacaktır. Ancak VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık fiilleri neticesinde vergi ziyasına sebep olunması halinde idari para cezası (vergi aslının üç katı tutarında) kesilmektedir⁸⁶. Kaçakçılık suçlarında, manevi unsur kast iken kaçakçılık fiilleri ile işlenen vergi ziyayı kabahatinde manevi unsur olarak taksir yeterlidir. Örneğin sahte belgenin defter, kayıt veya beyannamelerde kast olmaksızın kullanılması halinde de vergi ziyayı cezası, ziyaya uğratılan verginin üç katı tutarında kesilecektir. Dahası kaçakçılık suçunun oluşması için vergi ziyayı şart değildir. Görüldüğü üzere vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçları farklı unsurlar içermektedir. Ancak ifade etmek gerekir ki, kaçakçılık fiili neticesinde ziyaya uğratılan vergi aslının 3 katı kadar idari para cezası kesmek ile kaçakçılık suçu karşılığında hapis cezasına hükmedilmesinin farklı hukuki değerleri koruduğunu gerekçelendirmek zorlama bir yorum olacaktır. Zira normal şartlarda vergi ziyayı kabahatinin cezası ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında iken kaçakçılık fiili ile işlenen vergi ziyayı kabahatinde üç kattır. Burada, kanun koyucu kaçakçılık fiili nedeniyle ilave iki kat vergi ziyayı cezası kesilmesini emretmektedir. Dolayısıyla vergi ziyayı cezasının, iki katlık tutarı ve kaçakçılık suçları karşılığında uygulanan hapis cezası yaptırımını ile korunan hukuki değerlerin örtüştüğü sonucuna ulaşılması daha isabetli bir yaklaşımdır.

Görüldüğü üzere kişi tek fiili sebebiyle hem idari ceza ve hem adli ceza ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu noktada, idari süreç sonucunda kaçakçılık fiili ve bunun neticeleri sebebiyle idari yaptırım uygulanması halinde kaçakçılık suçunun yargılama sürecini yürüten ceza mahkemesine, adli cezadan indirim yetkisi verilebilir. Tam tersi durumda da başka bir ifade ile ceza mahkemesinin, idari süreçten daha önce yaptırım uygulaması halinde, idari mercilere kabahat karşılığında verilecek idari para cezasında indirim yetkisi tanımlanabilir. Örneğin bu son durumda vergi idaresi, ziyaya uğratılan verginin sadece bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesmesi öngörülebilir.

Ayrıca hem idari hem de adli süreçlerde yaptırım uygulanıp uygulanmamasına ilişkin verilen kararlarda aynı deliller ve delil değerlendirme araçları (vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporu, vergi suç raporu, vergi ve cezalara ilişkin tarhiyatlar, rapor değerlendirme komisyonu mütalaası, tutanaklar, VUK gereğince tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgeler) kullanılmaktadır. Bu

⁸⁵ Kaçakçılık suçları, çift defter tutma suçu haricinde tehlike suçu olarak düzenlenmiştir.

⁸⁶ Ayrıca belirli durumlarda kaçakçılık fiillerine özel usulsüzlük cezaları da uygulanmaktadır. Örneğin sahte belge düzenleme veya kullanma hareketi ile fatura veya benzeri belge düzenlenmemesi suretiyle mal/hizmet satışı belgesiz olarak gerçekleştirdiği gerekçesiyle.

sebeple, vergi yargılaması ve ceza yargılaması süreçlerinden hangisi önce kesin hükme ulaştı ise o yargılamada icra edilen delil değerlendirmesi, sonraki yargılamada da dikkate alınmalıdır. Örneğin vergi mahkemesinde delillerin değerlendirilmesi sonucunda kaçakçılık fiilinin maddi unsuru işlendiği sonucuna varılmış ise ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin bu kanaatini esas almalıdır. Eğer ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin bu değerlendirmesinin aksi sonucuna varıyor ise bunu mutlaka gerekçelendirmelidir⁸⁷. Diğer yandan, örneğin ceza mahkemesi kaçakçılık suçunda manevi unsurun değerlendirilmesinde, vergi mahkemesinin kararı neticesinde ortaya çıkan değerlendirme ile bağlı değildir. Zira kaçakçılık suçunun manevi unsurunun değerlendirilmesi, vergi ziyayı kabahatinin unsuru olmaması sebebiyle vergi mahkemesinin görev alanına dâhil değildir.

Bu gibi bütünleştirici mekanizmalar ile kişi ölçülü bir yaptırıma tutulurken ayrıca mahkeme kararları arasında çelişkinin ortaya çıkma ihtimali de azalabilecektir. Ancak hukuk kuralları ne kadar mükemmel kodifiye edilirse edilsin toplumun sosyal, ekonomik ve politik gerçekleri ile uyumadığı sürece uygulamada hedeflenen amaç gerçekleşmemektedir. Bu sebeple idareye ya da yargıya ağır iş yükü getirmeyen bürokrasiden uzak, ceza ve vergi hukukunun ilkelerine riayet edecek bütünleştirici mekanizmalar öngörülmalıdır.

-İkinci yol ise vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu unsurlarının kesişmesinin engellenmesidir. Bu kapsamda birbirinden farklı unsurları⁸⁸ barındıran kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahatini maddi unsur bakımından bağlantılı hale getiren VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası hükmünün değiştirilerek bu bağlantının ortadan kaldırılmasıdır. Kaçakçılık fiilleri sonucunda vergi ziyasının gerçekleşmesi halinde vergi ziyasının üç katı tutarında vergi ziyayı cezası uygulamasına son verilmeli, hangi fiilden kaynaklı olursa olsun vergi ziyasının gerçekleşmesi halinde ilgili mükellef, sorumlu ya da üçüncü kişiye ziyayı uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmeli⁸⁹ ve verginin tahakkuk aşamasına ilişkin bir mesele olan ve vergi tekniği uzmanlığı gerektiren vergi ziyayı cezasına ilişkin yargılama mevcut durumda olduğu gibi vergi mahkemelerinde görülmelidir. Diğer yandan, kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza yargılaması, mevcut durumda olduğu gibi ceza mahkemeleri tarafından yürütülmelidir. Bu noktada caydırıcılığı artırmak amacıyla kaçakçılık suçuna ilişkin hapis cezasının yanında

⁸⁷ Örneğin vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elamanının, aleyhine vergi inceleme raporu düzenlenen kişinin hasmı olduğunun ve söz konusu husumetten dolayı yanıltıcı vergi inceleme raporunun hazırlandığının sabit olması.

⁸⁸ Kaçakçılık suçlarında manevi unsur kast iken vergi ziyayı kabahatinin taksirle de işlenmesi mümkündür. Diğer yandan, vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyayı neticesi aranırken kaçakçılık suçlarında çift defter tutma suçu haricinde herhangi bir neticenin gerçekleşmesi gerek yoktur. Zira bu suçlar, tehlike suçu olarak düzenlenmişlerdir.

⁸⁹ KARAKOÇ, Yusuf, "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", **Prof. Dr. Nami Çağlayan'a Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1, 2020, s. 338-339.

ilaveten vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olmaksızın adli para cezası hükmedilmesine ilişkin kanun değişikliği de yapılabilir⁹⁰. Ancak, kişinin tek fiilinden dolayı verilecek toplam cezanın İHAM içtihatlarında da yer aldığı gibi öngörülebilir ve ölçülü olması gerekmektedir. Bu bağlamda bir hususa daha değinmekte yarar vardır. VUK'un "Tüzel kişilerin sorumluluğu" başlıklı 333. maddesinin ilk fıkrasında "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*" hükmü gereğince tüzel kişi bünyesinde kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyayı meydana gelmesi halinde üç kat vergi ziyayı cezası tüzel kişi adına kesilecektir. Görüldüğü üzere, kanun hükmü, cezaların şahsiliği ilkesi ile uyuşmayacak şekilde kaçakçılık fiili işleyerek vergi ziyasına neden olan kişiden farklı bir kişiyi ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmasını öngörmektedir. Yukarıda ifade ettiğimiz ikinci önerimiz, cezaların şahsiliği ilkesi ile uyuşmayan bu durumu da ortadan kaldırabilecek niteliktedir.

-Üçüncüsü ise kişinin işlediği vergi kanunlarına aykırı eylemi, tek bir yargılama süreci çerçevesinde cezalandırmaktır. Bu yol, diğer ikisine nazaran daha radikal bir yaklaşımı benimsemektedir. Bu yaklaşımın temelinde vergisel aykırılıklardan dolayı yaptırım uygulama süreci olarak idari ya da adli süreçlerden sadece birinin seçilmesi yatmaktadır.

Karşılaştırmalı hukukta Belçika, Finlandiya ve İspanya'nın bu şekilde bir sistemi benimsedikleri tespit edilmiştir.

Belçika, kişinin tek bir fiilinden dolayı hem idari hem de adli sürecin başlatılmasını engellemek amacıyla una via ilkesinin (le principe una via) genel hatlarını içeren Kanunu 22 Ekim 2012 tarihinde kabul etmiştir⁹¹. Una via ilkesi, öz olarak ifade etmek gerekirse vergi kanunlarına aykırı davranışın soruşturulmasında tek bir usulün sürdürülerek birden fazla cezalandırma yapılmasının engellenmesini esas almaktadır. Başka bir söylemle, vergi kanunlarını ihlal eden kişi ya da kişiler hakkında vergi idaresi tarafından yapılan idari soruşturma neticesinde idari ceza ya da adli makamlar tarafından yapılan soruşturma ve kovuşturma neticesinde adli cezadan sadece biri uygulanacaktır.

Finlandiya Vergi Hukuku'nda, Belçika'ya benzer şekilde kişinin tek bir fiili neticesinde hem idari yaptırıma hem de adli yaptırıma tabi tutulmasının engellenmesi amacıyla 8 Kasım 2013 tarihinde 781 Sayılı Ek Vergi ve Ek Gümrük Vergilerinin Ayrı Bir Kararla Konulmasına Dair Kanun ihdas edilmiş ve 1 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacının tek bir yargılama

⁹⁰ A.e., s. 339.

⁹¹ Bu Kanunun idari cezaya tabi tutulmuş bir fiilden ötürü adli bir soruşturma açılmayacağına ilişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Sergey Zolotukhin v. Russia (14939/03 10.2.009) kararının esas alınarak yapıldığı belirtilmektedir. Chéry, Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight, p. 117.

neticesinde kişiye tek bir cezaya tabi tutulmasını ve böylece İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde düzenlenen ve İHAM içtihatlarında uygulama alanı şekillenen non bis in idem ilkesi ile uyumun sağlanmasıdır. Kanun hükümlerine göre, Finlandiya Vergi İdaresi (VH), vergi mevzuatına aykırı bir durum ile karşılaştığında idari para cezası uygulayabilir ya da ortada vergi suçunun olduğu sonucuna vararak durumu adli makamlara bildirebilir. Bu noktada, vergi idaresinin takdir yetkisi mevcuttur. Durum adli makamlara bildirilmemişse vergi idaresi, verginin aslına ilişkin kararın verildiği yılı müteakip eden yılın son gününe kadar ayrı bir karar ile idari para cezası uygulayabilir. Vergi idaresi ilgili durum sebebiyle idari para cezası uygulaması halinde buna ilişkin yeni bir delil elde edilmedikçe bu durum adli makamlara bildirilemez. Diğer yandan, vergi idaresinin ilgili durumu adli makamlara bildirmesi halinde kural olarak artık idari para cezası kesilmesi söz konusu olamaz. Ancak vergi idaresi, her durumda verginin aslına ilişkin karar alabilir. Örneğin vergi idaresine bildirilmemiş 20.000 Avroluk gelir vergisine tabi gelir için vergi tarhi yapılabilir. Diğer yandan vergi idaresi, vergi aslına ilişkin olarak her durumda karar alabilir. Savcılık tarafından yapılan soruşturma sonucunda kamu davası açılmasına yer olmadığı kararı verilmesi halinde vergi idaresi, bu kararın kendisine bildirildiği tarihten itibaren 90 gün içerisinde idari para cezasına hükmedebilir⁹². Vergi suçuna ilişkin ceza yargılaması sonucunda mahkemenin suçlamaları kabul etmemesi (kişinin beraat etmesi) halinde ise vergi idaresi bu duruma ilişkin olarak idari para cezası kesemez.

İspanya Hukuku'nda, 30 sayılı Kanunun (Ley 30/1992, de 26 de Noviembre) 133. maddesinde tarafları, konusu ve sebebi aynı olan durumlarda adli veya idari yaptırım uygulanması halinde bir daha yaptırım uygulanamayacağı açık şekilde ifade edilmiştir⁹³. İdari ceza süreci ile ceza yargılamasının kesişmesi durumunda idari ceza süreci durdurulur ve ceza yargılamasına öncelik verilir⁹⁴. Zira İdari Yaptırımlar Genel Vergi Kanunu'nda (LGT) “vergi yaptırımlarının kesişmemesi ilkesi” başlıklı 180. maddesinde vergi idaresinin vergi suçu işlendiği hususunda şüphe duyması halinde dosyanın savcılığa gönderilmesi ve bu dosya ile ilgili vergi idaresinin cezai bir işlem yapmaması emredilmektedir⁹⁵. Ceza yargılaması sonucunda kişi suçlu bulunursa adli yaptırım uygulanır ve kişiye ilaveten idari ceza verilemez. Diğer yandan, ceza mahkemesinin beraat kararı vermesi halinde ceza mahkemesinin tespit ettiği maddi vakıalar çerçevesinde vergi idaresi, idari ceza sürecine devam edebilir⁹⁶.

⁹²IMMONEN, Raimo/LINDGREN, Juha, “Finland”, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 315.

⁹³DÍAZ, Antonia López, “Spain”, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, p. 593.

⁹⁴ A.e.

⁹⁵ A.e.

⁹⁶ A.e., p. 594.

Kişinin tek fiili dolayısıyla tek bir yargılama neticesinde yaptırıma tabi tutulabilmesi için, VUK vergi ceza sisteminde kanun değişikliklerine ihtiyaç vardır. Bunun için ilk olarak VUK'un idari ve adli süreçlerin birbirlerine paralel şekilde sürdürülmesine izin veren ve içtima yasaklarını içeren 340. maddesinin ilk fıkrasının, 359. maddesinin son fıkrasının ve 367. maddesinin “359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” şeklindeki fıkrasının ilga ya da iptal edilmesi gerekmektedir. Sonrasında ise kişinin bir fiilinden dolayı tek yargılama sürecinin yürütülebilmesine ilişkin kanun hükümleri getirilmelidir. Buna göre VUK'un 359. maddesi dışında yer alan hareketler ile vergi ziyaya sebep olunması halinde vergi idaresi idari süreç çerçevesinde ziyaa uğratılan vergi aslının bir katı tutarında vergi ziyai cezasını keser. İlgili kişi, bu idari cezaya vergi mahkemesinde dava açabilir. Diğer yandan, kaçakçılık suçlarında yer alan fiiller ile vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde artık idari değil adli süreç başlatılmalıdır. Vergi ziyai, kaçakçılık suçlarında suç unsuru olarak öngörülmemiştir. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun tamamlanması için vergi ziyayının gerçekleşmesine gerek yoktur. Ancak VUK'un 359. maddesinde öngörülen ve korunan hukuki değer ağır ve ağırlıklı olarak hazine yararı olan kaçakçılık suçlarında vergi ziyayının daha ağır cezayı gerektiren nitelikli hal olarak düzenlenmesi söz konusu olabilir. Bu kapsamda, kaçakçılık suçları ile vergi ziyaya neden olunması durumunda ziyaa uğrayan verginin bir katı ile üç katı arasında bir tutarın adli para cezası olarak öngörülmesi uygun olacaktır⁹⁷. Bununla birlikte adli sürecin başlatılması, vergi idaresinin vergi aslı, gecikme faizi ve gecikme zammına ilişkin tarhiyat yapmasına engel değildir. Vergi aslına ilişkin tarhiyatın vergi mahkemesi tarafından sebep unsuru yönünde sakat bulunarak tamamen veya kısmen iptal edilmesi, ceza yargılamasında vergi ziyaya dayalı olarak hükmedilecek adli para cezasında dikkate alınmalıdır. Diğer yandan, ceza yargılamasının mahkûmiyet dışında başka bir şekilde sona ermesi halinde vergi idaresi 6 ay içinde ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesebilecektir. Bu şekilde kapsamlı bir kanun değişikliği ile İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinde öngörülen ve İHAM içtihatlarında da esasları belirtilen non bis in idem ilkesine uygun olarak tek yargılama süreci içinde bütünleşik ve ölçülü bir yaptırım modeli ihdas edilebilecektir.

Sonuç

Roma Hukuk Sistemi içinde doğduğu kabul edilen non bis in idem ilkesi kişinin aynı fiilinden dolayı çifte yargılanmasını ve çifte cezalandırılmasını yasaklamaktadır. Bu ilkenin insan hakları belgelerinde yer aldığı ve karşılaştırmalı hukukta genel olarak ceza yargılaması bakımından kabul edildiği

⁹⁷ Ceza yargılamasında vergi ziyayının tespitinde uzman makam olan vergi idaresinin adli kolluk olarak görevini ifa edecektir. Diğer yandan kaçakçılık suçları ile birlikte vergi ziyayının tespiti hususunda yargılama yapacak ceza mahkemelerinin ihtisas mahkemesi olarak kurulması uygulamada ceza mahkemelerinde yaşanacak aksaklıkların önüne geçilmesini sağlayacaktır.

görülmektedir. Ancak vergisel kabahat ve suçların farklı hukuki değerleri koruduğu ve/veya unsurlarının farklı oldukları gerekçeleriyle Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Avusturya, İtalya gibi birçok ülkede non bis in idem ilkesinin kabul edilmediği tespit edilmektedir.

Non bis in idem ilkesi, İHAS'ın Ek 7 Nolu Protokolünün “aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” başlıklı 4. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Türkiye, non bis in idem ilkesinin düzenlendiği İHAS Ek 7 Nolu Protokolü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış, 10 Mart 2016 tarihinde 6684 sayılı Kanun ile onaylamaya uygun bulmuştur. 2 Mayıs 2016 tarihinde onaylanan 7 Nolu Protokol, 1 Haziran 2016 tarihi itibarı ile yürürlüğe girerek iç hukuk kuralı haline gelmiştir.

Non bis in idem ilkesini öngören İHAS'ın 7 Nolu Protokolünün 4. maddesi İHAM içtihatları ile şekillenmiştir. İHAM, vergi kabahat ve suçlarında non bis in idem ilkesinin hangi koşullarda uygulanacağına ilişkin içtihatlar oluşturmuştur. İHAM'ın güncel içtihatlarına göre kişinin aynı fiilinden dolayı idari para cezasına maruz bırakılması ve ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına hükmedilmesi belirli şartlar dâhilinde non bis in idem ilkesine aykırı görmemektedir. Bu şartlar, kabahat ve suça ilişkin idari ve adli süreçlerin birbirini tamamlaması, bir süreç sonunda uygulanan yaptırımın diğer süreç sonunda uygulanacak yaptırımda dikkate alınması, iki süreç içinde delillerin birbirleri ile çelişmeyecek şekilde değerlendirilmesi başka bir ifade ile idari ve adli süreçlerin birbirini tamamlayabilmeleri için bütünleştirici mekanizmaların oluşturulması ve bunun sonucunda kişi açısından adil ve ölçülü yaptırım uygulanmasının sağlanmasıdır.

VUK'un kabahat ve suçlara ilişkin kurallar çerçevesinde aynı fiilden dolayı hem idari süreç içinde idari para cezası kesilebilmekte hem de ceza yargılaması sonucunda hapis cezasına hükmedilebilmektedir. Bununla birlikte VUK'ta kabahat ve suçlar karşılığında uygulanan yaptırımlara ilişkin içtima yasakların mevcut olduğu ve İHAM içtihatlarında söz edilen idari ve adli süreçleri bütünleştirici mekanizmaların oluşturulmadığı görülmektedir. Bu sebeple, İHAM'ın içtihatlarında öngörülen şartların yer almadığı görülmektedir.

Son dönemde vergi cezalarında non bis in idem ilkesi uygulamasını etkileyecek gelişmeler yaşanmıştır. Anayasa Mahkemesi kişinin aynı fiilinden dolayı hem idari para cezasına hem de ceza yargılaması neticesinde hapis cezasına maruz kalmasının Anayasaya aykırı olup olmadığına (non bis in idem ilkesini ihlal edip etmediğine) ilişkin olarak VUK'un 340. maddesi, 359. maddesinin b bendi ile son fıkrası ve 367. maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları ile sınırlı olarak incelenmiş ve idari süreç ve adli süreç neticesinde alınan kararların karşılıklı olarak birbirlerini bağlamadıklarını düzenleyen VUK'un 367/6 fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Bu karar ile birlikte idari ve adli süreçler çerçevesinde ortaya çıkan kararların etkileşime girmesinin önü açılmış

olsa da ne şekilde etkileşime girileceğine ilişkin bütünleştirici mekanizmaların VUK'ta yer almaması sebebiyle öngörülemezlik söz konusudur. İdari ve adli süreçler sonunda birbiri ile çelişir kararlar çıkabilecek ve ölçüsüz yaptırımlar uygulanabilecektir. Anayasa Mahkemesinin bu kararından kısa bir süre sonra 7394 sayılı Kanunla bir kısım farklı düzenlemeler ile birlikte VUK'un 359. maddesine etkin pişmanlık müessesesi getirilmiştir. Bu Kanunla getirilen etkin pişmanlık müessesesi ile kişinin aynı eylemine dayalı olarak tesis edilen idari işlemin yargısal denetimini yapan vergi mahkemesi ile kişinin aynı eyleminin VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu oluşturduğu isnadına dayalı yargılamayı yapan ceza mahkemeleri arasında etkileşiminin önüne engel konulmak istenmiştir. Böylece kaçakçılık fiilinden kaynaklı oluşan vergi ve vergi ziyayı tarhiyatlarına karşı açılmış vergi mahkemesi kararı olmadığı için aynı delilleri inceleyen ve aynı fiili değerlendiren çelişik kararların çıkmasının önüne geçilmektedir. Kanun koyucu bunu, anayasal bir hak olan hak arama özgürlüğünü feda ederek ya da görmezden gelerek gerçekleştirmiştir. Kanun koyucunun bu şekilde bir etkin pişmanlık müessesesi düzenlemeye iten nedenin, 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ile VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan karşılıklı bağlamazlık kuralının iptali olduğu anlaşılmaktadır. Zira bu kuralın iptali ile vergi ziyayı sonucunu doğuran kaçakçılık fiillerinin işlendiği durumlarda vergi ve ceza mahkemelerinin aralarında etkileşim oluşturulması kuvvetle muhtemeldir. Etkin pişmanlık müessesesinin tercih edilmesi ile kişi hem daha hafif bir ceza alacak hem de vergi mahkemesi kararı olmayacağı için ortada çelişik bir durum söz konusu olmayacak ve dolayısıyla belirli durumlarda non bis in idem kuralına eski düzenlemeye nazaran göreceli bir uyum sağlanacaktır. Ancak bu, İHAM'ın Glantz ve A ve B v Norveç Kararı ile şekillenen vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin içtihatları ile 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararında öngörülen koşullara uygun bir düzenleme değildir. Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi arasında etkileşim sağlayacak bütünleştirici mekanizma kurulamamıştır. Bu da uygulamada çözülemeyen sorunsallara, yeni sorunsallar eklemekten öteye geçememiştir. VUK'un mevcut düzenlemeleri nazara alındığında vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasına ilişkin İHAM'ın güncel içtihatlarında öngörülen idari ve adli süreçler arasındaki etkileşimin sağlanması ve şeklen iki yargılama olarak görülse de özde birbirini tamamlayıcı nitelikte olan bütüncül bir yargılama ve cezalandırma sistematığının kurulamadığı gözlemlenmektedir. Bize göre İHAM'ın güncel içtihatları ve anayasal temel hak ve özgürlükler çerçevesinde vergi cezalarında non bis in idem ilkesine uyum yukarıda ayrıntılı açıkladığımız gibi üç farklı yol ile sağlanabilecektir. Bunlardan ilki, vergi kabahat ve suçlarına ilişkin yürütülen idari ve adli süreçleri birbirini tamamlar hale getirecek bütünleştirici mekanizmaların oluşturulmasıdır. İkinci yol, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu unsurlarının kesişmesinin engellenmesidir. Son olarak ise kişinin işlediği vergi kanunlarına aykırı eylemi, tek bir yargılama süreci çerçevesinde cezalandırmaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Yazarın Notu: Bu çalışmada, “Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge” isimli doktora tezinde yer alan vergi cezalarında non bis in idem ilkesine ilişkin açıklamalarımın yararlanılarak 4/11/2021 tarih ve 2019/4E. 2021/78K. sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile 7394 sayılı Kanun ile non bis in idem ilkesi ile yakından ilişkili olan VUK’un 359. maddesinde yapılan değişiklikler değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA / REFERENCES

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, Sayı:49, 2000, ss. 85-96.

BAHÇECİ, Barış, İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, **TBBD**, 2018(136), ss. 141-166.

BAYKARA, Bekir, “Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 323, Temmuz 2008.

BİLİCİ, Nurettin Bilici/ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, **Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan**, Nevzat Saygılıoğlu (Ed.), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, ss. 49-72.

BİYAN, Özgür, “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyayı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:145, Ocak 2016.

CANDAN, Turgut, Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem İlkesi, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/> E.T. 15.02.2020.

CANDAN, Turgut, “Kaçakçılık Suçunda Ceza İndirimi/Soruşturma ve Kovuşturma Evrelerinde Etkin Pişmanlık” <https://turgutcandan.com/> E.T. 25.05.2022.

CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 13. Bası, Beta, İstanbul, 2006.

CHÉRUY, Christian, Tax Procedure in Belgium: Audit to Litigation A First Insight, Practical Law Country Q&A, 2016, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/8-624-7505?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/8-624-7505?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true) E.T. 16.01.2019.

CİHAN, Erol/YENİSEY, Feridun, “Non Bis İn İdem İlkesi”, **Prof. Dr. Çetin Özek Armağanı**, Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, 2004.

DÍAZ, Antonia López, “Spain”, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 581-609.

DİLEMRE ÖDEN, Begüm, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136, ss. 108-114.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:17, Sayı:196, Nisan 2009.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Suçlarında Etkin Pişmanlığın Geriye Dönük Uygulaması” <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-suclarinda-etkin-pismanligin-geriye-donuk-uygulamasi/653489> E.T. 25.05. 2022.

DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, 2008.

ERDEM, Tahir, **Vergisel Kabahatler**, Beta, İstanbul, 2010.

GEÇER, Ahmet Emrah, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Vergi Cezalarında “Non bis in idem” İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:350, Kasım 2017, ss. 108-120.

GEÇER, Ahmet Emrah Geçer, **Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Adalet Yayınevi, 2021.

GÜLŞEN, Recep, “Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku Bağlamında Non Bis İn İdem İlkesi”, **Prof. Dr. Hüseyin Hatemi'ye Armağan**, Ömer Teoman (Ed.), Cilt:2, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2009.

HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçları**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

İÇER, Zafer/YENER, Yücel, “Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan) Cilt:2, Seçkin, Ankara, 2020, ss.1165-1184.

IMMONEN, Raimo/LINDGREN, Juha, “Finland”, **Surcharges and Penalties in Tax Law**, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016, pp. 303-331.

KARAKOÇ, Yusuf, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **DEÜHFD Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan**, Cilt:12 Özel Sayı, 2010 (BasımYılı 2012), ss. 3-26.

KARAKOÇ, Yusuf, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, **Prof. Dr. Nami Çağlayan'a Armağan**, Atılım Üniversitesi Yayınları No:63, Hukuk Fakültesi Yayınları No:1, 2020, ss. 321-382.

ÖZEN, Mustafa “Non Bis in idem (Aynı fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XIV, Sayı:1, 2010, ss. 389-417.

ÖZEN, Mustafa, **213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2. Bası, Adalet, Ankara, 2018.

ÖZGENÇ, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 9. Bası, Seçkin, Ankara, 2013.

RENÇBER, Altan, “Ne Bis In Idem İlkesi Uyarınca Vergi Suç ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, **Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler**, (Ed. İzzet Özgenç; Cumhur Şahin; Faruk Turhan), Cilt:II, Seçkin, Ankara, 2020, ss. 1091-1102.

TAŞDELEN, Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, “Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:227, Ağustos 2007, ss. 120-125.

TAŞTAN, Mehmet, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Adalet, Ankara, 2015.

YALTI, Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:317, Şubat 2015, ss.85-92.

YURTCAN, Erdener, **Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1987.