

¶ NE BİS İN İDEM: BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI
(*NE BIS IN IDEM: A CONSTITUTIONAL COURT DECISION*)

Prof. Dr. Hakan Üzeltürk * **

ÖZ

Ne bis in idem kuralı kapsamında ülkemiz mahkemelerince verilecek kararlarda İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yaklaşımları dikkate alınmalı, bu yaklaşımlardaki eksiklik ve belirsizlikler tamamlanarak öncü olunmalıdır. Mevcut vergi sistemimizdeki uyumsuzlukların ne bis in idem kuralı çerçevesinde düzeltilmesi, uluslararası sözleşmelerdeki çekince eksikliği sebebiyle en azından yorumlar yoluyla olması gereken hukuki durum sağlanmalıdır.

Anahtar kelimeler: *Ne bis in idem, vergi hukuku, Anayasa Mahkemesi, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi*

ABSTRACT

The decisions of the European Court of Human Rights should be taken into consideration in the decisions to be made in our countries courts under the ne bis in idem rule, and the deficiencies and uncertainties in these approaches should be completed and pioneered. Correcting the non-compliances of our current tax system within the framework of the rule of ne bis in idem should be ensured, at least through comments, due to the lack of reservations in international conventions.

Keywords: *Ne bis in idem, tax law, Constitutional Court, European Court of Human Rights*

Anayasa Mahkemesi'nin 27.3.2019 tarihli ve 2018/9115 başvuru numaralı Ünal Gökpınar kararı 16.5.2019 tarih ve 30776 sayılı Resmi Gazete'de yayınlandı. Başvuru, bir vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkin olarak 3.4.2018 tarihinde yapılmıştır.

¶ Eserin Dergimize geliş tarihi: 25.07.2019. İlk hakem raporu tarihi: 30.07.2019. İkinci hakem raporu tarihi: 01.08.2019. Onaylanma Tarihi: 02.08.2019.

* Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

** Yazarın ORCID belirleyicisi: 0000-0002-5672-3553.

Esere Atıf Şekli: Hakan Üzeltürk, "Ne Bis İn İdem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı", YÜHFD, C.XVI, 2019/2, s.215-232.

Başvurucu 23.6.1986 tarihinden itibaren loto ve benzeri şans oyunları ile millî piyango bileti satışı işiyle işigal etmektedir. Vergi idaresince, başvurunun 2007 ile 2011 arasındaki dönemlere ilişkin işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuş, inceleme sonucunda 6.11.2013 tarihinde vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlemiştir.

Vergi tekniği raporunda; başvurunun 2007 ila 2011 yıllarında "*pos tefeciliği*" (pos cihazı üzerinden yasa dışı ikrazatçılık faaliyeti yürütme işi) yoluyla gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunduğu ve bu kapsamda düzenlediği kontör faturalarının sahte olduğu belirtilmiştir. Başvurunun "*pos tefeciliği*" faaliyetini gizlemek amacıyla sahte fatura ticaretiyle işigal eden mükelleflerden kontör alımı içerikli sahte fatura temin ettiği ve bu nedenle kontör alış faturalarının da sahte olduğu tespitine yer verilmiştir. Başvurunun "*pos tefeciliği*" yoluyla 2007 yılında 472.876,10 TL, 2008 yılında 1.258.878,00 TL, 2009 yılında 1.766.190,23 TL, 2010 yılında 1.159.086,00 TL ve 2011 yılında 3.476.553,85 TL sahte fatura düzenlediği ifade edilmiştir. Danıştay içtihadına göre sahte faturanın üzerinde yazılan tutarın % 2'sinin komisyon gelirini teşkil ettiği belirtilerek yukarıda belirtilen tutarlarının % 2'si yıllık komisyon geliri olarak hesaplanmıştır. Ayrıca sahte fatura kullanma ve düzenleme fiilleri nedeniyle başvuru hakkında suç duyurusunda bulunulması önerilmiştir.

Vergi Tekniği Raporu'na istinaden düzenlenen aynı tarihli vergi inceleme raporlarında başvurunun fatura veya benzeri belge düzenlenmemesi suretiyle hizmet satışını belgesiz olarak gerçekleştirdiği gerekçesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca başvuru adına usulsüzlük cezaları kesilmesi; ayrıca aynı Kanun'un 30. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca mükellef adına resen üç kat vergi ziyai cezalı katma vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmesi önerilmiştir. Vergi inceleme raporu doğrultusunda başvuru adına 2007 ila 2011 dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı katma değer vergisi, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmiş, ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Başvuru sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle adına resen salınan vergi ziyai cezalı vergiler ile kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı 4.2.2014 tarihinde Hatay 1. Vergi Mahkemesinde davalar açmıştır. Mahkeme 23.9.2014 tarihinde davaların kabulüne karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, başvuru hakkında takdir edilen matraha ilişkin tespit ve bilgilerin yer aldığı 6.11.2013 tarihli rapor eklenmeden yapılan tebligatın geçerli olamayacağı vurgulanmıştır. Mahkeme bu sebeple başvuru adına tarh edilen vergiler ile kesilen üç kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük

cezasına ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinde hukuka uygunluk olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

İdare bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunmuştur. İdare diğer yandan da yeniden vergi/ceza ihbarnameleri düzenlemiş ve bu defa tarhiyatın dayanağını teşkil eden vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu ile birlikte bu ihbarnameleri başvurucaya göndermiş, bu işlemler 4.11.2014 tarihinde başvurucaya tebliğ edilmiştir. İdarenin 16.9.2015 tarihinde bu hususu bildirmesi üzerine Danıştay Üçüncü Dairesi 3.11.2015 tarihinde temyiz isteminin konusuz kaldığı gerekçesiyle istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

Başvurucu, vergi idaresinin ikinci kez düzenlediği vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı da farklı tarihlerde farklı vergi mahkemelerinde davalar açmıştır. Ancak bu yargılamalar devam ederken yürürlüğe giren 3.8.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında başvuruca, söz konusu vergi borçlarının yapılandırılması için 12.10.2016 tarihinde vergi dairesinden talepte bulunmuştur. Başvurucunun talebini değerlendiren vergi dairesince düzenlenen 27.10.2016 tarihli ödeme planı çerçevesinde başvuruca 65.311,81 TL tutarındaki borcunu altı taksit hâlinde ödemiştir. Başvurucu, vergi mahkemelerinde açtığı davalardan da bu yapılandırma çerçevesinde feragat etmiştir.

Başvurucu hakkında ayrıca "*sahte fatura kullanma ve düzenleme*" nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi uyarınca suç duyurusunda bulunulmasının uygun olacağı yönünde vergi suçu raporu tanzim edilmiştir. Bu rapora dayanan Vergi Denetim Kurulu 25.4.2014 tarihinde başvuruca hakkında İskenderun Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmuştur. Cumhuriyet Başsavcılığı 9.6.2014 tarihinde başvuruca hakkında sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemi nedeniyle zincirleme biçimde 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan cezalandırılması talebiyle iddianame düzenlemiştir. İddianamenin kabulüne karar veren İskenderun 5. Asliye Ceza Mahkemesi (Ceza Mahkemesi) konu hakkında bilirkişi incelemesi yaptırmıştır. Bilirkişi kurulunun 18.5.2016 tarihli raporunda, başvuruca'nın 2007 yılında 134 adet, 2008 yılında 30 adet, 2009 yılında 82 adet, 2010 yılında 35 adet satış belgesinin, gerçek bir mal ve hizmet satışına yönelik olmaksızın düzenlenen sahte belgeler olduğu belirtilmiştir. Raporda ayrıca başvuruca mükellefin 2009 yılına ait 6 adet ve 2011 yılına ait 29 adet sahte faturayı yasal defterlerine işlemek suretiyle kullandığı belirtilmiştir.

Ceza Mahkemesi 24.10.2017 tarihinde başvuruçunun sahte fatura düzenleme eylemini sabit görerek 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan beş kez ayrı ayrı cezalandırılmasına karar vermiştir. Ceza Mahkemesince başvuruçunun hakkında 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi gereğince alt sınırdan ceza tayin edilmiştir. Ceza Mahkemesi, aynı suç işlemeye kararı ile Kanun'un aynı hükmünü değişik zamanlarda birden fazla kez ihlal ettiği gerekçesiyle başvuruçuya verilen cezaları 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi ilk fıkrası uyarınca artırmıştır. Ceza Mahkemesi sonuç olarak başvuruçunun beş kez ayrı ayrı 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, bilirkişi raporundaki tespitler doğrultusunda başvuruçunun 2007-2011 yılları arasında her bir yıl için birden fazla defa değişik zamanlarda sahte fatura düzenlemek suretiyle isnat edilen suç zincirleme şeklinde işlediği belirtilmiştir. Başvuruçunun istinaf başvurusu üzerine Adana Bölge Adliye Mahkemesi 5. Ceza Dairesi 19.2.2018 tarihinde hükmü onamıştır. Nihai karar başvuruçunun vekiline tebliğ edilmemiştir. Başvuruçunun 3.4.2018 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararında daha önce verilen ve aşağıda yer alan bazı Anayasa Mahkemesi kararları da zikredilmektedir. Anayasa Mahkemesinin 31.5.2017 tarihli ve E.2017/28, K.2017/107 sayılı kararının ilgili kısımları şöyledir:

"...İtiraz konusu kuralda, izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 292. ve izleyen maddelerinde yazılı hükümlerin uygulanacağı öngörülmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 292.maddesinde hükümlü veya tutuklunun kaçması suçu düzenlenmiş olup, tutukevinden, ceza infaz kurumundan veya gözetimi altında bulunduğu görevlilerin elinden kaçan tutuklu veya hükümlü hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis cezasına, bu suçun, cebir veya tehdit kullanılarak işlenmesi halinde, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

...Öte yandan, hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)' ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk

disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz' ilkesine aykırılık oluşturmaz. Bu nedenle izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem disiplin cezası hem de ceza yaptırımı verilebilmesinde Anayasa'ya ve ceza hukukunun belirtilen temel ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir...".

Anayasa Mahkemesinin 12.7.2017 tarihli ve E.2017/95, K.2017/119 sayılı kararının ilgili kısımları şöyledir:

"...İtiraz konusu kuralda, işleten ile gönderenin aynı olması halinde azami yüklü ağırlığı veya izin verilen azami yüklü ağırlığı aşan işleten ve gönderen için uygulanacak idarî para cezalarının toplamının uygulanacağı öngörülmektedir.

...Öte yandan, hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)' ilkesi gereğince kişi, aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

İtiraz konusu kural, azami yüklü ağırlığın aşılması durumunda göndereni ve işleteni ayrı ayrı ve eşit miktarda idari para cezası ile sorumlu tutarken 'işleten ile gönderenin aynı olması' durumunda aynı ihlal nedeniyle işleten ve gönderenin sorumlu olduğu miktarların toplamı kadar idari para cezası uygulanmasını öngörmektedir. Kuralın lafzı dikkate alındığında 'gönderen' ve 'işleten' için öngörülen ceza miktarlarının 'toplamı', işleten ve gönderenin hukuka aykırı fiillerine bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanması ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırımı tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, ne bis in idem ilkesine uygunluk yönünden kuralın yol açtığı söz konusu mükerrerliğin 'aynı fiil'den kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

Kural'da yer alan 'işleten ile gönderenin aynı olması', kişinin 'kendi yükünü taşıması' halinde meydana gelebilecek bir durumdur. İlgili mevzuatta 'eşyayı bir yerden başka bir yere nakletmek amacıyla taşımacıya teslim eden gerçek veya tüzel kişi' olarak tanımlanan gönderenin, kendi yükünü taşınmak üzere kendisine teslim etmesi gibi bir durumun söz konusu olamayacağı ve dolayısıyla da 'işleten ile gönderenin aynı olması' halinde ortada bir 'gönderen'in varlığından söz edilemeyeceği kuşkusuzdur.

Diğer taraftan, işleten ile gönderenin aynı kişi olması durumunda, bu kişinin (işleten) azami yüklü ağırlığı aşmasına ve bunun sonucunda itiraz konusu kuralda öngörülen cezanın uygulanmasına neden olan hareketleri,

amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütün oluşturduğundan hukuki anlamda 'tek bir fiil' olarak değerlendirilmelidir.

Bu durumda, iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren birbirinden bağımsız fiiller söz konusu olmadığından, bir kişinin (işleten) 'aynı fiil' nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran itiraz konusu kural, ne bis in idem ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Açıklanan nedenlerle kural, 2918 sayılı Kanun'un 65. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi yönünden Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir...".

Anayasa Mahkemesi konuyu uluslararası hukuk yönünden de incelemiştir. Burada öncelikle uluslararası sözleşmelerden bahseden Anayasa Mahkemesi, 4.6.2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin ilişik beyanlar ve çekince ile onaylanmasının Bakanlar Kurulunca 7.7.2003 tarihinde kararlaştırıldığını ifade etmiştir. Sözleşme'nin adil yargılanma hakkının düzenleyen 14. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Herkes mahkemeler ve yargı organları önünde eşittir. Herkes, bir suçla itham edildiğinde ya da bir hukuk davasında hak ve yükümlülükleri hakkında karar verilirken, yasalar uyarınca kurulmuş, yetkili, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde adil ve kamuya açık bir ya da ulusal güvenlik gerekçeleriyle ya da tarafların özel hayatları bunu gerektirdiğinde, ya da özel durumlarda, mahkeme, açıklığın adalete zarar vereceği düşüncesine vardığı takdirde, mahkemenin gerekli gördüğü ölçüde, basın ve dinleyiciler duruşmaların tümü ya da bir kısmının dışında tutulabilirler. Ancak, küçüklerin çıkarları aksini gerektirmedikçe, ya da duruşmalar çocukların vesayetine ilişkin evlilikle ilgili uyuşmazlıklar hakkında olmadıkça, ceza ya da hukuk davalarında verilecek herhangi bir kararın aleni olması zorunludur.

...

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

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir başka örnek Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil Yargılanma Hakkı" kenar başlıklı 8. maddesinin (4) numaralı fıkrasıdır:

"Kesinleşmiş bir kararla beraat eden bir sanık aynı sebepten dolayı yeni bir yargılamanın konusu olamaz."

Anayasa Mahkemesinin bir diğer örneği İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ni " Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasıdır. Bunun ilgili kısmı şöyledir:

"Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir"

Bir başka ilgili düzenleme Sözleşme'ye ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasıdır:

"Hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez."

Anayasa Mahkemesi sonraki aşamada bazı kararlardan bahsetmektedir. Buna göre, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi *ne bis in idem* ilkesinin genel nitelikli suç isnadı yönünden adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu belirtmektedir. İHAM ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesinin amacının ise nihai kararlar sonuçlanan cezai süreçlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu vurgulamaktadır (*Nikitin/Rusya*, B. No: 50178/99, 20.7.2004, 35).

Anayasa Mahkemesi'ne göre, İHAM Sözleşme'ye ek 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesi bağlamında öncelikle yapılan takibatların cezai nitelikte olup olmadığını, hukuka aykırı eylemin ulusal mevzuattaki hukuki tasnifi, eylemin niteliği ve ilgili kişinin maruz kaldığı cezanın ağırlığının derecesini dikkate alarak değerlendirmektedir (*A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 105; *Sergey Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No. 14939/03, 10/2/2009, § 53).

Bu kararların yanında İHAM başvurucuya yöneltilen birden fazla suçlamanın bulunduğu durumlarda başvurucunun suçlandığı cezai haksızlığın yaptırıma maruz kaldığı idari haksızlık ile benzer olup olmadığının belirlenmesinin zorunlu olduğunu vurgulamaktadır (*Sergey Zolotukhin/Rusya*, § 58).

Diğer taraftan İHAM aynı fiile ilişkin olarak ayrı süreçler izlenerek aynı konuda farklı yaptırımların uygulandığı durumlarda bu süreçler arasında zaman yönünden ve maddi olarak yeterince yakın bir bağlantı bulunması gerektiğinin altını çizmektedir. İHAM farklı süreçler arasında bu yönlerden

yeterince yakın bağlantının bulunduğu durumlarda başvuruçunun iki kere yargılanmış veya cezalandırılmış sayılmayacağını ifade etmektedir (Österlund/Finlandiya, B. No: 53197/13, 10.2.2015, § 48).

Anayasa Mahkemesi 27.3.2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda yapılan başvuru incelenip değerlendirilmiştir. Buna göre, başvuruçunun, yapılan vergi incelemesi sonrası aynı fiil yönünden hem idari süreçte vergi cezası kesildiğini hem de adli süreç sonunda hapis cezasına mahkûm edildiğini belirtmiştir. Başvuruçunun, vergi cezalarını yeniden yapılandırma çerçevesinde ödediği ve yargılamalar bu şekilde sonuçlandığı hâlde aynı fiil dolayısıyla ayrıca hapis cezası verilmesi nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Bakanlığın görüş yazısında, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası uyarınca suç bakımından cezalandırmanın ve aynı Kanun'un 344. maddesi bağlamında ziyaa uğratılan vergi bakımından vergi ziyai cezası verilmesinin söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bakanlık buna göre aynı olaydan söz edilemeyeceğini, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrası çerçevesinde cezalandırılan eylemler ile kanundaki yükümlülükler uyulması amaçlanırken vergi ziyai cezası yoluyla aslında vergi kaçırmak suretiyle vergi kaybına yol açılmasının cezalandırılmak istendiğini belirtmektedir. Ayrıca ceza yargılaması sisteminde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırmama yönünden yeterli hukuki güvencenin mevcut olduğu görüşü bildirilmiştir.

Anayasa'nın iddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir: "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*"

Anayasa Mahkemesi, yukarıda detayları verilen iddia, savunma ve bilgiler ışığında aşağıdaki değerlendirmeleri yapmıştır:

- Anayasa Mahkemesi olayların başvuruçunun tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18.9.2013, § 16).
- Başvuruçunun mülkiyet hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmekte ise de mahkûmiyet ile sonuçlanan ceza davası sonrası yaptığı bireysel başvuruda ihlal iddiaları esas itibarıyla ilgili olduğu aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi yönünden incelenmiştir.
- Anayasa'nın 148. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri

Hakkında Kanun'un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası gereği Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenebilmesi için kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerin kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir (*Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26.3.2013, § 18).

- Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı güvenceye bağlanmıştır. Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru incelemesinde verdiği kararlarda, başvuruya konu ihlal iddiası tarihini esas alarak bu tarih itibarıyla ek 7 No'lu Protokol'ün yürürlüğe girip girmediğini araştırmıştır. Bu inceleme sonucunda Protokol'ün yürürlüğe girmediğini saptadığı hâllerde başvuru alanının aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kaldığı sonucuna ulaşmış ve başvuruları konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulmuştur (*İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, § 42; *Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016, § 47; *Kerem Amal*, B. No: 2014/12582, 21/6/2017, § 24; *Adil Özer* (2), B. No: 2014/13231, 21/6/2017, § 24; *Erman Paksoy*, B. No: 2014/11163, 21/6/2017, § 17; *Hüma Bayoğlu*, B. No: 2014/13229, 26/12/2017, § 17; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 60; *Tayyar Tercan*, B. No: 2014/15983, 21/3/2018, § 35; *Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018, § 29; *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018, § 34).
- Anayasa Mahkemesi ayrıca söz konusu hakkın ihlal edildiği iddiasının adil yargılanma hakkı kapsamında da incelenemeyeceğini belirtmiştir. Buna göre aksi bir yaklaşım, belirtilen ilkenin Sözleşme ile teminat altına alınanlardan farklı bir hak olarak ek 7 No.lu Protokol içinde düzenlenmesiyle ve devletlerin anılan Protokol'e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeyle bağdaşmaz (*İffet İnci Gültekin*, §§ 44, 45; *Bülent Şakar*, §§ 49, 50; *Hüma Bayoğlu*, § 18).

- Anılan Protokol'ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 10.3.2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25.3.2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Protokol 28.3.2016 tarihinde de Bakanlar Kurulunca onaylanmış ve Türkiye açısından 1.8.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla ek 7 No.lu Protokol 1.8.2016 tarihinden sonra gerçekleşen olaylar bakımından uygulanabilir hâle gelmiştir (*İffet İnci Gültekin*, § 42).
- Ancak Türkiye Cumhuriyeti Devleti bakımından bağlayıcı olduğunda kuşku bulunmayan ek 7 No.lu Protokol ve bu Protokol'de yer alan güvenceler bakımından Anayasa Mahkemesince bireysel başvuru kapsamında denetimin yapılabilmesi için Protokol'de yer alan güvencelerin aynı zamanda Anayasa'da da güvenceye bağlanmış olması gerekir. Anayasa koyucu bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesinin denetim yetkisini, Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile Anayasa'nın ortak koruma alanına giren hak ve özgürlükler ile sınırlandırmıştır. Bu bağlamda Protokol'ün 4. maddesinde güvenceye bağlanan aynı fiilden iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının Anayasa'da da güvenceye bağlanıp bağlanmadığının tespiti gerekir.
- Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. 3.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasına "*ve adil yargılanma*" ibaresinin eklenmesine ilişkin 14. maddesinin gerekçesine göre "*değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil*" edilmiştir. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin amacının Sözleşme'de düzenlenen adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almak olduğu anlaşılmaktadır (*Yaşar Çoban*, B. No: 2014/6673, 25.7.2017, § 53).
- Adil yargılanma hakkı, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, Anayasa'nın tüm maddelerinin yorumlanması ve uygulanmasında göz önünde bulundurulması zorunlu olan bir ilkedir. Hukuk devleti;

eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir (birçok karar arasından bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.7.2017).

- Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır (AYM, E.2008/50, K.2010/84, 24.6.2010; E.2012/65, K.2012/128, 20.9.2012). Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde Devlete güven duyabilmesini, Devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanmasıyla ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır. (AYM, E.2015/15, K.2015/118, 23.12.2015).
- Hukuk güvenliği ilkesi özel kişiler arasında oluşan ve kesinlik kazanan ilişkilerin yanı sıra özel kişilerin devlet ile olan münasebetleri neticesinde kişiler lehine ortaya çıkan ve kati hale gelen neticelerin de muhafazasını mecburi hâle getirmektedir. Devletin birey ile hukuk âlemindeki etkileşiminden sadır olan neticelerin korunması yükümlülüğü hem özel hukuk alanına hem de kamu hukuku alanına sirayet eden neticeler bakımından geçerlidir. Bu bakımından devletin tek taraflı olarak ve üstün buyurma gücüne dayanarak kişiler hakkında başlattığı hukuki süreçlerin neticesinde kişiler lehine oluşan ve kesin hükümle neticelenen durumların korunması gerekmektedir. Bu bağlamda yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak kişilerin lehine sonuçlanan ve kesin hüküm güvencesinden yararlanan cezai süreçlerin yok sayılması ve bunların tekrarlanması hukuk güvenliği ilkesini zedeler.
- Bunun yanında aleyhe sonuçlansa bile kişiler hakkında işletilmiş ve tamamlanmış cezai süreçlerin tekrarlanması ve bir haksızlık için

ikinci bir kez ceza uygulanması hukuka olan güvenin kaybolmasına, hukuk devletinin güvencesi altında olduğu duygusunun yitirilmesine yol açabilir. Hukuk devletinde demokratik toplum düzeninin korunması amacıyla toplumca kınanan ve kanun koyucu tarafından haksızlık olarak nitelenen fiillerin cezalandırılabilmesi muhakkaktır. Hukuk düzenini ihlal eden fiillerin toplumun tepkisinin bir tezahürü olarak cezalandırılması devletin en temel yetkilerinden biridir. Ancak demokratik bir hukuk düzeninde devletin, haksızlık teşkil eden fiillere cezalandırma yoluyla göstereceği tepki ölçülü olmalı ve hukuk güvenliğini zedeleyici bir boyuta ulaşmamalıdır. Bir kimsenin daha önce yargılandığı ve cezalandırıldığı hukuka aykırı bir eylem nedeniyle yeniden takibata uğraması veya cezalandırılması, yaptırım uygulanmasıyla elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin menfaatleri arasında kurulması gereken adil dengeyi zedeleyerek cezalandırmanın birey üzerinde aşırı bir külfete dönüşmesine yol açar.

- Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi, yukarıda değinildiği üzere bireylerin, haklarında yürütülen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına almaktadır. Böylelikle adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuk güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan aynı suç nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim *ne bis in idem* ilkesi Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak düzenlenmiş ise de AİHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı özel bir güvence olduğu vurgulanmıştır (§ 33). Bazı uluslararası sözleşmelerde de *ne bis in idem* ilkesi açık bir biçimde adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul edilmiştir (§§ 29-30).
- Sonuç olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı çerçevesinde anayasal güvence altında olduğu, dolayısıyla 7 No.lu Protokol ile Anayasa'nın ortak koruma alanında bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki inceleme yetkisinin

aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkını da kapsadığı kanaatine varılmaktadır.

- Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedeni de bulunmadığı anlaşılan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.
- Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesi gereğince, kişi aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanamaz veya cezalandırılmaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık oluşturmaz (bazı değişikliklerle birlikte bkz. AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31.5.2017, § 15).
- Aynı fiilden dolayı yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin uygulanabilmesi için hukuka aykırı fiillere bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere yaptırıma tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca *ne bis in idem* ilkesine uygunluk yönünden müdahalenin yol açtığı söz konusu mükerrerliğin *aynı fiilden* kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da irdelenmesi gerekir (bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12.7.2017, § 13).
- Somut olayda başvurucuya vergi mahkemelerinin nitelendirmesine göre "*komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme*" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun *sahte fatura kullanmak ve düzenlemek* suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.
- Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifası ile gerçekleşir. Buna göre vergi kurallarına aykırılığın idari olarak cezalandırılmasıyla esas itibarıyla

kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesi, bunun ayrıca suç olarak öngörülüp cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozabilecek sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Kanun koyucu böylelikle vergi ödevine ilişkin kuralların yerine getirilmesi için caydırıcılık sağlamaktadır. Öte yandan idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı nitelendirmelerin yapılması ihlal edilen eylemin tek olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

- Somut olayda şikâyete 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 başvuruçunun cezai 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.
- 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.
- Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.
- Açıklanan gerekçelerle; Aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edilmediğine, oybirliğiyle karar verildi.

Değerlendirmeler

Öncelikle ‘ne bis in idem’ terimine bakmamız gerekmektedir. Biçimsel çeviri yapılmasında problemler bulunan terim, aynıısının tekrarlanmaması temelinde içerik olarak değerlendirildiğinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama anlamına gelmektedir. Terim İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin orijinal metninde yer almamakla birlikte 22.11.1984 senesinde imzaya açılan ve 1.11.1988 tarihinde yürürlüğe giren 7. Ek Protokol’ün 4. maddesinde yer almıştır. Sözleşmeyi 4.7.2019 itibarıyla Birleşik Krallık imzalamamış, Almanya ve Hollanda onaylamamıştır. Türkiye’nin imza tarihi 14.3.1985, onay tarihi 2.5.2016 olup 1.8.2016 itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, çekince konulmamıştır¹. Bu konu oldukça önemlidir. Zira, imzacı bir çok devlet bu çekinceleri koyarak konumuz kapsamında mali (idari) ve cezai yaptırımların birlikte değerlendirilmesini önlemişlerdir². Bununla birlikte örneğin Fransız Anayasa Mahkemesi 24.6.2016 tarihli (No: 2016-545 ve 546 QPC) kararında vergi mahkemesi tarafından esas girilerek verilen karar ile mükellefin vergi suçu işlemediği sonucuna vardığına mükellefe ayrıca ceza verilemeyeceğini belirtmiştir.

Bu terim kapsamında karşımıza çıkan bir sorun da ceza yaptırımının ne olduğu hususudur. Zira İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne taraf olan birçok ülke bakımından terimlere verilen anlam farklılaşabilmekte, bu da aynı durumda farklı sonuçların çıkmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi verdiği kararlarla uluslar üstü kavram birlikteliğini sağlamaya çalışmaktadır. Bunun konumuzla bağlantılı tipik örneği *Engel v. the Netherlands* kararıdır³. Engel kriterleri denilen üç aşama vardır. Bunlar: müeyyidenin iç hukuktaki tasnifi, suçun niteliği ve cezanın ağırlığıdır. Sonrasında verilen *Öztürk v. Germany* kararı⁴ ile şekillenen bu kavramlarla suçun niteliği detaylandırılarak cezanın az veya çok olmasının

¹https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/117/signatures?p_auth=FhZpgDNC 11 Numaralı Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Ek 7 Numaralı Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunmasına Dair Kanun (10.3.2016-6684) (RG 25.3.2016-29664) ve 8.3.2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG 8.4.2016-29678).

² Bu kapsamda Fransa bu yolu izlemiştir. Bu durumun sonuçları için: Prof. Dr. Ludovic Ayrault, Paris-1, Panthéon Sorbonne Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk’ta Non bis in idem, İstanbul Vergi Merkezi/Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi, Vergi Hukuku ve Ne Bis In Idem panelinde sunulan tebliğ, Galatasaray Üniversitesi, 10.12.2018.

³ Case of Engel and others v. the Netherlands, Application no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8 June 1976.

⁴ Case of Öztürk v. Germany, Application no. 8544/79, 21 February 1984.

ötesinde caydırıcılık kavramını öne çıkarmıştır. Bu yaklaşım vergi cezaları bakımından temel ve ilk karar olan *Bendenoun v. France* kararı⁵ ile açık bir şekilde ortaya konmuştur. Bu kararlarla yaptırımlar arasındaki ülkelerarası suni farklılıklar sona ermiştir.

Burada belirlenmesi gereken temel husus aynı kavramının içeriğidir. Fiil midir yoksa suçlama mıdır? Konuyla ilgili İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Gradinger⁶, Oliveira⁷ ve Fischer⁸, Manasson⁹ gibi bazı temel kararları incelendiğinde, farklı yaklaşımların varlığı görülür. İHAM, bu farklı kararları Zolotukhin¹⁰ davasında yeniden değerlendirerek, aynı kavramından anlaşılması gerekeni aynı olaylar ya da özünde aynı olaylar olarak belirlemiş, A ve B¹¹ kararında da olay temelinde bu belirlemenin yapılacağını ifade ederek Ruotsalainen¹² gibi bazı kararlarıyla da bu durumu somutlandırmıştır. Daha sonraki Glantz¹³ kararında ise vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilen başvuru hakkında hem hapis hem de para cezası uygulandığı için mahkeme Zolotukhin kararına atıf yaparak iki farklı cezaya tabi tutulan fiilin aynı olduğu sonucuna varmıştır. Aynı olma durumu Lucky Dev¹⁴ kararında da tespit edilmiş, burada Mahkeme yaptığı bir diğer yorumla ise farklı bir tartışmaya neden olmuştur. Mahkeme'ye göre usulsüzlük suçu ile vergi kaçakçılığı suçu arasında unsur farklılığı sebebiyle aynı olma durumu oluşmamıştır zira vergi kaçakçılığı defterlerde usulsüzlük yapmadan da gerçekleşebilmektedir. Oysa aynı fiille bu durum yaratıldığında mahkemenin kararı eksik kalmaktadır.

Bu kapsamda üzerinde durulması gereken husus Glantz kararı çerçevesinde vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde devam eden yargılamalardan bir tanesi nihai kararla sona ererse ikinci yargılamanın durumunun ne olacağıdır. Zira aynı anda yapılan iki farklı yargılama 7. protokol kapsamında mümkünken, bir yargılama sürecinin sona ermesi ve diğerine devam edilmesi iki yargılama teşkil edecektir. Bunun doğru olup olmadığı incelenmelidir. Böyle bir durumda ikinci yargılama sona erdirileceği için bir konuda ya para cezası veya hapis cezası verilebilecektir.

⁵ Case of Bendenoun v. France, *Application no. 12547/86*, 24 February 1994.

⁶ Gradinger v. Austria, 23.10.1995, *Application no. 15963/90*.

⁷ Oliviera v. Sweden, 30.7.1998, 84/1997/868/1080.

⁸ Franz Fischer v. Austria, 29.8.2001, *Application no. 37950/97*.

⁹ Manasson v. Sweden, 20.7.2004, *Application no. 41265/98*.

¹⁰ Sergej Zolotukhin v. Russia, 10.2.2009, *Application no. 14939/03*.

¹¹ A and B v. Norway, 15.11.2016, *Application nos. 24130/11 and 29758/11*.

¹² Ruotsalainen v. Finland, 16.6.2009, *Application no. 13079/03*.

¹³ Glantz v. Finlandiya, 20.8.2014, *Application no. 37394/11*.

¹⁴ Lucky Dev v. Sweden, 27.11.2014, *Application no. 7356/10*.

Bu da ya vergi mahkemesi kararının veya ceza mahkemesi kararının esas alınması demektir. Bu durumda hızlı olan hangi yargı kolu ise ona göre ceza verileceği için hukuken başta adalet ve eşitlik olmak üzere usul hükümlerinin de kapsama girmesiyle yapılan hatalar da dahil olmak üzere çeşitli hukuki problemlere yol açacaktır.

Dolayısıyla burada alternatif ihtimallere bakarak Glantz kararının biraz daha ötesine geçmek gerekmektedir. Karşımıza çıkacak olan soru ise verilecek para cezası ve hapis cezasının birbirine bir alternatif mi teşkil ettiği yoksa bir bütünlük mü oluşturduğudur? Bu soruların cevabı için bir başka karara bakmak gerekmektedir: A ve B kararı¹⁵. Bu karar ile İHAM, birden çok yargılama söz konusu olduğunda yaptırımlar bir bütünlük arz ediyorsa 7. protokole aykırılık söz konusu olmayacaktır. Bu kapsamda örneğin para cezası, hapis cezası, güvenlik önlemi gibi aynı anda yapılan uygulamalar mümkün olabilecekti. A ve B kararı sonrasında ise söz konusu yaptırımlara karşı başvurulacak yollarının sonuçlarının da ölçülü ve öngörülebilir olması, örneğin diğer yargılama sürecindeki delillerin de dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte A ve B kararının bazı gelişmeler sağlamakla birlikte her soruya cevap verdiğini söylemek de mümkün değildir.

İHAM, daha sonraki Jussila¹⁶ kararında ise ceza hukuku kapsamında hakkın özü kavramını da dikkate almış, temel olarak idari cezaların ağırlıkları bakımından ceza hukukunun özü kapsamına girmediğini ifade etmiştir. Bu tür bir yorum vergi mahkemesinden verilecek cezaları ne bis in idem bakımından tartışılır hale getirmektedir. Hakkın özü gibi kapsamlı bir alanın buraya monte edilme çabası durumu daha da karmaşık bir hale getirmiş, uygulanacak kriterler bakımından belirsizlik yaratmıştır. Bu durum aslında daha önce belirtmiş olduğumuz daha iyiye gidiş anlamına maalesef gelmemektedir.

Ülkemiz bakımından beklenen ise bu tartışmaların detaylarıyla dikkate alınması, eksik kısımlarda yapılacak yorumlarla yeni yaklaşımlar getirilerek hukuki problemlerin çözümlenmesidir. Bu kapsamda oluşturulması gereken çekincelerin eksikliği sebebiyle en azından yapılacak yorumlar önem kazanmaktadır. Burada yapılacak çalışmalar sonraki kararlar bakımından da yol gösterici olacaktır. Bu çerçevede vergi sistemimizde gerekli düzeltmelerin acilen yapılması gerekmektedir.

¹⁵ A and B v. Norway, 15.11.2016, Application nos. 24130/11 and 29758/11.

¹⁶ Jussila v. Finland, 23.11.2006, Application no. 73053/01.

