



İlgili Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Vergi Yargılaması Uygulamalarına Ait Değerlendirmeler

Assessments of Tax Jurisdiction in The Light of the Relevant Constitutional Court Decision

Sedat APAK¹
Feyza KAYA²

Strategic Public Management Journal
Volume 9, Issue 16, pp. 162-173
December 2023
DOI: 10.25069/spmj.1339012
Research Article/Araştırma Makalesi
Received: 07.08.2023
Accepted: 02.09.2023
© The Author(s) 2023
For reprints and permissions:
<http://dergipark.gov.tr/spmj>

Öz

Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen "ne bis in idem ilkesi", uluslararası kaynak olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek 7 Nolu Protokolünün 4. Maddesinde düzenlenmiştir. Her ne kadar vergi hukukunda spesifik olarak düzenlenmemiş ise de aynı fiil sebebiyle hem vergi kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu olduğu takdirde; vergi kabahati için idari yargıda süreç işlerken vergi kaçakçılığı suçu için ise adli yargıda yargılama yürütülmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367. maddesinin beşinci fıkrası gereği işletilen idari ve adli süreç sonucunda verilen kararlar birbirini bağlamamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesinin verdiği 4 Kasım 2021 tarihli kararı ile sözü edilen hüküm iptal edilmiştir. Söz konusu bu çalışmada öncelikle vergi ceza hukukunu oluşturan vergi kabahatleri ile vergi suçları hakkında kısaca bilgi verilecek, ardından Kanunun 367. maddesinde yer alan hüküm değişiklikten önceki haliyle incelenecektir. Son olarak, anılan hükmün iptali ile ortaya çıkan değişiklikler ve bu değişikliklerin hukuk boyutundaki etkileri değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Hürriyeti bağlayıcı ceza, İdari yaptırım, Ne bis in idem ilkesi, Vergi kabahati, Vergi kaçakçılığı suçu.

Abstract

The principle of ne bis in idem, which is accepted as one of the most important elements of the right to a fair trial regulated in Article 36 of the Constitution, is regulated in Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights, which is an international resource. Although it is not specifically regulated in tax law, if both tax misdemeanor and tax evasion crime are committed due to the same act, the administrative jurisdiction is prosecuted for tax misdemeanor, while judicial jurisdiction is prosecuted for tax evasion crime. The decisions taken as a result of the administrative and judicial processes carried out pursuant to the fifth paragraph of Article 367 of the Tax Procedure Law No. 213 were not binding. However, with the decision of the Constitutional Court dated November 4, 2021, the said provision was annulled. In this study, first of all, brief information will be given about tax misdemeanors and tax crimes that make up the tax criminal law, and

¹ Doç.Dr., İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Hukuk Bilimleri Anabilim Dalı, sedat.apak@istanbul.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-1458-0512

² 16. Dönem İdari Yargı Hakim Adayı, Adalet Bakanlığı, Ankara, fevza.19mart@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-0835-7800

then the provision in Article 367 of the Law will be examined in its previous form. Finally, the changes resulting from the annulment of the aforementioned provision will be evaluated.

Key Words: Punishment binding freedom, Administrative sanction, Principle of ne bis in idem, Tax misdemeanor, Tax evasion crime.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kabahatleri ile vergi suçları, vergi ceza hukukunun genel görünümünü ihtiva etmektedir. Vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar idari yargıda çözüme kavuşurken, vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıklar için görevli mercii adli yargı makamlarıdır. Ancak zaman zaman vergi kabahati ile vergi suçu kesişebilmektedir. Aynı fiil sebebiyle hem vergi kabahati hem vergi suçu ortaya çıkmış ise bu durumda iki farklı yargı kolundan işleyen ikili bir yargılama süreci ortaya çıkmaktadır. Kanunun 367. Maddesinde yer alan; ‘‘Ceza mahkemesi kararlarının, 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’’ şeklinde hükmü incelendiğinde ceza mahkemesi ile vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler arasındaki etkileşimin olmadığına işaret edildiği görülmektedir. Başka bir ifadeyle, sözü edilen merciler tarafından yapılan yargılamalar neticesinde verilen kararlar birbirini etkileyememekte idi. Ancak bu şekilde bağımsız işleyen adli ve idari süreç, son dönem AİHM içtihatlarıyla oluşturulan kriterler ile de uyumsuz algılandığı için, Anayasa Mahkemesi'nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı ile sözü edilen madde iptal edilmiştir. Bu çalışmada öncelikle vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan vergi kabahatleri ile vergi suçları hakkında detaylara karşılaştırmalı olarak yer verilecek, ardından 213 sayılı Kanunun 367. maddesinin son fıkrasının iptal edilmeden önceki hali ile sonraki hali hakkında değerlendirmelere yer verilerek olası çözüm yolları önerilecektir.

1. VERGİ CEZA HUKUKUNDA GENEL GÖRÜNÜM, KABAHAHAT VE SUÇ FİİİLERİ

‘‘Vergi devleti’’ kavramı, egemenlik yetkilerine dayanarak vergi koyan ve kamu harcamalarını söz konusu düzenli olarak toplamış olduğu vergilerle finanse eden modern devleti ifade etmektedir. Egemenlik kavramı ile devletin vergi toplama yetkisi arasında güçlü bir bağın olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü gerçekten de bir devlet vergi toplayabildiği ölçüde ekonomik manada etkinlik kurmaktadır. Öte yandan kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergi gelirleri, sadece devletin oluşumuna katkıda bulunmamış aynı zamanda devletin biçimlenmesine de katkıda bulunmuştur. Dolayısıyla Burke'ün de altını çizdiği üzere ‘‘devletin gelirleri, devletin ta kendisidir.’’ (Dönmez ve Kaya, 2014: 100-101).

Yukarıda yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; Devlet ile kişiler arasında kanunla kurulmuş olan söz konusu bu ilişkiyi ‘‘vergi hukuku ilişkisi’’ olarak nitelendirmek mümkündür. Bu ilişkinin düzenli bir şekilde devam ettirilebilmesi adına konulan kurallara riayet edilmesi, daha açık bir ifadeyle vergisel yükümlülüklerin, kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirilmesi beklenmektedir. (Karakoç, 2019: 387). Çünkü bu yükümlülükler uygun hareket edilmediği takdirde mükellefler, vergi sistemi düzeni

dışına çıkmakla beraber vergi tahsilatının da doğru bir şekilde işlemesi de engellemiş olacaktır. (Kaplan Dönmez, 2020: 975).

Bu sebeple vergilendirme ödevlerine aykırı hareket edenler için kanun ile çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Zira vergisel yükümlülükler aykırı hareketlerin yaptırımı bağlanmadığı bir vergi sisteminde, vergilendirme ödevlerinin hukuka uygun şekilde yerine getirileceğini beklemek mümkün olmayacaktır. (Başaran Yavaşlar, 2008: 131). Bu ayrıntıyı gören kanun koyucu, maddi ve şekli vergi hukuku kuralları vasıtasıyla vergi düzenini korumak ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla vergi ödevlerini ihlal eden fiilleri yaptırımı bağlamıştır. (Başaran Yavaşlar, 2008: 131). Sonuç olarak vergi hukukunu; devletin egemenlik yetkisine dayanarak kişiler ile devlet arasında kurulmuş olan vergi ödevi ilişkisinden kaynaklanan hak ve ödevler ile bunların yerine getirilmesini sağlayan kurallar olarak tanımlamak mümkündür. (Karakoç, 2016: 31).

Vergi hukukunun vergi kanunlarında belirtilen yükümlülükler aykırı hareketler ile bunlara uygulanan ceza ya da yaptırımlarına ilişkin bölümüne “Vergi Ceza Hukuku” adı verilmektedir. (Karakoç, 2016: 387). Vergisel yükümlülükler aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan hukuka aykırılıklar, vergi ceza hukuku içinde “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. (Şenyüz, 2022: 51). Öncelikle bu iki kavram hakkında tanımlara yer vermek faydalı olacaktır.

Vergi kabahati, mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere vergi ödevlilerinin VUK ’ta ve diğer vergi kanunlarında belirtilmiş olan usul ve şekle ilişkin hükümlerine yaptırım gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılmasıdır. (Karakoç, 2016: 104). Vergi suçunun tanımına ise VUK’ta doğrudan yer verilmemiş, 331. maddede “ *Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.* ” demek suretiyle dolaylı bir tanımlamaya gidilmiştir. Fakat en genel anlamda vergi suçunu tanımlamak gerekirse, ekonomik suç kapsamında, vergi gelirlerini azaltıcı faaliyetler olarak ifade etmek mümkündür. Başka bir tanıma göre ise, VUK’ta ve diğer vergi kanunlarında belirtilen ödevlere, vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının cezayı gerektirecek şekilde aykırı davranışlarıdır. (Yiğit, 2004: 39-40).

Aslında her ne kadar ekonomik suçlar için ekonomik ceza ilkesi benimsenmiş olsa da vergi suçları sonucu yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Çünkü vergisel yükümlülükler karşısında sahteciliği ve hileli yolları tercih edenleri, mali yaptırımla cezalandırmak yeterli olmamaktadır. Buradan hareketle söz konusu ihlalin ağır niteliği dikkate alındığında; mali nitelikteki cezaların caydırıcılık etkisi görece daha düşük olduğu için kanun koyucu daha ağır yaptırım verilmesini öngörmüştür. (Çiftçi, 2021: 104).

Vurgulamakta fayda vardır ki; aslında kanun ile vergi kabahatleri ve vergi suçlarının düzenlenmesi, bir nevi vergi ceza hukukunun amaçlarına da işaret etmektedir. Daha açık bir ifadeyle, vergi ceza hukuku bakımından vergi kabahatlerinin amacı; hazine zararına sebebiyet verilerek devletin vergiden yoksun kalmasını engellemek ve bu şekilde vergisel idari düzeninin devamının sağlanması iken, vergi suçlarının amacı ise kamu düzeninin sağlanmasıdır. (Şenyüz, 2022: 51). Özetleyecek olursak; her iki gruptaki hukuka aykırı fiiller için verilen ceza ya da yaptırımların amacı, vergi kanunlarında belirtilen yükümlülükler gereği gibi ve zamanında uyulmasını sağlamaktır. Böylelikle hem kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu gelirleri toplanarak kamu yararı gerçekleşmekte hem de hazinenin vergi kaybına uğramasının önüne geçilmektedir. (Karakoç, 2019: 528).

Vergi ceza hukukuna ilişkin en temel kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte söz konusu kanunda ceza hukuku ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Başka bir ifadeyle, vergi hukuku ile ceza hukuku ilkelerine dayanılarak oluşturulmuş bir vergi ceza hukukundan bahsetmek mümkündür. Dolayısıyla mevcut yapısı incelendiğinde vergi ceza hukuku, vergi veya ceza hukukunun tamamen dışında bir disiplini ihtiva etmemekte, bilakis bunların altında yer alan özel bir bölümü ifade etmektedir. (Şenyüz, 2022: 51).

Ancak her ne kadar vergi kabahatleri ile vergi suçları, hukuka aykırı fiiller olarak nitelendirilse de bazı unsurlar bakımından farklılıklar mevcuttur. Örneğin; vergi kabahatlerini oluşturan fiiller ile bunlara uygulanacak yaptırımlar, herhangi bir yargı kararına gerek duyulmaksızın idare tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Buna karşılık, "ceza hukuku anlamında vergi suçları" olarak ifade edilen vergi suçlarını belirlemekle ve bunlara ilişkin cezaları uygulamakla görevli mercii ise, yargı makamlarıdır. 213 sayılı VUK'un 359., 362., ve 363., maddelerinde düzenlenen vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarının ceza hukuku ilkeleri dikkate alınarak ceza mahkemeleri tarafından yargılaması yapılmaktadır. (Karakoç, 2019: 388). Öte yandan, vergi suçlarıyla korunan hukuki yarar, devletin sadece ekonomik alanda kalan kamusal düzeninin korunmasıdır. Vergi kabahatleriyle korunan asıl yarar ise, hazinenin gelir kaybı önlenerek bir nevi devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Özetlenecek olunursa; vergi suçları, kamu düzenini zedeleyen fiilleri konu almakta iken, vergi kabahatleri ise idari düzeni zedeleyen fiilleri konu almaktadır. (Şenyüz, 2022: 51).

Vergi suçları, vergi kabahatlerine kıyasla daha tehlikeli olarak yorumlandığı için vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergi kabahatleri karşılığında ise idari para cezaları öngörülmüştür. Yani vergi kabahatlerinin yaptırımı parasal, vergi suçlarının yaptırımı ise hürriyeti bağlayıcı niteliktedir. Vergi kabahatini oluşturan fiiller, kusursuz sorumluluk kapsamında işlenebildiği için söz konusu bu fiillerde kastın varlığı gerekli görülmemekte, taksirle işlenmesi halinde de yaptırım uygulanmak mümkün hale gelmektedir. Ancak vergi suçlarında, kusursuz sorumluluk ilkesi geçerli olmayıp suç işleyen kişinin cezalandırılabilmesi için, fiili kastın işlenmesi ya açıkça kanunda taksirle işlenebileceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ancak kastın veya taksirin varlığı söz konusu ise mahkeme cezaya hükmedebilmektedir. (Apak, 2008: 38). Bununla birlikte idari yaptırımlarda, cezanın kişiselliği ilkesinin bir önemi bulunmamakta kanunda belirtilen hallerde söz konusu cezayı, başkasından isteyebilmek mümkündür. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezalarda ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olan kişisellik ilkesi, gündeme gelmektedir. Söz konusu hürriyeti bağlayıcı cezaların fail dışında başka birine çektirilmesi mümkün değildir. (Apak, 2008: 39).

Son olarak, suçlarda suç teşkil eden fiiller ile hükmolunacak cezalara kanunda yer verilmektedir. Başka bir ifadeyle suçun oluşumunda ve cezanın belirlenmesinde, tek kaynak kanun olup diğer düzenleyici işlemlerle suç ve cezanın belirlenmesi mümkün değildir. Kabahatlerde ise hangi hareketin kabahat olarak kabul edileceği hem kanunla hem de kanunun belirlemiş olduğu kapsam ve koşullar dâhilinde, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle belirlenebilmektedir. Dolayısıyla kabahatlerde suçlara kıyasla kanunilik ilkesinin yumuşatıldığı görülmektedir. Ancak kabahatler karşılığında öngörülen yaptırımların türü, süresi ve miktarının mutlaka kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca kabahatlerin işlenmesi sonucu uygulanacak yaptırımlar gerçek ve tüzel kişilere uygulanabilir iken, cezalar sadece gerçek kişilere verilmektedir. (Şenyüz, 2022: 39).

2. VUK'UN 367. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK; UYGULAMADAKİ ZORLUKLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. CEZA YARGISI VE İDARİ YARGININ BİRBİRİ İLE ETKİLEŞİMİ VE MEVCUT UYGULAMALAR

VUK'un 367. Maddesinde "Ceza mahkemesi kararlarının, 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" şeklinde hükme yer verildiği ifade edilmişti. Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarından kastın ise; vergi ziyayı, usulsüzlük ve diğer cezalar; söz konusu cezaları uygulayacak makam ve mercilerin ise vergi daireleri olduğu anlaşılmaktadır. (Beyribey, 2016: 58)

Aslında böyle bir düzenlemeye yer verilmesinin bazı haklı gerekçeleri bulunmaktadır. Şöyle ki; idarenin ceza uygularken göz önünde bulundurduğu kriterler ile ceza mahkemesinin cezaya hükmederken kullandığı kriterler birbirinden farklı olmaktadır. Başka bir ifadeyle, ceza mahkemesinin önüne gelen davada, dava şartı olarak kabul edilen mütalaanın gerçekleşmediği veyahut suçun manevi unsurunun bulunmadığı gerekçesiyle beraat ya da düşme kararı vermesi mümkündür. Ancak ceza mahkemesinin vermiş olduğu söz konusu bu karar, idarenin ceza kesme yetkisini ortadan kaldırmamaktadır. Ya da idare tarafından kaçakçılık fiili sebebiyle üç kat vergi ziyayı cezasının verilmemiş olması ceza mahkemesi hakimini bağlamamaktadır. (Yiğit, 2004: 179-180).

Dolayısıyla şartlar oluştuğu takdirde idare, ceza mahkemesi kararını beklemeksizin vergi ziyayı cezasını üç kat uygulama yetkisine sahip olmakta, ceza mahkemesi tarafından hükmolunan ceza, idare tarafından verilen cezalar üzerinde etkili olmamaktadır. (Taşkan, 2013: 342). Ancak bazı hallerde bu durum sakınca teşkil etmektedir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçundan beraat eden bir kişi hakkında daha önce kesilmiş üç kat vergi ziyayı cezasının ne olacağı konusu tartışmalıdır. Şöyle ki vergi idaresi, mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden fiilleri işlediğine kanaat getirip üç kat vergi ziyayı cezası kesmiş, diğer yandan ceza mahkemesi aynı kişi hakkında kaçakçılık suçu işlemediğine karar vermiştir. Hiç şüphesiz ki bu durum, hukuk devletinin en temel ilkelerini oluşturan hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. (Taşkan, 2013: 343).

İkinci tartışılması gereken konu ise, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlarının birbirine etkisidir. Bu konunun öğretilde kapsamlı bir şekilde tartışıldığını söylemek güç olmakla birlikte söz konusu bu konuya ilişkin farklı görüşler mevcuttur. (Akkaya, 2000: 88). Bir görüşe göre; ceza mahkemesinin vereceği kararlar, vergi idaresinin ve vergi mahkemelerinin kararları üzerinde etkili olmayacağı gibi, sözü edilen mercilerin kararları da ceza hakimini bağlamayacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 05 Mart 2013 tarih ve 2012/829 başvuru numaralı kararında da aynı görüş benimsenmiştir. Bu görüşün aksine; vergi organları uzmanlaşmış makam niteliğine haiz olduğu için sözü edilen fiilin vergi suçu oluşturmadığı yönündeki kararın kesinleşmesi ceza hakimini bağlaması gerektiğine dair fikirler de mevcuttur. (Akkaya, 2000: 88). Başka bir görüşe göre ise; ceza mahkemesi, maddi gerçeği ortaya çıkarılabilmek adına delilleri bağımsız olarak araştırma ve takdir etme yetkisine sahip olduğu için vergi mahkemesi kararlarının, ceza mahkemesi yönünden bağlayıcılığı söz konusu değildir. (Beyribey, 2016: 58).

Yukarıda yer verilen görüşlerden hareketle, vurgulamakta fayda vardır ki; ceza mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin dava konusu maddi olayları değerlendirirken farklı ölçüt, usul ve ilkeleri dikkate aldığı anlaşılmaktadır. (Şenyüz, 2022: 398). Gerçekten de birinci bölümde yer verildiği üzere suç ve kabahatin unsurları, sorumluluk kriterleri, yargılama usulleri, delil ileri sürme ve değerlendirme kuralları gibi birçok kriter açısından İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu bakımından farklılık gösterdiği için, vergi ve ceza mahkemelerinin aynı fiile dair farklı kararlar vermeleri elbette mümkündür. (Beyribey, 2016: 58).

Ancak vurgulamakta fayda vardır ki VUK'un 367.maddesinin son fıkrasında vergi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkileyemeyeceğine işaret edilse de, mahkeme kararlarının birbirine kesinlikle etki etmemesi gerekliliğinin, ideal düşünce ve uygulama şekli olduğu noktasında bir sonuca varmak yanlış olur ve bazı özel hallerde bu kararların birbirleri açısından bağlayıcı olması gerektiğine yönelik örnekler de mevcuttur. (Akkaya, 2000: 89). Böyle bir bakış açısı geliştirilmesi sayesinde ceza ve vergi mahkemeleri ile idare arasında farklı uygulamaların doğması önlenerek hukuki güvenlik ilkesinin gereğini sağlamak amaçlanmaktadır. (Yiğit, 2004: 182).

Bu aşamada, konu ile ilgili olarak ‘ne bis in idem’ ilkesi hakkında açıklamalara yer vermek faydalı olacaktır.

2.2. “NE BIS IN IDEM” İLKESİ VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ GETİRDİĞİ YENİ DURUM ÜZERİNE DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Latince bir kavram olan ‘ne bis in idem’ genel anlamda; aynı şeyin iki defa tekrarlanmamasını ifade etmekte iken ceza hukuku özelinde ise bir kişinin aynı eylem nedeniyle iki defa sorumlu tutulamayacağı anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle bu ilke, aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmamasını veya hüküm verilememesini ifade etmektedir. (Oter, 2022: 143).

Sözü edilen bu ilkenin öneminden bahsedecek olursak; ne bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiil nedeniyle birden çok cezalandırılmasını yasaklamakla birlikte kişinin ikinci kez kovuşturulmamasını da garanti altına almaktadır. Diğer bir ifadeyle; ikinci yargılama usulünün başladığı anda eğer birinci yargılama kesinleşmişse ikinci yargılama yapılamaz, yani birbirini izleyen yargılamaların yapılması yasaktır. Ancak bu cümleden, birbirinden bağımsız paralel yargılamaların yapılamayacağı şeklinde bir yorumda bulunmak yanlış olur. Şöyle ki bu ilke ile, “aynı sebebe dayalı” ikinci bir sürecin başlatılmasını yasakladığı için, kişinin aynı olay yada sebebe dayalı birden fazla kez cezalandırılmasının önüne geçilmiştir. Sonuç olarak ne bis in idem ilkesi, kişiler için ikinci bir yargılama veya cezaya karşı bir nevi kalkan niteliğine sahip olarak hukuki güvenlik ilkesinin gereğini yerine getirmektedir. (Oter, 2022: 140).

Ancak, VUK'un 367. maddesinde yer alan ‘‘Ceza mahkemesi kararlarının, 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 ‘’ hükmü gereği bağımsız şekilde yürütülen idari ve cezai usul hükümleri, AİHM tarafından verilen son dönem kararlarda belirlenen kriterler ile uyumsuz nitelik taşıdığı için AİHS’ e aykırı bir durum oluşmaktadır. Bu durumun düzeltilmesi amaçlanmış ve 9 Mart 2022’de Resmî Gazete ’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi’nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K.

2021/78 sayılı kararı ile sözü edilen madde iptal edilmiş olup detaylara aşağıda yer verilmiştir. (Oter, 2022: 150).

Sözü edilen 4 Kasım 2021 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı; 213 sayılı VUK'un 367. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkrasının Anayasa'nın 2., 11. ve 90. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebi hakkındadır. Dava konusu olaydan kısaca bahsedilecek olunursa; resen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali ile sanığın sahte faturaları kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan davalarda itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan İstanbul 7. Vergi Mahkemesi ile Bursa 17. Asliye Ceza Mahkemesi, iptal için başvurmuştur.

Gereğe olarak; itiraz konusu kurallar ile vergi hukuku mevzuatında aynı fiilin hem suç hem de kabahat teşkil etmesi halinde vergi mükelleflerine idari nitelikli vergi cezası yaptırımını ile adli nitelikli hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanabildiği, bu yaptırımlara ilişkin davalardan birinin vergi mahkemesinde diğerinin ise ceza mahkemesinde farklı yargılama usulleri izlenerek yürütülmekte olduğu, sözü edilen mahkemeler arasında herhangi bir etkileşimin söz konusu olmadığı, bu nedenle aynı fiilden dolayı izlenen yargılamalar sonucunda verilen kararların birbiriyle çelişmeleri hâlinde dahi geçerli olduğu ve bu durumun hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmadığı ileri sürülmüştür.

Mahkeme kararında VUK'un 367. Maddesinin Dördüncü Fıkrasını Anayasa'nın 36. maddesi yönünden incelediğinde;

“.....Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmekte ve bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmesi anlamını taşımaktadır.....İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. “Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle iptali istenen maddenin Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olmadığı gerekçesiyle itirazın reddi oyçokluğuyla 04/11/2021 tarihinde karar verilmiştir. ’şeklindeki kararına karşın, ikinci etapta mahkeme VUK'un 367. Maddesi beşinci fıkrasını, Anayasa'nın 36. Maddesi yönünden incelediğinde ise; “Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak

işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir. Dolayısıyla bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği anlaşıldığından sözü edilen kanun hükmünün iptal edilmesine” oy çokluğu ile karar vermiş bulunmaktadır.

Ayrıca yukarıda yer verilen kararı dikkatli incelediğimizde Anayasa Mahkemesinin kararı incelerken, AİHM'nin (A ve B v. Norveç (BD), B.No;24130/11 ve 29758/11,15/11/2016) sayılı kararında belirtilen kriterler çerçevesinde ele almış o lduğu görülmektedir. Sözü edilen AİHM kriterlerini sıralayacak olursak;

- 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 sürecin diğer sürecin tamamlanmasından sonra makul bir süre içerisinde sonlandırılıp sonlandırılmadığının değerlendirilmesinin gerekli olduğu şeklinde özetlenebilir.

Anayasa Mahkemesi, vergi kabahatleri ile vergi suçları karşılığında uygulanan adli ve idari yaptırımların “cezaî” nitelikte olduğunu ve sözü edilen yaptırımlara ilişkin farklı yargı kollarında farklı süreçlerin izlendiğini ortaya koymuştur. Mahkeme “aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” anlamına gelen ne bis in idem ilkesi karşısında, belirli koşulların yerine getirilmesi halinde ikili bir yargılama sürecinin işletilmesini ve bu süreçler sonucunda birden fazla cezanın uygulanmasının sözü edilen ilkeyi ihlal etmediğini vurgulamıştır. (Yılmazoğlu, 2022: 305).

Dolayısıyla mahkemeye göre hukuka aykırı işlenen bir fiil dolayısıyla tamamlayıcı olacak şekilde birden fazla yargılama yürütülmekte olup, bunlar sonucunda birden fazla ceza verilmesi söz konusu olabilir. Çünkü bu cezalar farklı hukuki değerleri korumayı amaçlamaktadır. (Geçer, 2022: 301).

Ancak yine aynı kararda mahkeme tarafından 367.maddenin iptal edilen beşinci fıkrasına ait hükmünde ise; Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılmasını da mümkün görmeyerek ,birbiri ile bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelere aykırılık oluşturabileceği fikrini ön plana taşımıştır.

Böylelikle vergi kabahatleri ile vergi suçlarından dolayı yürütülen adli ve idari yargılamalar neticesinde ortaya çıkan kararlar arasında bağlantı kurulabilmesi ve etkileşim hali sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak vurgulamakta fayda vardır ki bu iki yargılamanın birbirinden nasıl ve ne şekilde etkilenebileceğine dair herhangi bir uygulamada birlik sağlayabilecek düzenlemeye kanunda yer verilmemiştir. Dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlığa bakan vergi mahkemeleri ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamayı yürüten ceza mahkemeleri arasında etkileşimin sağlanıp sağlanamayacağı veyahut AHİM 'in A ve B v. Norveç kararında ortaya olduğu kriterlerin uygulamalarda dikkate alınıp alınmayacağı sorularını cevaplamak güçtür. Dolayısıyla bu önemli sorulara cevap verebilmek adına vergi kabahatleri ile vergi suçlarına ilişkin yürütülen adli ve idari süreçlerin birbirini tamamlayacak şekilde AİHM'nin içtihatlarıyla oluşturulan kriterler ile Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler kapsamında bütünleştirici mekanizmaların oluşturulması oldukça önem arz etmektedir. (Geçer, 2022: 287).

Bu kapsamda Mahkemenin, süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmelerine ilişkin güvencenin sağlanması halinde, birden fazla cezanın uygulanmasında bir sakınca görmeyerek bu durumun kanun koyucunun takdir yetkisinin olduğunu vurgulayarak yasama organına gerekli mekanizmaların kurulabilmesi adına adeta bir mesaj gönderdiğini de söylemek mümkündür. (Geçer, 2022: 300).

Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi, yürütülen adli ve idari süreçler neticesinde hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasını engellemek suretiyle ilk yargılamada hükmolunan cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını gerektiğini, aynı fiile ilişkin yürütülen her iki süreçte yargılama makamlarının birbiriyle etkileşime girmesi gerektiğini vurgulamıştır. Dolayısıyla her iki yargılama sonucunda cezaya hükmolunduğu takdirde kişi üzerinde şayet ilk yargılamada hükmolunan ceza, diğer yargılamada dikkate alınmazsa ve böylelikle süreçler arasında etkileşim sağlanmazsa ortaya çıkan sonuç kişi üzerinde orantısız külfete ve çektirmeye yol açmış olacaktır. (Yılmazoğlu, 2022: 309). Bu olumsuz sonucu ortadan kaldırabilmek adına dile getirilen olası çözüm; yürütülen idari süreç neticesinde kişi hakkında idari yaptırım uygulanması halinde, kaçakçılık suçuna ilişkin uyuşmazlığı çözen ceza mahkemesine adli cezadan indirim yetkisi verilmesi veyahut ceza mahkemesinin süreci daha evvel tamamlaması halinde idari merciler tarafından, vergi kabahatleri dolayısıyla verilecek idari para cezasında indirim yoluna gidilebileceği şeklinde özetlenebilir (Geçer, 2022: 314).

Ayrıca her iki yürütülen süreçlerde yaptırım uygulanıp uygulanmamasına ilişkin karar verebilmek adına deliller ile 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 gibi delil değerlendirme araçlarının kullanıldığı görülmektedir. Bu sebeple, hangi makam süreci daha evvel bitirmiş ise o yargılamada ele alınan delillerin değerlendirilmesinin, sonraki yargılamada da dikkate alınması oldukça önem arz etmektedir. (Yılmazoğlu, 2022: 275). Örnek vermek gerekirse; vergi mahkemesinin delilleri değerlendirmesi sonucunda; kaçakçılık suçuna esas teşkil eden fiilin maddi unsuru işlendiği sonucuna varıldığı takdirde ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin bu değerlendirmesini dikkate almalıdır. Şayet ceza mahkemesi, vergi mahkemesinin bu değerlendirmesinin aksini düşünüyorsa bunu mutlaka gerekçelendirerek ortaya koymalıdır. Ancak ceza mahkemesi, kaçakçılık suçunun manevi unsurunu değerlendirirken vergi mahkemesinin ortaya koyduğu değerlendirme ile bağlı olmamaktadır. Zira manevi unsurun değerlendirilmesinde, vergi ziyai kabahatinin unsuru olarak kabul edilemeyeceği için söz konusu bu husus vergi mahkemesinin görev alanına girmemektedir. (Geçer, 2022: 315).

Başka bir olası çözüm yolu ise vergi ziyai kabahati ile vergi kaçakçılık suçunun unsurlarının kesişmesinin önüne geçilmesidir. Bu bağlamda farklı unsurları barındıran kaçakçılık suçları ile vergi ziyai kabahatini maddi unsur bakımından bağlantı sağlayan VUK'un 344. Maddesinin ikinci fıkrasının değiştirilmesidir. Şayet kaçakçılık fiilleri neticesinde vergi ziyainın da oluşması halinde; üç kat vergi ziyai cezası uygulamasına son verilerek yalnızca verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmeli ve uzmanlık gerektiren yargılama olan vergi yargılaması mevcut durumda olduğu gibi yine vergi mahkemelerinde görülmeye devam edilmelidir. Ayrıca, vergi kaçakçılığına ilişkin ceza yargılaması yine ceza mahkemeleri tarafından yürütülmeli, caydırıcılığı artırabilmek adına hürriyeti bağlayıcı ceza olan hapis cezasının yanında vergi ziyainın gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın adli para cezasının hükmedilmesine ilişkin kanunda değişiklik yapılabilmesi de mümkün görülebilmektedir. (Karakoç, 2020: 338-339).

Üçüncü çözüm yolu olarak ise ortaya konan öneri, kişinin vergi kanunlarına karşı aykırı işlemiş olduğu eylemin, sadece tek bir yargılama sürecinde cezalandırılmasıdır. Sözü edilen bu yol, aslında yukarıda bahsedilen diğer iki yola göre daha radikal bir yaklaşım olmakla birlikte iki yargılama sürecinin yürütülmesi yerine sadece tek bir süreç dahilinde yargılamayı bitirmek amaçlaması açısından önemlidir. Sonuç olarak bu tip mekanizmalar ile hem kişi üzerinde ölçsüz bir yaptırıma gidilmesi engellenmiş olmakta hem de iki mahkeme arasında çelişkili kararların ortaya çıkma ihtimali de azalmış olmaktadır. (Geçer, 2022: 315-316).

SONUÇ

Vergi hukukunun bir dalı olan vergi ceza hukukunun en temel konusunu 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergi kabahatleri ile vergi suçları oluşturmaktadır. Vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar, idari yargıda yer alan vergi mahkemelerinde karara bağlanmakta iken vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıklar, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirmesi sebebiyle adli yargıda çözüme kavuşturulmaktadır. Aslında vergi kabahatleri ile vergi suçlarının kesiştiği bazı durumlar da söz konusudur. Şöyle ki aynı fiil sebebiyle hem vergi kaçakçılığı suçu hem vergi ziyai kabahati olduğu takdirde iki farklı makamdaki işleyen ikili bir yargılama süreci ortaya çıkmaktadır. Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin dava konusu maddi olayları değerlendirirken suç ve kabahatin unsurları, sorumluluk kriterleri, yargılama usulleri, delil ileri sürme ve değerlendirme kuralları gibi birçok kriter İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Ceza Muhakemesi Kanunu bakımından farklılık gösterdiği için zaman zaman aynı fiile dair farklı karar vermeleri mümkün olabilmektedir. Zaten Kanunun 367. maddesinin beşinci fıkrası gereği her iki makamın kararlarının birbirini etkileyemeyeceği vurgulanmıştır. 9 Mart 2022'de

Resmî Gazete 'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı ile sözü edilen madde iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu hükmü değerlendirirken Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin A ve B. Norway kararında oluşturulan kriterleri dikkate almıştır. Mahkeme, kabahat ve suç karşılığı uygulanan adli ve idari yaptırımların belirli şartların yerine getirilmesi halinde ne bis in idem ilkesini ihlal etmeyeceğini, ikili bir yargılama sürecinin yürütülebileceğini belirtmiş, bununla birlikte beşinci madde hükmünün iptal edilmesi ile her iki yargılamanın birbirini tamamlayacak şekilde yürütülmesini ve böylelikle kararlar arasında etkileşim sağlamaya çalışmıştır. Ancak önemle vurgulamakta fayda vardır ki bu iki yargılamanın birbirinden nasıl ve ne şekilde etkilenebileceğine dair kanunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Zira etkileşim sağlanmadığı takdirde başka bir ifadeyle; ilk yargılamada hükmolunan ceza diğer yargılamada dikkate alınmadığı durumlarda, süreçler arasında etkileşim sağlanmayarak kişi üzerinde aşırı külfetin oluşmasına sebebiyet vermektedir. Bu tarz bir sonucu bertaraf edebilmek adına çeşitli çözüm yolları önerilebilir. Çözüm yollarından ilki idari ve adli süreçlerin birbirini tamamlayacak şekilde örnek verilmesi gerekirse; önce sonuçlanan yargılamada hükmolunan cezanın veyahut delil değerlendirilmesinin sonraki yargılama dikkate alınması gibi bütünleştirici mekanizmaların oluşturulmasıdır. İkinci yol, kanun değişikliği yapmak suretiyle vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu unsurlarının kesişmesinin engellenmesidir. Son olarak ise kişinin işlemiş olduğu hukuka aykırı eylemin, ikili yargılama süreci yerine tek bir yargılama süreci içinde sonuçlandırılmasıdır. Sözü edilen olası mekanizmalar aracılığıyla hem yargı mercileri arasında çelişkili kararların ortaya çıkma ihtimali azalmış, hem de kişiler üzerinde orantısız bir yaptırıma gidilmesi engellenmiş olmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akkaya, M. (2000). Vergi Mahkemesi ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 49(1): 85-96.
- Apak, S. (2008). Vergi Suçlarında İştirak, Tekerrür ve Birleşme, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Beyribey, K. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi, *Danıştay Dergisi*, 141: 41-65.
- Çiftçi, E. (2021). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Soruşturma Evresi, *Fiscaoeconomia*, 5(1): 630-651.
- Dönmez, R., ve Mutlu Kaya Ö. (2014). Vergi Devleti Kavramı ve Tarihsel Temelleri, *Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(4): 100-101.
- Geçer, A. E. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem 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, *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(13): 273-324.

-
- Kaplan Dönmez, N.F. (2020). Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 19(74): 974-996.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Basımevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Basımevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2020). Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler, Prof. Dr. Nami Çağlayan'a Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları, 63(1): 321-382.
- Oter, İ. (2022). Ne Bis İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Alanları ile İlgili Bir Sentez Çalışma, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 50: 139-158.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Taştan, M. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Sahte Belge Kullanma Suçunda Cezai Sorumluluk, Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemi, *Terazi Hukuk Dergisi*, 8: 37-45.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2022). Anayasa Mahkemesi'nin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri, *Ankara Barosu Dergisi*, 80(3): 255-328.
- Yavaşlar, F.B. (2008). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Danıştay ve İdari Yargı Günü, 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 76: 131-178.
- Yiğit, D. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Anayasa Mahkemesi'nin 4 Kasım 2021 tarih ve E. 2019/4, K. 2021/78 sayılı kararı
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 24130/11 ve 29758/11 başvuru numaralı A ve B Kararı
- Anayasa Mahkemesi'nin 2012/829 No'lu Başvuru Kararı