

# Anayasa Mahkemesi'nin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinin Son Fıkrasının İptali Yönündeki Kararının Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalara Etkileri

Yunus Emre YILMAZOĞLU\*

---

**Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK–ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.**

\* Dr., Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kıdemli Tetkik Hâkimi.  
([yemrey82@gmail.com](mailto:yemrey82@gmail.com)) ORCID ID: [0000-0003-4485-7439](https://orcid.org/0000-0003-4485-7439)

**Makale geliş tarihi:** 18 Mayıs 2022 **Makale kabul tarihi:** 11 Ağustos 2022

**Atıf önerisi:** Yılmazoğlu, Yunus Emre. “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, no. 3 (Temmuz 2022): 255-328.

**DOI:** [10.30915/abd.1118142](https://doi.org/10.30915/abd.1118142)

## ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN 367. MADDESİNİN SON FIKRASININ İPTALİ YÖNÜNDEKİ KARARININ VERGİ UYUŞMAZLIĞINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARA ETKİLERİ

### ÖZ

Anayasa Mahkemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında yer alan ve ceza yargılaması süreci ile idari cezalandırma sürecinde alınan kararların birbirini bağlamayacağını öngören kuralı Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir. Bu iki sürecin maddi yönden ve zamansal açıdan yeterince yakın bir bağlantı içinde yürütülmesini öngören ne bis in idem ilkesi ise gerek Anayasa ve gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi kapsamında Türk hukukunda açısından yürürlükte değildir. Bu çalışma, anılan iptal kararı ve ne bis in idem ilkesine ilişkin yürürlükte olan düzenlemeler ışığında ceza soruşturma ve kovuşturma sürecinin suç isnadının esasını ilgilendiren (özerk bir yorumla bir beraat ya mahkûmiyet tesis eden) bir kararla kesinleşmesinin idari yargıda derdest olan vergi uyuşmazlığından doğan davalara etkisini incelemeye yönelmektedir.

### Anahtar kelimeler:

ne bis in idem ilkesi

vergi kabahati

vergi ziyai

vergi kaçakçılığı suçu

vergi uyuşmazlığından doğan idari dava

**EFFECTS OF THE CONSTITUTIONAL COURT’S JUDGMENT  
TO REVOKE THE LAST PARAGRAPH OF ARTICLE 367 OF  
THE TAX PROCEDURE LAW NO. 213 ON ADMINISTRATIVE  
ACTIONS ARISING FROM TAX DISPUTE**

**ABSTRACT**

The Constitutional Court revoked the last paragraph of Article 367 of Tax Procedure Law No. 213, which stipulates that the decisions which were taken during the criminal proceedings and the tax misdemeanour proceedings do not bind each other, ruling it constitutes a violation of the Constitution. The ne bis in idem principle, which stipulates that these two proceedings should be conducted in a sufficiently close manner both in substance and in time, is applicable in Turkish law within the scope of both the Constitution and Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. In the light of the aforementioned annulment judgment and the applicable rules regarding the principle of ne bis in idem, this study aims to examine the effect of the conclusion of the criminal investigations and prosecutions with a decision concerning the basis of the criminal charge (which constitutes an “acquittal” or a “conviction” with an autonomous interpretation), on the cases arising from tax disputes pending in the administrative jurisdiction.

**Keywords:**

the principle of ne bis in idem

tax misdemeanour

tax loss

tax fraud crime

the administrative case arising from tax disputes

## GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza soruşturma ve kovuşturması süreci ile vergi kabahatine ilişkin süreç arasında içtima, tekerrür ve cezalandırma gibi yönlerden ilişki bulunabilmektedir.<sup>[1]</sup> Bu hususlara ilişkin düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ile 367. maddesinde yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 9/3/2022 tarihli ve 31773 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4/11/2021 tarihli ve E.2019/4, K.2021/78 sayılı kararıyla 213 sayılı Kanun'da yer alan ve somut norm denetimine konu bu hükümlerden bir kısmına yöneltilen Anayasa'ya aykırılık itirazını reddetmiş; Kanun'un 367. maddesinin beşinci fıkrasını (anılan maddeye 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle altıncı fıkrasının) ise Anayasa'ya aykırı olduğu sonucuna ulaşarak iptal etmiştir.

Bu çalışma, anılan iptal kararının idari yargıda derdest olan vergi uyuşmazlığından doğan davalara etkisini incelemeye yönelmektedir. Bu nedenle çalışmanın kapsamı, kararın tümünün analizinden ziyade iptal edilen kurala ve bu kuralın iptalinin anayasal gerekçesi *ne bis in idem ilkesine* (aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı) kararda yüklenen anlamla sınırlandırılmıştır.

Kararın muhakkak adli yargıda yürütülen ceza soruşturmaları ile kovuşturmalarına da etkisi olacaktır. Ayrıca anılan iptal kararı, içeriğinde yer verilen *ne bis in idem ilkesine* yönelik genel açıklamalar yönüyle idari yargıda derdest olan ve vergi uyuşmazlığından doğan davalar haricinde kalan disiplin hukuku gibi alanları da etkileyecek çok önemli tespit ve değerlendirmeler içermektedir. Ancak konunun bu boyutlarının uzmanlarınca değerlendirilmesinin daha doğru bir yaklaşım olacağını düşünmemiz nedeniyle bu boyutlar çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

İptal kararının, *ne bis in idem ilkesi* yönünden içerdiği tespit ve değerlendirmeler ile vergi uyuşmazlığından doğan idari davalar yönünden Türk hukuk uygulamasında uzun yıllar önemli bir başvuru kaynağı olacağına inanıyoruz.

[1] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 25.

## I. İPTAL KARARININ MAHİYETİ, İPTAL EDİLEN KURALIN KAPSAMI İLE *NE BIS IN IDEM* İLKESİNE AYKIRILIK KOŞULLARININ ÖRTÜŞMEMESİ

İptal edilmeden önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında aşağıdaki düzenleme yer almaktaydı:

“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.”

İptal edilen kural daha önce de Anayasa Mahkemesi önüne Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi 2012 yılında verdiği ve kuralın itiraz başvurusunda bulunan Mahkeme'nin bakmakta olduğu davada uygulanma olanağı bulunmadığından başvurunun *Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle reddinin* gerektiği sonucuna ulaştığı kararında<sup>[2]</sup> şu tespitte bulunmuştur:

“İtiraz konusu kuralda yer alan, ‘bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler’ ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya [i]dare mahkemesi [ya] da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır.”

Öncelikle 2012 yılında verilen bu kararın Anayasa'ya aykırılık iddiasının esası yönünden bir değerlendirme içeren bir karar değil, Anayasa Mahkemesi'ne başvuru usulüne aykırılığı tespit eden bir karar olduğunu belirtmek gerekir. Bu nedenle inceleme konumuzu oluşturan karara konu başvurunun Anayasa'nın 152. maddesinin son fıkrasında öngörülen<sup>[3]</sup> *on yıl yasağı* kapsamında kalmadığını belirtmeliyiz.

İkinci olarak Anayasa Mahkemesi, 2012 tarihli kararda, iptal edilen kuralın sadece idari makam ve mercilere yönelik olduğunu dolayısıyla vergi mahkemesi veya yargı yetkisi kullanan diğer mahkemelerin bu kapsamda

[2] AYM, E. 2012/136, K. 2012/181, Kt. 22.11.2012.

[3] Kural şu şekildedir: “Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.”

değerlendirilemeyeceğini<sup>[4]</sup> belirtmiştir. Mahkeme, inceleme konumuzu oluşturan iptal kararında bu içtihadını açıkça değiştirmiş midir veya kuralı *ne bis in idem ilkesi* bağlamında tekrar ele alan Mahkemenin anılan ilkenin mahiyeti gereği bu içtihat değişikliğini açıkça belirtmeye gerek görmediği sonucuna ulaşılabilir mi?

Öncelikle kararda içtihadın değiştirildiği yönünde bir açık belirlemenin bulunmadığı söylenmelidir. Ancak 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan kuralın iptalinin vergi mahkemesince istendiği açıktır. Anayasa Mahkemesi, 2012 yılındaki içtihadını sürdürseydi ve kuralın “*vergi veya [i]dare mahkemesi [ya] da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkeme*”ye yönelik olmadığını düşünseydi somut norm denetimi başvurusunu yine aynı gerekçeyle usulden reddetmesi gerekirdi. Mahkemenin bu yönde karar vermemesinin bu içtihadından döndüğünü gösterdiği düşünülmektedir.

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi iptal kararında daha önce verdiği kararına yollamada bulunmadan kuralın anlam ve kapsamını ceza mahkemesinin kararları ile vergi idaresinin işlemleri arasındaki karşılıklı bağlamazlık boyutuyla belirlemiştir.<sup>[5]</sup> Ancak kararda bu içtihadını açıkça değiştirdiğini belirtmeden kuralın gerekçesine yaptığı atıfla

“...ayrıca maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin bu bağlamdaki hükmünün sadece vergi mevzuatı uygulayıcıları tarafından değil vergi mahkemeleri tarafından da göz önünde bulundurulması gerektiği...”<sup>[6]</sup>

tespitinde bulunmuştur. Diğer yandan kararda vergi kabahatlerine ilişkin yargılamanın vergi mahkemesince yürütüldüğüne vurgu yapılmış<sup>[7]</sup> ve *ne bis in idem ilkesi* anlamında idari yaptırım gerektiren sürecin “ceza”

[4] Aynı yönde Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 49, no. 1 (Mayıs, 2000): 90.

[5] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 68.

[6] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 70.

[7] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 49.

niteliğinde olduğu belirtilmiştir.<sup>[8]</sup> Nihayet iptal istemine konu kuralla “*vergi idaresince yürütülen vergi cezalarının tespiti ve uygulanması süreci ile ceza mahkemesince yürütülen yargılama/cezalandırma süreci arasındaki karşılıklı bağlamazlığa ilişkin düzenleme yapıldığı*” sonucuna ulaşılmıştır.<sup>[9]</sup>

Gerekçeye yapılan bu yollama ve kararda yer verilen söz konusu belirlemeler, ilkenin “*haklarındaki yargılama kesin hükümle sona eren kişilerin aynı fiil nedeniyle tekrar yargılanma tehdidi altında kalmasının önlenmesi*” ne<sup>[10]</sup> yönelik amacı ile birlikte ele alındığında Anayasa Mahkemesinin, kuralı, 2012 yılında verdiği kararından daha farklı bir biçimde ele aldığını ortaya koymaktadır.

Kuralın vergi mahkemelerini de kapsayan bir boyutunun bulunduğuna yönelik bu yeni yaklaşımda dikkate alınması gereken bir başka unsur da vergi kabahatine uygulanan idari yaptırım içeren idari işlemin kesin, tek taraflı, yürütülmesi gereken ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan mahiyetidir. Bu bağlamda kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerinin korunabilmesi için ceza kesilmesine yönelik işleme karşı dava açılmakla yürütmenin durduğu da gözetilmelidir.<sup>[11]</sup>

Öte yandan ceza yargılaması sürecinde suçun sübut bulup bulmadığı araştırılmakta ve sübut bulunduğu kanaatine ulaşıldığı takdirde kanunda öngörülen eyleme uygun cezaya hükmedilmektedir. Vergi kabahati yönünden ise idare, yaptığı araştırma ve inceleme sonucunda vergi ziyayı cezası ya da usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir fiilin işlendiğini tespit ettiği takdirde kanunda öngörülen koşullar altında ilgili cezayı kesmektedir. Aşağıda ayrıntısıyla inceleneceği üzere *ne bis in idem* ilkesine aykırılık şartları açısından vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yürütülen ceza yargılaması sonucunda verilen hüküm ve vergi kabahatine uygulanan idari yaptırım kadar

[8] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, §§ 28, 55, 56.

[9] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 53.

[10] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 53.

[11] 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası aşağıdaki düzenlemeyi içermektedir:

“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve *cezalarının* dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.”

bunların *kesinleşmesi* de önem arz etmektedir. Vergi kabahatine uygulanan yaptırım, idari dava açılmamakla ya da dava açılmakla birlikte cezanın hukuka uygun olduğu yönünde bir yargı kararı verildiği takdirde bu karara karşı başvurulabilecek bir kanun yolunun kalmaması durumunda kesinleşir. Bir başka anlatımla *ne bis in idem ilkesine* aykırılık koşulları açısından önem taşıyan *kesinleşmenin* idari yaptırım açısından gerçekleşmesinde vergi uyuşmazlığından doğan idari dava sürecini de kapsayan bir yön bulunmaktadır.

Sonuç olarak kuralın gerekçesi, kararda yer alan belirlemeler ve *ne bis in idem ilkesinin* amacı Anayasa Mahkemesinin, iptal edilen kuralı, 2012 yılında verdiği kararından daha geniş bir yaklaşımla ele aldığını ortaya koymakta, idari yaptırım içeren işlemin mahiyeti ve kesinleşme sürecine ilişkin bu tespitler de bu yeni yaklaşımı teyit etmektedir.

## II. NE BIS IN IDEM İLKESİ

*Ne bis in idem ilkesi* Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'ye ek 7 No.lu Protokol'ün "Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı" 4. maddesinde güvenceye bağlanmıştır. 22/11/1984 tarihinde imzaya açılan Protokol, 1/11/1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Protokol'ü 14/3/1985 tarihinde imzalamıştır. 10/3/2016 tarihli ve 6684 sayılı Protokol'ün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 25/3/2016 tarihli ve 29664 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 7 No.lu Protokol'ün onaylanmasını kararlaştıran 28/3/2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Protokol'ün resmî Türkçe çevirisi<sup>[12]</sup>, 8/4/2016 tarihli ve 29678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 2/5/2016 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne

[12] Kural şu şekildedir: "Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı

1. Hiç kimse, bir devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.
2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, davanın sonucunu etkileyebilecek yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılmış delillerin mevcut olması veya önceki muhakemelerde temel bir eksikliğin bulunması halinde, ilgili devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak davanın yeniden açılmasına engel değildir.
3. Bu maddeye, Sözleşme'nin 15. maddesine dayanmak suretiyle herhangi bir istisna getirilemez."



tevdî edilmiş ve Protokol, Türkiye bakımından 1/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>[13]</sup>

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir.*” Dolayısıyla ne bis in idem ilkesini düzenleyen ek Protokol'ün kanun hükmünde olduğu izahatın varestedir.

Öte yandan Anayasa Mahkemesi, daha önce verdiği kararlarında<sup>[14]</sup> ilkenin mahiyetiyle ilgili yaptığı farklı yöndeki değerlendirmeleri *Ünal Gökpınar* kararında birleştirmiştir. Mahkeme, *ne bis in idem* ilkesinin, yani “aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı”nın, Anayasada açıkça düzenlenmemekle birlikte hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine ilişkin içtihatları ve destek ölçü norm olarak belirlediği bazı uluslararası hukuk metinlerine yaptığı yollamayla “*Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı çerçevesinde anayasal güvence altında olduğu*” sonucuna ulaşmıştır.<sup>[15]</sup>

Anayasa Mahkemesinin iptal kararında *ne bis in idem* ilkesinin (aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı) teminat altına aldığı hukuki menfaat ve amacına yönelik şu belirlemeler yer almaktadır:

“...Kişilerin haklarında yürütülen ve kesinleşen bir ceza yargılaması sürecinin ardından tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını güvence altına alan aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi ile adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuki güvenliğin sağlanması amaçlanmaktadır...”<sup>[16]</sup>

[13] <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/57-avrupa-insan-haklar-sozlesmesine-ek-7-numaral-protokol/> (Son erişim tarihi: 12/3/2022).

[14] Daha önceki içtihatlar için AYM, *Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 41 ve Yunus Emre Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm– Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, (İstanbul: On İki Levha, 2021), 50-51.

[15] AYM, *Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 50; AYM, E.2019/4, K. 2021/78, 4.11.2021, § 26.

[16] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, §§ 26, 53; Öte yandan *A ve B/Norveç* ([BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 123) kararında şu belirlemeye

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin uluslararası belgeleri de dikkate alarak ilkeyi şu şekilde tanımlamıştır:

“Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz...”<sup>[17]</sup>

*Ne bis in idem ilkesi* anayasal anlamda *adil yargılanma hakkı* kapsamında teminat altına alınmıştır. Adil yargılanma hakkı ise kural olarak<sup>[18]</sup> *usule ilişkin güvenceler* öngörmektedir.<sup>[19]</sup> Bu nedenle *ne bis in idem* ilkesinin aynı failin sadece aynı fiili/farklı fakat bağlantılı fiili nedeniyle *yargılanmamasına* ilişkin *usuli bir güvence* içerdiği düşünülebilir.

Fakat Anayasa Mahkemesi, *ilkenin*, bir kişinin “*aynı fiilden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil kişinin aynı fiilden dolayı tekrar (yeniden) yargılanmamasını ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasını*” koruduğunu önemle belirtmiştir.<sup>[20]</sup> Korumaya yöneldiği bu menfaat ışığında

yer verilmiştir: “7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin amacı, bir kişinin suç sayılan aynı davranıştan dolayı iki kez yargılanması veya cezalandırılması yönündeki adaletsizliği önlemektir. Bununla birlikte, söz konusu toplumsal kabahate “bütünleşik” bir yaklaşım benimseyen hukuk sistemlerini ve özellikle haksız davranışa farklı makamlar tarafından ve farklı amaçlar doğrultusunda paralel aşamalarla yasal yanıt verilmesini içeren bir yaklaşımı yasaklamaz.”

[17] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 27.

[18] Açık ve bariz takdir hatasına dayanan bir yargılama, yargılamanın hakkaniyetinin zedeleyerek adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturacaktır. Uyuşmazlığın esasına ilişkin bu istisnai durum haricinde adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin yürütülmesine ilişkin usuli (prosedürel) güvenceler (mahkemeye erişim hakkı, gerekçeli karar hakkı, silahların eşitliği ilkesi, makul sürede yargılanma hakkı gibi) içermektedir. Anayasa Mahkemesi de adil yargılanma hakkının maddi değil şekli adaleti tesis etmeye yöneldiğini incelediğimiz kararında vurgulamıştır.

[19] Aynı yönde: Özgür Biyan, “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyat Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi,” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, no. 145 (Ocak, 2016): 101.

[20] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 04.11.2021, § 30; Aynı yönde: Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine,” *Vergi Sorunları Dergisi* 317 (Şubat, 2015): 86; Tuğçe Karaçoban Güneş, “Vergi Yaptırım Hukukunda Non

*ilkenin cezalandırılmama* boyutunun ilk sürecin kesinleşmesinden sonra yürütülen ikinci süreç yönünden *uyuşmazlığın esasına ilişkin bir güvence* içerdiği de vurgulanmalıdır.

*İlkenin* bu boyutu özellikle aşağıda incelenecek *ilkeye* aykırılığın istisnalarından biri olan iki farklı sürecin bağlantılı yürütülme koşullarına aykırılık<sup>[21]</sup> halinde ikinci kez yargılanma ve cezalandırmanın hukuka aykırı olması sonucunu doğuracak ve bu yönüyle *uyuşmazlığın esasına* ilişkin bir soruna vücut verecektir. Bir başka ifadeyle *ne bis in idem ilkesinin* uyuşmazlığın esası yönünden de sonuçları olabilen bir usul güvencesi olduğu söylenebilir.

### **A. CEZA SORUŞTURMASI/KOVUŞTURMASI SONUCUNDA VERİLEN KARARLAR İLE VERGİ UYUŞMAZLIĞINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARDA VERİLEN KARARLARININ BİRBİRİNİ UYUŞMAZLIĞIN ESASI YÖNÜNDEN BAĞLAYICILIĞI**

Ceza yargılaması ile vergi uyuşmazlığından doğan idari yargılama arasındaki ilişkiler sadece *ne bis in idem ilkesinde* somutlaşan usule ilişkin güvenceyle sınırlı değildir. *Ne bis in idem ilkesinin* yargılama usulünün yürütülme biçimine yoğunlaşan mahiyetinden farklı olarak ceza soruşturması ve kovuşturması ile idari dava arasında uyuşmazlığın esası yönünden bir bağlantının bulunup bulunmadığı farklı bir sorun alanı oluşturmaktadır. Bu bağlamda

- Ceza soruşturmasının *kovuşturmaya yer olmadığına* kararıyla sonuçlanmasının
- Ceza kovuşturması neticesinde ise
  - *mahkûmiyet* kararı verilmesinin
  - *ya da yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması* veya *yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması* nedeniyle sanığın *beraatına hükmedilmesinin*

---

Bis İn İdem İlkesi,” *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, no. 2 (Temmuz Ağustos, 2016): 99.

[21] İkinci süreç yönünden tamamlayıcı amaç taşımama, öngörülebilir olmama, ilk süreçle etkileşim halinde yürütülmeme, ilk sürecin sonuçlandırılmasından sonra makul bir sürede sona erdirilmeme, ilk süreçte hükmedilen yaptırım ile birlikte ele alındığında ikinci yaptırımın aşırı külfet oluşturması

vergi uyuşmazlığından doğan idari davalar açısından *bağlayıcı olup olmadığı veya ne ölçüde bağlayıcı olduğu* esas olarak *ne bis in idem* ilkesinin sağladığı teminatlardan farklı bir biçimde ele alınmalıdır. Bu durum adli yargılama ve idari yaptırım uygulama ile idari dava süreçlerinin bağlantılı yürütülmesine ilişkin *usuli güvencelerden* farklılaşan, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları (maddi unsur, manevi unsuru, hukuka aykırılık ve kusurluluk koşulu gibi) ile vergi kabahatinin unsurları bağlamında ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Bu bağlamda

- Vergi kaçakçılığı suçunun “ancak kasten” işlenebilen bir suç olması, vergi ziyayı kabahatinin ise “taksir”le de işlenebilmesi,<sup>[22]</sup>
- Vergi kaçakçılığı suçu bir “hareket (tehlike) suçu” olarak nitelendiğinden ve suç “filin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle” tamamlandığından, bu suçun işlenebilmesi için “vergi ziyayı biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesi”nin gerekli olmaması<sup>[23]</sup> ancak vergi ziyayı kabahatinin açısından ise “verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” neticesinin ortaya çıkmasının gerekmesi,
- Vergi kaçakçılığı suçunun ancak gerçek kişiler tarafından işlenebilmesi<sup>[24]</sup>, vergi ziyayı kabahatinin ise hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler tarafından işlenebilmesi,<sup>[25]</sup>

[22] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 04.11.2021, §§ 15, 21; Turgut Candan, “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı,” Turgut Candan (blog), 25 Mayıs 2019, <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kuralı/>. (son erişim tarihi: 16/4/2022).

[23] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 04.11.2021, § 16; Aynı yönde: Barış Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu,” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 136 (Mayıs-Haziran, 2018): 152-53.

[24] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 04.11.2021, § 17.

[25] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Tüzel kişilerin sorumluluğu” başlıklı 333. maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında şu düzenlemeye yer verilmiştir:

“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir...

– Anılan suç ve kabahatin öngörülme amaçlarının aynı olmaması bu değerlendirme farklılığında gözetilmesi gereken birer unsurdur. Anayasa Mahkemesi de kararında bu hususa ayrıca dikkat çekmiştir:

“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...*”<sup>[26]</sup>

Vergi kaçakçılığına ilişkin cezai soruşturma ve kovuşturmanın konusunu “tehlike suçu”nun işlenip işlenmediği; vergi kabahatine ilişkin idari cezalandırma sürecinin konusunu “vergi ziyayı cezası uygulanmasını gerektirecek bir zararın varlığının ve miktarının doğruluğunun tespiti”, bununla bağlantılı olarak idari davanın konusunu ise “vergi ziyasına neden olan zararın varlığı ve miktarı” hususundaki idari belirlemenin hukuka uygunluğu oluşturmaktadır.<sup>[27]</sup>

Vergi kaçakçılığı suçundan mahkûmiyete hükmedilmesi tehlike suçunun işlendiğini ortaya koymakla birlikte bu durum tek başına idari cezalandırma/yargılama sürecinde vergi ziyayının varlığının ve miktarının da hukuken kabul edilebilir biçimde ortaya konulduğu anlamına gelmez.<sup>[28]</sup> Bu nedenle salt ceza yargılamasının mahkûmiyetle sonuçlanması, vergi ziyayı cezasının hukuka uygun olduğu sonucuna varmayı gerekli kılmaz.<sup>[29]</sup>

---

(Ek: 30/12/1980-2365/59 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir.”

[26] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, § 88, Kt. 04.11.2021 (vurgular yazara aittir).

[27] Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında,” 162; Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi,” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65, no. 2 (Haziran: 2016): 335.

[28] Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında,” 162.

[29] Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında,” 162.

Bir başka ifadeyle tehlike suçunun gerçekleştiğinin ve cezalandırılması gerekliliğinin tespiti, aynı zamanda vergi ziyai cezası kesilmesini gerektirecek bir zararın mevcut olduğu ve zararın miktarının hukuka uygun biçimde tespit edildiği anlamına gelmez.<sup>[30]</sup> Vergi kaçakçılığı suçu işlendiği halde vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir vergi kaybına yol açılmamış veya kaybın miktarı doğru bir biçimde tespit edilmemiş olabilir.<sup>[31]</sup> Bu hususun ayrıca vergi uyuşmazlığından doğan idari davada değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla bu durumda vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili kovuşturma sürecinin sonucunun, vergi ziyai cezasının hukuka uygunluğunun denetlendiği idari davada uyuşmazlığın esası yönünden her durumda bağlayıcı olduğu söylenemez.

Aksinden hareketle vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yürütülen soruşturmanın *kovuşturmaya yer olmadığına*; kovuşturmanın ise *beraat* ya da *ceza verilmesine yer olmadığı* kararlarıyla sonuçlanması da idari dava açısından her durumda bağlayıcı bir sonuç doğurmaz. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin (2) numaralı fıkrasının “b” bendi uyarınca *yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması* yolundaki suç isnadının esasının değerlendirilmesine ve maddi gerçeğin tespitine dayanan belirleme, hukuk güvenliğinin tesisi açısından idari davada da bağlayıcı bir sonuç doğurmalıdır.<sup>[32]</sup> Ancak Kanun'un aynı maddesinin “e” bendi uyarınca *yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması* halinde idari davada davacının en azından taksirle vergi kabahati oluşturan bir fiilinin bulunup bulunmadığı ile vergi ziyainın varlığının ve miktarının hukuka uygun şekilde tespit edilip edilmediğinin ayrıca değerlendirilmesi

[30] Aynı yönde: Candan, “Bir Anayasa Mahkemesi.”

[31] Bahçeci, “İHAM'ın Vergi Cezalarında,” 162; “...vergi ziyai kabahatinin tekemmülü için, yalnızca eylemin varlığı yeterli değildir. Ayrıca; vergi ziyainın doğmuş olması da gereklidir.” Candan, “Bir Anayasa Mahkemesi.”

[32] Bahçeci, “İHAM'ın Vergi Cezalarında,” 162; Kurtuluş Beyribey, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi,” *Danıştay Dergisi*, no. 141 (2016): 58-59. Yazar, maddi gerçeği araştırmakla yükümlü ceza mahkemesinin “hükmüne dayanak aldığı maddi olguların vergi yargısı üzerinde bağlayıcı nitelik taşıdığı kabulü” hukuk üstünlüğü ilkesinin bir gereği olduğunu belirtmektedir. Beyribey, “Vergi Kaçakçılığı,” 64.

gerekir, bu halde beraat kararının varlığının bağlayıcı sonuç doğurmasından bahsedilemez.

İlk kesinleşen ceza soruşturması sonucunda bir *kovuşturmaya yer olmadığına* ya da ceza kovuşturması sonucunda bir beraat kararı verilmiş olabilir. Bu halde idari davada ceza kesme işleminin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde, mahiyetleri ve sağladıkları güvenceler dikkate alındığında, *ne bis in idem ilkesi* yanında uyumsuzluğun esası yönünden yapılacak değerlendirmede *masumiyet karinesinin* ikinci yönünün<sup>[33]</sup> ve/veya *gerekçeli karar hakkının* korunmasını gerektiren bir sorun alanının varlığına işaret edilmelidir.

İdari davada verilen kararda, ceza yargılaması sonucunda verilen karardan olgusal olarak bahsetmenin önünde bir engel bulunmamaktadır.<sup>[34]</sup>

[33] *Masumiyet karinesinin* sağladığı güvencenin ikinci yönü bir Anayasa Mahkemesi kararında şu şekilde açıklanmıştır: “Güvencenin ikinci yönü ise ceza yargılaması sonucunda mahkûmiyet dışında bir hüküm kurulduğunda devreye girer ve daha sonraki yargılamalarda ceza gerektiren suçla ilgili olarak kişinin masumiyetinden şüphe duyulmamasını, kamu makamlarının toplum nezdinde kişinin suçlu olduğu izlenimini uyandıracak işlem ve uygulamalardan kaçınmasını gerektirir.” AYM, *Galip Şahin*, B. No: 2015/6075, 11/6/2018, § 40. Aynı kararda masumiyet karinesine ilişkin AİHM uygulamasına da yer verilmiştir. AYM, *Galip Şahin*, B. No: 2015/6075, 11/6/2018, §§ 19, 20.

[34] Ayrıca bkz. AYM, *Abdülaziz Gökalp*, B. No: 2018/23214, 25/2/2021, §§ 42-43 (*mutatis mutandis*):

“42. Ceza muhakemesiyle eş zamanlı olarak yürütülen, bir başka ifadeyle kişinin henüz suç isnadı altında olduğu, ceza makamları tarafından hakkında herhangi bir hüküm kurulmadığı süreçte devam eden disiplin soruşturma ve yargılamalarında masumiyet karinesi bakımından önemli olan husus; kamu makamlarının işlem ya da kararlarında belirttikleri gerekçeler veya kullandıkları dil nedeniyle bireye cezai sorumluluk yüklememeleri, ceza mahkemeleri tarafından henüz suçlu bulunmamış bireyin masumiyeti üzerine gölge düşürülmesine sebebiyet vermemeleridir (*Galip Şahin*, § 47).

43. Bununla birlikte ceza yargılamasına konu maddi olay ve olguların disiplin hukuku esasları çerçevesinde diğer kamu makamlarınca (idari/adli) ayrıca değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda ulaşılabilecek kanaate göre işlem/karar tesis edilmesi mümkündür. Bu bağlamda disiplin işlem ve yargılamalarında ceza yargılamasında elde edilen bir delile istinat edilmesi ya da kişi hakkında yapılan ceza yargılamasına bir olgu olarak atf yapılmış olması tek başına masumiyet karinesinin sağladığı güvencelere aykırılık teşkil etmez. Ancak adli ve idari makamların kendi görev sınırlarını aşarak

Bununla birlikte ceza soruşturması sonucunda *kovuşturmaya yer olmadığına* ya da ceza kovuşturması sonucunda *beraat* kararı verilmesi halinde veya idari yargı merciinin kararında *masumiyet karinesine* uygun biçimde “kişinin masumiyetinden şüphe duyulmamasını” sağlaması ve “toplum nezdinde kişinin suçlu olduğu izlenimini uyandıracak” yönde hüküm kurmaktan kaçınması gerekir.<sup>[35]</sup>

Ayrıca *hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına* karar verilmesi durumunda, kişinin mahkûm edildiği izlenimini doğuracak şekilde idari

---

kişiyi suçlu ilan etmesi veya bu bağlamda birtakım çıkarımlarda bulunması masumiyet karinesinin ihlaline yol açabilir. Masumiyet karinesi kapsamındaki güvencelerin sağlanıp sağlanmadığının tespiti yapılırken ise kararın gerekçesinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir (*Galip Şahin*, § 48).”

[35] Ayrıca bkz. AYM, *Hüseyin Şahin* [GK], B. No: 2013/1728, 12/11/2014, §§ 38, 39:

“38....Ancak ceza davası sonucunda kendisine isnat edilen suçu işlemediğinin sabit olduğu veya suçu işlediğine kesin olarak kanaat getirilemediği ve bu nedenle sanık hakkında beraat kararı verilen durumlarda kişi hakkında masumiyet karinesinin devam ettiğinin kabulü gerekir. Çünkü böyle durumlarda Anayasa'nın 38. maddesinin dördüncü ve Sözleşme'nin 6. maddesinin (2) numaralı fıkraları anlamında kişinin suçluluğu sabit olmamıştır ve bu nedenle suçlu sayılamaz.”

“39. ... Ancak idari davada uyumsuzluk konusu olan maddi olayın tespitinde idari yargı mercii, aynı maddi olayı ele alan ceza mahkemesinin daha önce verdiği beraat kararına uygun hareket etmelidir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *XI/Avusturya*, B. No: 9295/81, 6/10/1982, (k.k.); *C/Birleşik Krallık*, B. No: 11882/85, 7/10/1987, (k.k.)). Bu kural, kişi hakkında verilen beraat kararı sorgulanmadığı sürece, aynı maddi olay çerçevesinde daha düşük ispat standardı kullanılarak kişinin disiplin sorumluluğu çerçevesinde yaptırıma tabi tutulmasına engel teşkil etmemektedir (Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. *Ringvold/Norveç*, B. No: 34964/97, 11/2/2003, § 38)”

Ayrıca bkz: AİHM, *Kapetanios/Yunanistan*, B. No: 3453/12, 42941/12, 9028/13, 30/4/2015 (resmi özet, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168594> , son erişim tarihi: 10/4/2022).

“Mevcut davada idare mahkemeleri, dava dosyalarındaki belgeleri ceza mahkemelerinden farklı bir şekilde değerlendirdikten sonra; [başvurucuların] ceza mahkemeleri tarafından daha önce beraat ettirildikleri aynı kaçakçılık [suçunu] işlediklerine karar vermiştir. Varılan bu sonuçlar Danıştay tarafından da son aşamada onaylanmıştır. Söz konusu iki davanın benzer nitelikli olması, ihtilaf konusu eylemler ve ilgili suçları meydana getiren unsurlar dikkate alındığında; idare mahkemelerinin vardığı bu sonuç, ceza mahkemelerinin verdiği beraat kararlarında daha önce tespit edilmiş olan [başvurucuların] masumiyet karinesi[ni] ihlal etmiştir.”



davada karar verilmesinin *masumiyet karinesini* ihlal edeceği göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>[36]</sup>

*Gereççeli karar hakkı* yönünden ise idari davada, ceza soruşturması sonucunda *kovuşturmaya yer olmadığına* karar verildiğini ya da ceza kovuşturması sonucunda *beraat* kararı verildiğini ileri süren davacının davanın sonucuna etkili olabilecek bu iddiasının idari yaptırımın hukuka uygunluğu değerlendirilirken dikkate alınması ve karşılanması gerekmektedir.<sup>[37]</sup> Bu bağlamda idari yargı merciinin suç ve kabahatin niteliği, oluşum şartları ve öngörülme amaçları yönünden yukarıda açıklanan hususlar bağlamında kabahat özelinde ayrıca bir değerlendirme yaparak hüküm kurması *gereççeli karar hakkının* korunması bakımından elzemdir.

Kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suç olduğundan kastın bulunmaması nedeniyle beraat kararı verilmiş olabilir. Vergi kabahati ise Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca taksirle de işlenebildiğinden vergi yargıcının kabahatin oluşumunda en azından taksirin bulunup bulunmadığını incelemesi gerekir.<sup>[38]</sup> Vergi kabahati açısından taksir, özen ve dikkat yükümlülüğünün yerine getirilmemesidir.

Ceza yargılamasında kastın bulunmadığı sonucundan farklı olarak kabahatin taksirle işlendiği ve bunun idari yaptırım gerektirdiği sonucuna ulaşılması, ilerleyen bölümlerde açıklanacak koşulların da gerçekleşmesi kaydıyla

[36] Öte yandan *masumiyet karinesi* yönünden ise Anayasa Mahkemesinin aşağıdaki değerlendirmesinin mahiyetiyle uyumlu olduğu ölçüde ve gerekli değişiklikler yapılmak kaydıyla (*mutatis mutandis*) vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda esas alınması gerekir:

“İdari uyuşmazlığın çözümüne esas teşkil etmesi bakımından salt kişinin yargılanmış olmasından ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına dair karardan söz edilmesi, masumiyet karinesinin ihlal edildiğinden söz edebilmek bakımından yeterli değildir. Bunun için kararın gerekçesinin bütün hâlinde dikkate alınması ve nihai kararın münhasıran hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen fiillere dayanıp dayanmadığının incelenmesi gerekir (*Ramazan Tosun*, B. No: 2012/998, 7/11/2013, § 63; *Hüseyin Şahin*, B. No: 2013/1728, 12/11/2014, § 40).”

[37] Gereççeli karar hakkına ilişkin ilkeler yönünden bkz. AYM, *Ali Timur Karabacak ve diğ.leri*, B. No: 2018/17190, 13/1/2022, §§ 28-33.

[38] Kabahatler Kanunu'nun vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda uygulanabilirliğinin tartışıldığı bir karar için bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1063, K. 2020/1306, 2.12.2020.

tek başına *ne bis in idem ilkesine* aykırılık oluşturmaz, gerekçesi sağlam bir temele dayandığı takdirde bu durumun *masumiyet karinesinin* ikinci boyutunu ihlal ettiği de söylenemez. Ancak bu yönde açık bir değerlendirmenin bulunmaması *gerekçeli karar hakkını* ihlal edebileceği gibi kararda kullanılan ifadelerin kişinin masumiyetinden şüphe duyulmasına yol açması da *masumiyet karinesini* ihlal edebilir.<sup>[39]</sup>

Diğer yandan ceza kovuşturmasının *hükümün açıklanmasının geri bırakılması* kararıyla sonuçlanması halinde de idari yargının, yukarıda açıklanan güvenceler temelinde bir hüküm kurması gerektiği de izahtan varestedir.

### III. NE BIS IN IDEM İLKESİNİN İDARİ DAVALARDA UYGULANMASI

Anayasa'nın 138. maddesinin birinci fıkrası "*Hâkimler, ... Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.*" kuralını ihtiva etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan ve *bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olan* kuralı iptal etmesi artık hukuk düzenimizde maddi açıdan var olan bağlantının şekli açıdan da kurulmasını engelleyen bir normun bulunmadığı anlamına gelmektedir.

Bu noktadan hareketle

- (i) Suç soruşturması ve kovuşturması süreci ile kabahate ilişkin yaptırım uygulama süreci arasında, özellikle cezalandırma boyutuyla ele alındığında bağlantı kurulmasını engelleyen Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer verilen kuralın artık hukuk düzeninde bulunmaması,

[39] Ayrıca bkz. AYM, *Abdülaziz Gökalp*, B. No: 2018/23214, 25/2/2021, § 41 (mutatis mutandis):

"Öte yandan ceza muhakemesi sonucunda kişinin müsnet suçu işlemediğine dair hükümler dışında ceza mahkemesi hükmü, disiplin makamları açısından doğrudan bağlayıcı değildir. Ancak cezai sorumluluğu ortadan kalkmış olsa dahi aynı olaylar nedeniyle -daha hafif bir ispat külfeti temelinde- kişi hakkında başka tür bir sorumluluğun tesis edilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. Özcan Pektaş, § 25; Kürşat Eyoğlu, § 30)."

- (ii) Tam aksine iç hukukumuzda *ne bis in idem ilkesi ve sağladığı güvenceler ile istisnalarının* gerek Anayasa'nın 36. maddesi ve gerekse kanun hükmünde olan AİHS'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi uyarınca yürürlükte bulunması ve bu düzenlemelerin mahiyeti itibarıyla anılan süreçler arasında bir bağlantı kurulmasını gerekli kılması,
- (iii) Son olarak Anayasa'nın 138. maddesinde de hâkimin *Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak* karar vereceğinin anayasal olarak teminat altına alınması

karşısında idari yargıcın *bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri* arasında bir bağlantı kurması ve ilkenin sağladığı güvenceleri hayata geçirmesinin anayasal bir zorunluluk olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>[40]</sup>

Anayasa Mahkemesi iptal edilen bağlamazlık kuralının, ceza yargılaması ile idari yargılama süreci arasında bağlantı kurulmasına engel olduğunu tespit etmiştir. Bu iptal kararıyla söz konusu hukuki engel ortadan kalktığından, artık, *bağlantılı fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçlerinin ne bis in idem ilkesine* aykırı yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi gerekir.

Diğer yandan, kural olarak yargılamanın sonucundan öte yürütülme usulüne ilişkin güvenceler içeren adil yargılanma hakkı bağlamında vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı sağlanmasının *gerekçeli karar hakkı ve masumiyet karinesi* gibi güvenceler açısından önemi de kararda ayrıca vurgulanmıştır.<sup>[41]</sup> Bu açıdan iptal kararı, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda *ne bis in idem ilkesi* yanında adil yargılanma hakkının sağladığı diğer güvencelere uygun bir sürecin yürütülmesi yönünden bir değerlendirme yapılmasını

[40] Hak eksenli yaklaşımın hayata geçirilebilmesi açısından Anayasa ve AİHS'nin idari davalarda uygulanma gerekliliği hakkında: Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm*, 20-28, 85-105; Ahmet Emrah Geçer, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non Bis İn İdem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri," *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 350 (Kasım, 2017): 119.

[41] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 87.

ve bu güvencelere aykırılıkların temel hak ve özgürlükleri koruma hususunda öncelikle görevli olan idari yargı mercilerinin giderilmesini zorunlu kılmaktadır.<sup>[42]</sup>

Bu koruma yükümlülüğünün idari yargı mercilerince yerine getirilmemesi halinde bu durumun Anayasa Mahkemesi önünde bir bireysel başvuruya konu edilmesi söz konusu olabilir. Anayasa Mahkemesi de bu ilkenin ihlal edildiği sonucuna ulaşarak dosyayı yeniden yargılama yapılması için idari yargı mercisine gönderebilir (6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası).<sup>[43]</sup> Aynı şekilde ihlalin AİHM tarafından tespiti de söz konusu olabilir (Bu durumda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ı) bendinde öngörülen şartların varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi söz konusu olabilir). İhlal kararı üzerine idari yargı mercii, bireysel başvuruda bulunulmadan önce dikkate almadığı Anayasa ve AİHS'de tanımlanmış güvenceyi, ihlalin giderimi için bu kez idari davada doğrudan uygulayarak karar vermek zorunda kalacaktır. Anayasa ve AİHS'nin idari davada doğrudan uygulanabilirliğini bir ihlal kararının verilmesine erteleyen bu sürecin ise kişinin hakkının yargı mercilerince

[42] *Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013, § 16; *Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim*, B. No: 2017/21882, 10/02/2021, § 49; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/853, K. 2022/17, 19.1.2022.; AİHM uygulamasında, vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkına ilişkin AİHS'nin 6. maddesinin *medeni hak ve yükümlülük*lere ilişkin boyutunun konu yönünden uygulanabilir olmadığı (AİHM, *Ferrazzini/İtalya*, B. No: 44759/98, 12/7/2001); Vergi cezalarıyla ilgili şikâyetlerin bu maddenin *suç isnadı* boyutunda incelenebileceği kabul edilmektedir (Ayrıca bkz. AİHM, *Bendenoun/Fransa*, B. No: 12547/86, 24/2/1994, § 47; AİHM, *Janosevic/İsveç*, B. No: 34619/97, 23/7/2002, §§ 64-71; AİHM, *Morell/Fransa* (k.k.), B. No: 54559/00, 3/6/2003). Anayasa Mahkemesi *E.T.Y.İ. A.Ş.* kararında AİHM'nin bu içtihadının aksine vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkının her iki boyutu yönünden de konu bakımından kabul edilebilir bulunduğu karar vermiştir (AYM, *E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014, §§ 20-29). İdari yargı kararları bireysel başvuru yoluyla öncelikle Anayasa Mahkemesi önüne taşınacağından, idari yargıcın, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği ile ilgili Anayasa Mahkemesinin geniş yorumunu esas alması ve yargılama sürecini bu hakkın sağladığı güvencelere uygun biçimde yürütmesi gerektiği düşünülmektedir.

[43] Yeniden yargılama yönteminin özellikleri ve yargılamanın yenilenmesinden farkları için bkz. *Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60

güvence altına alınması sürecini uzatmaktan ve idari yargının güven ve itibar kaybına uğramasından başka bir sonucu bulunmamaktadır.

Gerçi, iptal kararına konu yargılamada, somut norm denetimi yolu işletilmeden evvel de Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* uyarınca AİHS kanun hükmünde kabul edilmek ve *üçüncü cümlesi* uyarınca da anılan ilkeye ilişkin AİHS ve bu konudaki Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadı *esas alınarak* 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan kural *ihmal edilmek* suretiyle bu değerlendirmenin yapılabilmesi mümkündür. Ancak somut norm denetimi sonucunda verilen kararın yürütülen tüm yargılama süreçleri yönünden objektif etkisini de yadsımamak gerekir.

Kanaatimizce iptal kararı sonrasında oluşan hukuki durum uyarınca adli ve idari süreçlerin bağlantılı yürütülebilmesi için muhakkak bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç yoktur. İdari yargıcın elinde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında öngörülen "ara kararı" gibi bu bağlantılı süreç yürütümünü sağlayacak önemli bir olanak vardır. Bununla birlikte süreçlerin bağlantılı yürütülmesini kolaylaştırıcı nitelikte ilave tedbirler alınması ve bu bağlamda yargılamanın taraflarına, bilhassa vergi incelemesi sonucunda hazırladığı vergi suçu raporu ve savcılığa sunduğu mütalaa ile ceza soruşturması sürecini başlatan vergi idaresine, adli sürecin takibi ve idari yargının bu süreç hakkında bilgilendirilmesini temin edici yükümlülükler getirilmesi mümkündür. Bu bağlamda alınan kararların ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi tarafından karşılıklı olarak birbirlerine anlık olarak UYAP üzerinden bildirilmesi ve karar örneğinin gönderilmesi hususunda yükümlülük de yüklenebilir. Ancak bir hukuk devletinde *ne bis in idem ilkesinin* sağladığı güvenceler bağlamında yasayla bu ilave tedbirlerin öngörülmesine dahi gerek olmadan da idare ve yargı mercilerinin bu eşgüdümü sağlaması gerektiği izahtan varestedir.<sup>[44]</sup>

[44] Bu bağlamda AİHM'nin *Kapetanios/Yunanistan* (B. No: 3453/12, 42941/12, 9028/13, 30/4/2015) kararında yaptığı değerlendirme ilgi çekicidir: Olayda, üç başvuru hakkında gümrük vergisi ödemeksizin ithalatta bulunmaya/satın alma belgeleri bulunmaksızın yakıt satmaya dayalı kaçakçılık suçları nedeniyle başlatılan ceza yargılamaları başvuruçuların 1992, 1998 ve 2000 yıllarında kesinleşen kararların ardından beraat etmesiyle sonuçlanmış, bu sırada başvuruçuların idari para cezası ödemelerine karar verilmiştir. İdari para cezalarıyla ilgili idari yargılama süreci ise 2011 ve 2012 yıllarında sonuçlanmıştır. Yüksek İdare Mahkemesi, temyiz isteminin reddine ilişkin kararında, bizim hukukumuz açısından iptal edilen 213 sayılı Kanun'un

#### IV. ANAYASA MAHKEMESİ İÇTİHATLARI IŞIĞINDA *NE BIS IN IDEM* İLKESİNİN VERGİ UYUŞMAZLIĞINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARDA UYGULANAMAYACAĞI BİR HAL OLARAK FAİLLERİN FARKLILIĞI

İptal kararında detayları açıklandığı üzere, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiiller ile vergi kabahati oluşturan fiiller arasında subjektif (“*aynı fail tarafından aynı fiil veya farklı fiillerle bağlantılı olarak*” söz konusu suç ve kabahatin işlenebilmesi) veya objektif (“*farklı failler tarafından gerek aynı mükellefiyet kapsamında gerekse farklı mükellefiyetler kapsamında bağlantılı olarak*” söz konusu suç ve kabahatin işlenmesi) bağlantı bulunması mümkündür.<sup>[45]</sup>

Vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda vergi ziyayı doğuran fiiller ya da usulsüzlük fiillerine aykırılık nedeniyle idari yaptırıma gerçek kişiler

367. maddesinin son fıkrasındaki kurala benzer biçimde, “idari makamların, ceza mahkemeleri tarafından verilen beraat kararlarıyla bağlı olmadıklarını; zira iç hukuk kapsamında, ceza mahkemelerinin yalnızca mahkûmiyet gerektiren nihai kararlarının, idare mahkemeleri açısından kesin hüküm değeri taşıdığını kaydetmiştir.” AİHM 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesi yönünden yaptığı değerlendirmede şu hususları ifade etmiştir:

“... [Başvurucu]ların kesinleşmiş olan beraat kararlarına dayandıkları ve bu kararları, davaları esastan inceleyen mahkemelere ve son olarak Danıştay’a sundukları göz önüne alındığında; derdest idari işlemler bağlamında beraat kararlarının etkisini resen değerlendirmek, davayı inceleyen idare mahkemesinin görevidir. Aksi takdirde, ilk “ceza yargılamalarının” gerçekleştiğini dikkate almamak, *aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama* ilkesine aykırı bir şekilde, yerel hukuk sistemi kapsamında bir durumu kasıtlı tolere etmek anlamına gelecektir.

7 No.lu Protokol’ün 4. maddesi, *aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama* ilkesine saygı gösterilmesi koşuluyla; aynı olaylar nedeniyle belirli bir süre hapis cezası ve para cezası uygulanmasını ilke olarak yasaklamamaktadır. Bu nedenle kaçakçılığın önlenmesi bağlamında, bir dava kapsamında, hapis cezası ve para cezası şeklinde iki ceza uygulanırsa; bu ilke ihlal edilmiş olmayacaktır. Ayrıca [başvurucu]lardan ikisinin davasında, idari işlemler başlatıldığında, ceza yargılamalarının henüz sonuçlanmamış olması; *aynı suçtan dolayı iki kere yargılanmama* ilkesi bağlamında, tek başına sorun teşkil etmemektedir. İdari işlemlerin başlatılmasının ardından ceza mahkemesi yargılamayı askıya alsaydı ve sonrasında, Danıştay’ın söz konusu para cezasını onaylamasıyla ceza davasını sonlandırsaydı; bu ilkeye saygı gösterilmiş olacaktı.” (vurgu yazara aittir. Resmi özetten alınmıştır: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168594> Son erişim tarihi: 10/4/2022)

[45] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 24.

kadar tüzel kişiler de muhatap olabilmektedir. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer verilen fiiller tüzel kişiler tarafından işlendiğinde vergi ziyai cezası ile usulsüzlük/özel usulsüzlük cezaları şirket adına kesilmekte, fiiller nedeniyle ceza soruşturması ve kovuşturması ise şirketin kanuni temsilcisi veya diğer şirket çalışanları hakkında yürütülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, daha önceki bir tarihte verdiği *Mehmet Turgay Özbekler* kararında bu durumu *ne bis in idem ilkesi* bağlamında yorumlayarak şu sonuca ulaşmıştır:

“...idari süreç sonunda vergi cezasının başvurusunun yetkilisi olduğu Şirket aleyhine, adli süreç sonunda mahkûmiyet kararının başvuru aleyhine verilmesi nedeniyle başvurusunun ihlal iddiasının aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi kapsamına girmediği...”<sup>[46]</sup>

İnceleme konumuzu oluşturan iptal kararında ise aşağıdaki belirlemeye yer vermiştir:

“Farklı failer veya farklı fiiller ile bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin cezalandırma ve yargılama süreçleri de itiraz konusu kuralın kapsamında yer almaktadır.”<sup>[47]</sup>

Kararın 24. paragrafında tanımlanan bağlantılı fiilin farklı failer tarafından işlenmesi halinin iptal edilen kural kapsamında yer almasının (§ 86) bu durumun doğrudan *ne bis in idem ilkesi* kapsamında yer alması sonucunu doğurmayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte kuralın bu *ilkeye* aykırılık nedeniyle iptal edildiği göz önünde bulundurulduğunda bunun aksinin de düşünülebilmesi mümkündür ve iptal kararında bu yönde bir açıklık bulunmamaktadır.

Dolayısıyla iptal kararında yer verilen belirleme uyarınca, vergi uyumsuzluğundan doğan idari davalarda, daha önce kesinleşen ceza soruşturması ve kovuşturmasına ilişkin süreç “suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rol alan”<sup>[48]</sup> kanuni temsilci ya da diğer personel hakkında olduğunda, aynı ya

[46] *Mehmet Turgay Özbekler*, B. No: 2017/20779, 11/3/2020, § 23.

[47] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, §§ 73, 86.

[48] Hatice Ela, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, (Ankara: Seçkin, 2020), 1046.

da farklı bir fiil nedeniyle tüzel kişilik adına vergi incelemesine dayanılarak uygulanan idari yaptırım nedeniyle açılan idari davada *ne bis in idem ilkesine* aykırılık şartlarının incelenmesi gerektiği düşünülebilir.

Bunun aksine daha önceki bir tarihte verilen bireysel başvuru kararında ortaya konulan içtihadın devam ettiğinin düşünüldüğü ve yeni tarihli içtihadta da bu konuda bir açıklık bulunmadığı sonucuna ulaşırsa bağlantılı fiilin farklı failer tarafından işlenmesi hali *ne bis in idem ilkesi* kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Kanaatimizce ilkenin mahiyeti ve korumaya sağladığı güvencenin daha çok “aynı kişi”nin hukukuna yöneldiği düşünülürse norm denetiminde verilen iptal kararında yer alan söz konusu ifadenin iptal edilen normun içeriğini belirlemeye yönelik olduğu ve *ne bis in idem ilkesi* bağlamında bir tespit içermediği düşünülmektedir.

Bu bağlamda defter belge ibraz etmeme, sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilleri nedeniyle idari yaptırımın muhatabı bir tüzel kişi olduğunda, bu yaptırıma karşı açılan idari davada, ilgili kanuni temsilci ya da şirket çalışanı hakkındaki ceza soruşturması ve kovuşturması sonucunda verilen kararın *ne bis in idem ilkesine* aykırılık değerlendirmesinde dikkate alınmasında gerek bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda benimsediği yorumun esas alınması gerektiği ifade edilmelidir.

Sonuç olarak vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda, *ne bis in idem ilkesi* ancak idari yaptırımın muhatabının *gerçek kişi* olması ve bu kişi hakkında bağlantılı fiili nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan ceza soruşturması ve kovuşturması yürütülmesi halinde dikkate alınabilecek niteliktedir.<sup>[49]</sup>

AİHM'nin yaklaşımı da bu yöndedir. AİHM, *Zolotukhin/Rusya* kararında belirlediği olay temelli yaklaşıma atıfta bulunarak verdiği *Pirttimäki/Finlandiya* kararına konu olayda şirket gelirinin beyan dışı bırakılması nedeniyle başvurucu ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı ile suçlanırken şirket de ayrıca yaptırıma tabi tutulmuştur. AİHM bu süreçlerdeki hukuk süjelerinin farklı olması nedeniyle süreçlerin aynı olaylardan veya önemli ölçüde

[49] Aynı yönde: Bahçeci, “İHAM’ın Vergi Cezalarında,” 151; Barış Bahçeci, “İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem,’” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 67, no. 2 (Haziran, 2018): 265



aynı olaylardan kaynaklanmadığı ve *ilkenin* ihlal edilmediği sonucuna ulaşmıştır.<sup>[50]</sup>

[50] *Pirttimäki/Finlandiya* (B. No: 35232/11, 20/05/2014, §§ 50-52) kararının ilgili bölümleri şu şekilde çevrilebilir:

“50. Mevcut davada taraflar, üç yargılama sürecinin aynı olgulardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı konusunda fikir ayrılığı yaşamaktadır. Mahkeme, ilk iki yargılama grubunun hem şirketin hem de kişisel olarak vergilendirilmesi yönünden başvurusunun 1997, 1998, 1999 ve 2001 mali yılları için bir miktar geliri beyan etmemiş olmasından kaynaklandığını kaydeder. İkinci yargılamada başvuru, şirketin temsilcisi olarak, 1998 ve 2002 yılları arasında şirket adına vergi makamlarına yanlış bilgi verdiği için ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı ile suçlanmıştır. Mevcut davayla ilgili olan iki yargılama süreci, bu nedenle, başvuru aleyhindeki vergi davaları ve ceza davalarıdır.

51. Mahkeme, bu iki olay dizisinin farklı olduğu kanaatindedir. Her şeyden önce, bu takibatlara dahil olan hukuk sùjeleri aynı değildir: İlk yargılamada başvuru, ikinci yargılamada şirkettir (bkz. *Isaksen/Norveç* (k.k.), B. No: 13596/02, 2/10/2003; ve mutatis mutandis, *Pokis/Letonya* (k.k.), B. No: 528/02, 5/10/2006, ECHR 2006-XV; ve *Agrotexim ve Diğerleri/Yunanistan*, B. No: 14807/89, 24/10/1995, §§ 66-68, Seri A no. 330-A). Her iki davada da vergi beyannamesini verenin aslında başvuru olduğu varsayıldığında bile, koşullar hala aynı değildir: Beyanlar farklı vergi beyannameleriyle yapıldığından, beyannameler farklı zamanlarda verilmiş olabileceğinden ve şirket söz konusu olduğunda, başka kişileri de kapsayabileceğinden, kişisel vergilendirme vergi beyannamesi vermek, bir şirket için vergi beyannamesi vermekten farklıdır.

52. Bu nedenle Mahkeme, ihtilaf konusu iki yargılama sürecinin, esasen aynı olaylardan veya önemli ölçüde aynı olaylardan kaynaklanan tek bir somut olgusal koşullar dizisi oluşturmadığı kanaatindedir. Buna göre, Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesi ihlal edilmemiştir.”

Ayrıca AİHM’nin *Zolotukhin/Rusya* ([BD], B. No: 14939/03, 10/02/2019, § 84) kararında da benzer bir değerlendirmede bulunduğu göz ardı edilmemelidir:

“Bu nedenle Mahkemenin araştırması, aynı davalıya ilişkin ve zaman ve mekânda ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlı bir dizi somut olgusal koşul oluşturan ve mahkûmiyeti güvence altına almak veya cezai kovuşturma başlatmak için mevcudiyeti kanıtlanması gereken olaylara odaklanmalıdır.” (vurgular bu makalenin yazarına aittir) Aynı yönde: AİHM, *Glantz/Finlandiya*, B. No:37394/11, 20/05/2014, § 52; Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının,” 88.

## V. İPTAL KARARI IŞIĞINDA *NE BIS IN IDEM* İLKESİNE AYKIRILIK KOŞULLARI

### A) GENEL AÇIKLAMA

Bağlamazlık kuralının iptaliyle bağlantılı işlenen fiiller nedeniyle teorik düzlemde

- (i) vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yürütülen cezai soruşturma ve kovuşturmanın kesinleşmek suretiyle sona ermesinden sonra vergi kabahatine ilişkin cezalandırma/yargılama sürecinin başlaması ya da
- (ii) vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yürütülen cezai soruşturma ve kovuşturma sürecinin kesinleşmek suretiyle nihayete ermesinden önce başlayan ve bir müddet birlikte devam eden vergi kabahatine ilişkin cezalandırma/yargılama sürecinin cezai takibatın sona ermesinden sonra da devam etmesi söz konusu olabilir.<sup>[51]</sup>
- (iii) Ayrıca bu süreçlerin eş zamanlı başlaması ve eş zamanlı sona ermesi yanında vergi kabahatine ilişkin sürecin vergi kaçakçılığına ilişkin süreçten önce başlaması ancak ceza soruşturması ve kovuşturması sürecinin daha önce kesinleşerek sona ermesi de mümkündür.

Uygulamada karşılaşılabilecek bu farklı ihtimaller arasından, inceleme konumuz ile bağlantılı olarak vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cezai sürecin daha önce kesin bir kararla sona erdiği durumlarda, bu nihayete ermenin o sırada henüz başlamamış ya da başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış vergi kabahatine ilişkin cezalandırma/yargılama sürecine etkileri cezai süreç sonunda verilen karar türü de dikkate alınarak ayrıntılarıyla irdelenmelidir.

Mahkeme *ne bis in idem* ilkesinin tanımını bağlamında ilkeye aykırılığın oluşabilmesi için şu koşulların gerçekleşmesi gerektiğini belirtmiştir:

- “(i) “Ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin olması
- (ii) Bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması
- (iii) Tekrar (yeniden) “ceza” ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi
- (iv) Farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile/farklı bağlantılı fiillere ilişkin olması

[51] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 77.

(v) İlkenin istisnalarından birinin olmaması”<sup>[52]</sup>

## B) “CEZA İLE İLGİLİ BİR YARGILAMA SÜRECİ” KAVRAMININ VERGİ KABAHAHATİNE İLİŞKİN SÜRECİ DE KAPSAMASI

Anayasa Mahkemesi, kararda, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalar yönünden önceki içtihatlarına<sup>[53]</sup> da atıfla özerk bir yorumla önemli bir belirlemede bulunmuştur. Buna göre yukarıdaki *birinci* ve *üçüncü* koşulda ifadesini bulan “*ceza*” ile ilgili yargılama süreçleri sadece teknik anlamda ceza yargılaması hukuku bağlamında yürütülen süreci kapsamamakta, idari vergi cezalarının da bu bağlamda değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>[54]</sup>

[52] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 27; AİHM de ilkeyi değerlendirdiği kararlarında ilk sürecin mahiyeti itibarıyla cezai olup olmadığını, fiillerin aynı olup olmadığını (idem), ilk süreçte kesin kararın verilip verilmediği ve ne zaman verildiği, süreçlerde mükerrerlik bulunup bulunmadığı (bis) bağlamında değerlendirmektedir (örneğin, bkz. AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016); Bahçeci idem ve bis koşulları açısından şu belirlemede bulunmuştur: “...aynıyet (idem), tekrerrün (bis) varlığının incelenmesi için bir ön koşuldur. Bu nedenle önce aynıyetin (idem) sonra da mükerrerliğin (bis) incelenmesi iki koşulun da sağlanması halinde bir ihlal olduğu sonucuna ulaşılmaması gerekecektir. Dolayısıyla aynıyetin (idem) bulunmadığı yerde mükerrerlik (bis) tartışmasına gerek olmadığı gibi, aynıyet (idem) bulunması da tek başına yeterli olmayacak aynı zamanda mükerrer (bis) bir yargılamanın varlığı gerekecektir.” Bahçeci, “İHAM İçtihadında,” 258.

[53] AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, Kt. 14.3.2019, § 13; AYM, *Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/4324, 7/7/2015; AYM, *Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, §§ 54-56.

[54] AYM, E.2019/4, K.2021/78, Kt. 4.11.2021, §§ 28, 55, 56; AİHM sürecin cezai karakterini belirlemede yukarıda anılan *Engel* kriterlerini uygulamaktadır. (Örneğin, bkz. AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, §§ 53-64; AİHM, *A ve B v. Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, §§ 105-107; AİHM, *Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/2/2009, §§ 51-57; AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 43; AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda* (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 45; AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 33; AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 40).

AİHM, *Engel ve Diğerleri/Hollanda* ([GK] B. No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 8/6/1976, § 82) kararında suçun iç hukuktaki sınıflandırması, suçun niteliği ile cezanın niteliği ve ağırlığını ölçüt olarak belirlemiştir.

Buradan hareketle ilke bağlamında *önce kesinleşen süreç* vergi kabahatine ilişkin olabileceği gibi *kesinleşen ilk süreçten sonra kişinin ceza yargılaması bağlamında yeniden yargılandığı veya cezalandırıldığı süreç* de vergi kabahatine ilişkin olabilir; her halükârda vergi kabahatine ilişkin süreç anayasal anlamda ceza yargılamasına ilişkin bir süreçtir.

## C) İKİNCİ KOŞUL BAĞLAMINDA MAHKÛMİYET, BERAAT VE KESİN OLMA/KESİNLEŞME KAVRAMLARI<sup>[55]</sup>

### 1- Beraat ve Mahkûmiyet Kavramlarının Özerk Yorumu

Anayasa Mahkemesi, iptal kararında *mahkûmiyet, beraat ve kesin olma/kesinleşme* kavramlarını da özerk yorumlayacağını beyan etmiştir. Mahkeme yorumunu ilkenin koruduğu menfaat kapsamında şekillendirmiştir. Buna göre ilke ““ceza” yaptırımına bağlanmış olan bir *eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş kesin ya da kesinleşmiş bir karardan sonra tekrar/yeniden yargılanmaması ve cezalandırılmaması*”<sup>[56]</sup> menfaatini korumaktadır.

AIHM, *Bendenoun/Fransa* (B. No: 12547/86, 24/2/1994, § 47) kararında ise bu ölçütleri daha önce verdiği *Öztürk/Almanya* ([GK] B. No:8544/79, 21/02/1984, §§ 50-56) da atıfta bulunarak vergi kabahatlerine uygulanan idari para cezaları yönünden somutlaştırmıştır. Buna göre öncelikle, vergi kabahatine uygulanan idari para cezasına ilişkin kanun hükmü özel statü sahibi belli bir grubu değil vergi mükellefi sıfatıyla bütün vatandaşları kapsamalıdır. İkincisi, vergi cezası, mali bir tazmin aracı olarak bir zararın karşılığı olmaktan öte yeniden suç işlemeyi caydırıcı nitelik taşımalıdır. Üçüncü olarak ceza hem caydırıcı hem cezalandırıcı genel bir kural çerçevesinde uygulanmalıdır. Son olarak ceza miktarı ağır olmalıdır. AIHM, bu kararında söz edilen kriterlerin hiçbirini yeterli olarak görmemiş, ancak hep birlikte ele alındıklarında olaydaki (suçlamanın), 6. madde kapsamında bir *suç isnadı* haline (geldiği) sonucuna ulaşmıştır. AIHM, *Jussila/Finlandiya* ([BD] B. No: 73053/01, 23/11/2006, §§ 30-31) kararında ise ikinci ve üçüncü kriterlerin topluca değil seçimlik olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu konudaki ayrıntılı bir inceleme için bkz. Billur Yaltı, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, *Vergi Sorunları Dergisi* 225 (Haziran, 2007): 7-20.

[55] Bu bölümün yazılmasında Anayasa Mahkemesi Raportörü Dr. Akif Yıldırım ve Ardahan Ağır Ceza Mahkemesi Başkanı Sümeyye Kocaman'ın mesleki bilgi ve tecrübelerinden oldukça istifade ettim. Kendilerine teşekkürü bir borç bilirim.

[56] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 29 (vurgular yazara aittir).

Korunan menfaate ilişkin bu belirleme ile kararın bir önceki paragrafında “ceza” *yargılamasına ilişkin süreç* kavramına ilişkin özerk yorum da dikkate alınarak daha önce “ceza” *olarak nitelendirilen bir yaptırıma ilişkin yargılamada delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili suçu işlediği ya da işlemediği yönünden değerlendirme içeren bir kararın*” ilkenin koruduğu menfaat bağlamında ve daha sonra başlatılan ya da süregelen diğer yargılama karşısında *mahkûmiyet ya da beraat kararı olarak nitelendirilmesi* gerekmektedir.<sup>[57]</sup>

Kararda bu bağlamda önceki kesinleşen cezalandırma ve yargılamanın vergi kabahatine ilişkin olmasının kaçakçılık suçuna etkileri bağlamında ayrıca ve açıkça bir değerlendirmeye yer verilmemle birlikte *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili kabahati işlediği ya da işlemediği* yönünden verilen kararların (idari yargının ceza kesme işlemine ilişkin davayı esastan reddetmesi ya da işlemi iptal etmesi) da ilkenin koruduğu menfaat ve anılan özerk yorum çerçevesinde mahkûmiyet ya da beraat kararı olarak nitelendirilmesi gerektiği açıktır. Ancak bu boyut vergi kabahatine ilişkin sürecin kaçakçılık suçuna ilişkin sürece etkileri bağlamında daha derin bir incelemeyi gerektirmekte ve daha önce de belirtildiği üzere inceleme konumuz dışında kalmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin sürecin vergi kabahatine ilişkin sürece etkileri bağlamında ise ceza soruşturması ve kovuşturması sonucunda verilen kararlardan hangilerinin *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili suçu işlediği ya da işlemediği* hususunda bir belirleme içerdiğinin incelenmesi gerekir.

### a) Ceza Soruşturması Sonucunda Verilen Kararlar

Ceza soruşturması açısından öncelikle kamu davasının açılmasının ertelenmesinin bu nitelikte bir karar olmadığı gözetilmelidir. Kaldı ki 213 sayılı Kanun’un 359. maddesinin “a” işaretli fıkrası haricinde maddede sayılan diğer fiiller için öngörülen cezanın üst sınırı dikkate alındığında bu fiiller bakımından 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 171. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca kamu davası açılmasının ertelenmesi için gerekli olan “üst sınırı üç yıl veya daha az süreli hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı” şartının sağlanmadığı da gözetilmelidir.

[57] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4.11.2021, § 29.

Öte yandan Cumhuriyet savcılığı maddi gerçeği ortaya çıkartmak ve adil bir yargılama yapılması için gerekli araştırmayı yaparak şüphelinin lehine veya aleyhine olan bütün delilleri toplamakla yükümlüdür (5271 sayılı Kanun'un 160. maddesinin (2) numaralı fıkrası).

Bu kural da dikkate alındığında kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin karar yönünden şu tespitte bulunulabilir:

- i. Savcılık tarafından kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi nedeniyle kovuşturmaya yer olmadığına karar verildiğinde (5271 sayılı Kanun'un 172. maddesinin (1) numaralı fıkrası)
- ii. ve bu karara yapılan itirazın sulh ceza hâkimliği tarafından gerekçeli olarak reddedilmesi durumunda (5271 sayılı Kanun'un 173. maddesinin (3) numaralı fıkrası)

*ilkenin koruduğu menfaat bağlamında eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş kararın varlığından bahsedilebilir.*<sup>[58]</sup>

[58] Nitekim AİHM de *Mihalache/Romanya* kararında *ne bis in idem* ilkesinin uygulanma şartına ilişkin şu belirlemede bulunmuştur:

“Mahkeme, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi uyarınca *ne bis in idem* ilkesinin halihazırda “nihai olarak beraat etmiş (aklanmış) veya hüküm giymiş” kişileri korumayı amaçladığını belirttiğini kaydeder. 7 No.lu Protokol'e ilişkin açıklayıcı raporda, 4. maddeyle ilgili olarak “Bu hükümde tesis edilen ilke, ancak ilgili Devletin hukuku ve ceza muhakemesi usulü uyarınca kişi nihai olarak beraat ettikten (aklandıktan) veya mahkûm edildikten sonra uygulanır” der... Bu nedenle, bir kişinin bu Madde kapsamında korumaya hak kazanması için nihai bir karar yeterli değildir; nihai karar, kişinin beraatını (aklanmasını) veya mahkûmiyetini de içermelidir.” (AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, § 88)

AİHM bu kararında daha sonra *isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu (beraat veya mahkûmiyet) hakkında verilmiş kararın varlığından bahsedebilmek için* şu kriterleri tespit etmiştir: (i) maddi olayın koşullarının değerlendirilmesi sonucunda isnat altında bulunanın cezai sorumluluğunun tespit edilmesi, yani davanın esasına ilişkin bir saptamanın bulunması; (ii) böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi için, kararı veren merciin, iç hukuk tarafından davanın esasını incelemesine imkân veren karar verme yetkisiyle yetkilendirilmiş olması; (iii) yetkili makamın dava dosyasındaki kanıtları incelemesi veya değerlendirmesi ve “cezai” sorumluluğun bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla, soruşturma organlarının müdahalesini

- iii. Öte yandan, 5271 sayılı Kanun'un 172. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve bu hususta sulh ceza hâkimliğince bir karar verilmedikçe, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacağına da kurala bağlandığı gözetilmelidir. Bir başka anlatımla *eyleme ilişkin isnadın esasını incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın bu niteliğini yitirmesi ancak yeni bir delilin elde edilmesine ve sulh ceza hakimliğince kamu davası açılması yönünde karar verilmesine bağlıdır.*<sup>[59]</sup>

gerektiren olaylardan birine veya tümüne kişinin katılımını değerlendirmesinin gerekli olması (AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, § 97)

AİHM bu kriterler ışığında somut olayda başvurucu hakkında savcılık tarafından verilen karara yönelik şu değerlendirmede bulunmuştur:

“...Mahkeme, her şeyden önce, Focşani Bölge Mahkemesi Cumhuriyet Savcılığının 7 Ağustos 2008 tarihli kararıyla başvurucu aleyhindeki cezai takibatı durdurduğunu ve aynı zamanda başvurucuya işlediği fiillerden dolayı idari para cezası verdiğini gözlemlemektedir.” (AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, § 99)

“Mahkeme, savcı tarafından yürütülen soruşturmayı ve önündeki maddi olayla ilgili saptamada bulunmak için iç hukukta kendisine verilen yetkileri göz önünde bulundurarak, mevcut davada savcının değerlendirmesinin, başvurucunun “cezai” sorumluluğunun hem koşulları hem de tespiti ile ilgili olduğu kanaatindedir. Başvurucuya caydırıcı ve yaptırım niteliğinde bir ceza verildiği de göz önünde bulundurulduğunda, 7 Ağustos 2008 tarihli karar, başvurucunun kelimenin gerçek anlamıyla “mahkûmiyeti”ni gerektirmiştir. Mahkûmiyet kararının başvurucunun durumu üzerindeki etkileri göz önüne alındığında, başvurucunun davasına hiçbir mahkemenin müdahale etmemiş olması bu sonucu değiştiremez.” (AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, § 101)

- [59] Kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin kararın yargısal niteliği Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 06/10/2020 tarihli ve 2019/7-84-2020/399 sayılı kararında tartışılmıştır:

“Cumhuriyet savcısı tarafından verilen kovuşturmaya yer olmadığına dair kararlar, muhakeme faaliyeti sonunda, yargılama makamı tarafından verilmiş kararlar olmasa da adli nitelikte kararlardır. *Ancak, bu kararlara itiraz yolunun açık olması nedeniyle itiraz üzerine kesinleşen kovuşturmaya yer olmadığına dair karar, mahkeme denetiminden geçerek yargısal karar hâlini alır ve yargı otoritesi özelliğini gösterir.* Gerek itiraz üzerine kesinleşen, gerekse itiraz edilmeksizin kesinleşen kovuşturmaya yer olmadığına dair kararlar bakımından, kanunun aradığı anlamda yeni delil ortaya

Bu tespit ve değerlendirmeler ışığında, kanaatimizce, *ne bis in idem ilkesinin* uygulanabilirliği açısından, savcılık tarafından vergi kaçakçılığı suçu hakkında verilen kovuşturmayaya yer olmadığına ilişkin kararın, maddi olayın koşullarının ve ilgili delillerin değerlendirilmesi sonucunda isnat altında bulunanın cezai sorumluluğunun koşullarına ve belirlenmesine yönelik tespit içerdiği müddetçe *eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş bir karar olarak değerlendirilmesi gerektiği* sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer yandan vergi kaçakçılığı suçu özelinde bir belirleme olmamak kaydıyla genel olarak kovuşturma imkânını ortadan kaldıran şüphelinin ölümü, af, zamanaşımı, şikâyet süresinin geçmesi, ön ödemenin yerine getirilmesi ve uzlaşmanın sağlanmış olması gibi durumlarda kovuşturmayaya yer olmadığına karar verildiğinde *eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek*

---

çıkmadıkça, aynı fiilden dolayı Cumhuriyet savcısı aynı işe tekrar el atamayacağından, *kesin hüküm etkisine benzer bir durum ortaya çıkmaktadır.*

Diğer taraftan, kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri yakından ilgilendirdiğinden sıradan bir adli işlem niteliği de taşımamaktadır. Kesinleşmiş bir kovuşturmayaya yer olmadığı kararının varlığı ile ceza muhakemesi sona ermekte, CMK'nın 172. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve bu hususta sulh ceza hâkimliğince bir karar verilmedikçe, aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacağı, üçüncü fıkrası uyarınca ise kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararın etkin soruşturma yapılmadan verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmesi veya bu karar aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi üzerine, kararın kesinleşmesinden itibaren üç ay içinde talep edilmedikçe soruşturmanın yeniden dirilmeyeceği istisnai şekilde Kanun'da kabul edilmiştir. Anılan şartlar gerçekleşmeden Kanun'un istisnai olarak belirlediği bu hâl dışına çıkılarak başka makama kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararı kaldırma yetkisi verilemeyecek, böylece kişilerin aynı fiilden dolayı soruşturma baskısı altında kalması engellenmiş olacaktır.” (vurgular yazara aittir; beni bu karardan haberdar eden Türkiye Adalet Akademisi Öğretim Görevlisi–Hâkim Emrah Kırat'a teşekkür ederim.)

Diğer yandan vergi idaresinin bireysel başvuruda bulunması mümkün olmadığından 5271 sayılı Kanun'un 172. maddesinin (3) numaralı fıkrasının vergi kaçakçılığına ilişkin suçlar bakımından uygulama olanağı bulamayacağını düşünüyoruz.



*kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş kararın varlığından bahsedilemeyeceğini düşünüyoruz.*<sup>[60]</sup>

### **b) Ceza Kovuşturması Sonucunda Verilen Kararlar**

Ceza soruşturması sonucunda düzenlenen iddianamenin kabulüyle kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar (5271 sayılı Kanun'un 175. maddesinin (1) numaralı fıkrası) ve kamu davası, duruşmanın sona erdiği açıklandıktan sonra hüküm verilmesiyle nihayete erer (5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (1) numaralı fıkrası). Son kuralda beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararının, hüküm niteliğinde olduğu belirtilmiş ve maddede hangi hallerde hangi yönde hüküm verileceği açıklanmıştır.

Ceza yargılamasında hukuka uygun surette elde edilen deliller toplanarak maddi gerçeğe ulaşılması amaçlanmaktadır. Bu amaç bağlamında ceza yargılamasında uyumsuzluğun esası suçun maddi unsurları (fiil, netice, nedensellik bağı, fail); suçun manevi unsurları (kast/taksir); suçun hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk unsuru yönünden incelenerek 5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinde yer alan hükümlerden biri kurulur.

*Ne bis in idem ilkesinin* idari davalarda uygulanabilirliği açısından beraat ya da mahkûmiyet kararları yanında maddede sayılan diğer hüküm türlerinden hangilerinin *eyleme ilişkin isnadın esasını incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş karar* teşkil edebileceğinin uyumsuzluk özelinde ve *ilkenin* koruduğu menfaat bağlamında ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

[60] Anayasa Mahkemesi kararında geçen "...Bununla birlikte isnadın esasını incelenmeden verilen, kişinin cezai sorumluluğuyla ilgili tespit içermeyen kararlar, örneğin zaman aşımı nedeniyle verilen düşme kararı ya da kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar söz konusu ilke kapsamında beraat kararı olarak nitelendirilemez..." (AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 29 vurgular yazara aittir) cümlesinde "zaman aşımı nedeniyle verilen" ifadesinin "kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar" ifadesini de tamlamak için kullanıldığını yoksa işin esas yönünden değerlendirme içeren kovuşturmayaya yer olmadığına dair kararın yukarıda anılan gerekçelerle özerk yorum bağlamında beraat kararı olarak nitelenebileceğini düşünüyoruz.

### **i. Beraat Hükümü**

5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (2) numaralı fıkrasında beraat kararının verilebileceği haller şu şekilde sayılmıştır:

- a) Yüklene fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması,
- b) Yüklene suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması,
- c) Yüklene suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması,
- d) Yüklene suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması,
- e) Yüklene suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması...”

Bu hallerin hepsinde *ne bis in idem ilkesi* uyarınca aranan *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası (eyleme ilişkin isnadın esasını incelenerek) kişinin cezai sorumluluğu hakkında verilmiş karar şartının gerçekleştiğinden bahsetmek mümkündür.*<sup>[61]</sup> Dolayısıyla yukarıda sayılan hangi nedene dayanılarak verilmiş olursa olsun beraat kararının kesinleşmesi halinde aynı fiille ya da farklı fakat bağlantılı fiille devam eden cezaya ilişkin diğer yargılamada *ne bis in idem ilkesi* açısından dikkate alınması gerekir.

### **ii. Mahkûmiyet Hükümü**

5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (5) numaralı fıkrasında “Yüklene suç işlediğinin sabit olması halinde, sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilir.” kuralı yer almaktadır. Ceza mahkemesi, dosyada mevcut *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin atılı suçu işlediği* sonucuna ulaştığı takdirde kişinin mahkûmiyetine hükmedecektir.<sup>[62]</sup> Mahkûmiyet kararının da kesinleştiği takdirde *ilkenin uygulanması için aranan türde bir kararın oluştuğu* açıktır.

[61] “Sanık hakkında verilen beraat, hukuki sorunu, fiili ve olayı kapsayan esasa ilişkin bir hüküm niteliğindedir.” Ahmet Gökçen, Murat Balcı, M. Emin Alşahin ve Kerim Çakır, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 4. Baskı (Ankara: Adalet Yayınevi, 2020), 623.

[62] “Fiil sabit ise ve suç da teşkil ediyorsa, sanığın ceza sorumluluğu bulunup bulunmadığı araştırılır. Varsa mahkûmiyet kararı verilir ve sanığa uygulanacak yaptırım belirlenir.” Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 4. Baskı (Ankara: Seçkin, 2016), 774.

Diğer yandan aynı maddenin (6) numaralı fıkrası “*sanığın yüklenen suçu işlediğinin sabit olması halinde, belli bir cezaya mahkûmiyet yerine veya mahkûmiyetin yanı sıra güvenlik tedbirine hükmolunacağı*” düzenlenmiştir. Sanığın suçu işlediğinin sabit olduğu sonucuna ulaşılması *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrasında (isnadın esası incelenerek) kişinin cezai sorumluluğu hakkında* bir sonuca ulaşılması ile mümkün olduğundan bu halde bir esas incelemesinin yapıldığını söylemek gerekir. Bu doğrultuda anılan tespit üzerine *mahkûmiyet yerine güvenlik tedbirine veya mahkûmiyetin yanı sıra güvenlik tedbirine* hükmedilen her iki halde de *ne bis in idem* ilkesine aykırılık incelemesi için gerekli şartın gerçekleştiği açıktır.

### **iii. Ceza Verilmesine Yer Olmadığına İlişkin Hüküm**

5271 sayılı Kanun’un 223. maddesinin (3) ve (4) numaralı fıkralarında<sup>[63]</sup> aşağıdaki kurala yer verilmiştir:

“(3) Sanık hakkında;

a) Yüklenen suçla bağlantılı olarak yaş küçüklüğü, akıl hastalığı veya sağır ve dilsizlik hali ya da geçici nedenlerin bulunması,

b) (Değişik: 25/5/2005–5353/30 md.) Yüklenen suçun *hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi suretiyle veya zorunluluk hali* ya da cebir veya tehdit etkisiyle işlenmesi,

c) *Meşru savunmada sınırın heyecan, korku ve telaş nedeniyle aşılması,*

d) Kusurluluğu ortadan kaldıran hataya<sup>[64]</sup> düşülmesi,

Hallerinde, kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir.

(4) İşlenen fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen;

[63] İtaliye yazılı olan hallerin vergi kaçakçılığı suçlarında uygulamada pek karşılaşılabilecek nitelikte haller olmadığı belirtilmelidir.

[64] 5237 sayılı Kanun’un 30. maddesinde hata halleri düzenlenmiştir. Kanun’un anılan maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca hatanın kaçınılmaz olduğunun ceza mahkemesince kabulü gerekmektedir.

- a) Etkin pişmanlık,<sup>[65]</sup>
- b) Şahsî cezasızlık sebebinin varlığı,
- c) Karşılıklı hakaret,
- d) İşlenen fiilin haksızlık içeriğinin azlığı,

Dolayısıyla, faile ceza verilmemesi hallerinde, ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilir.”

Teorik açıdan bakıldığında ceza mahkemesinin kamu davasını *ceza verilmesine yer olmadığı* hükmüyle sonuçlandırması için öncelikle suçun maddi ve manevi unsurlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini ve olayda bir hukuk uygunluk nedeninin bulunup bulunmadığını incelemesi gerekir.<sup>[66]</sup> Bundan sonra mahkeme olayda sanığın kusurlu addedilmesine engel bir halin mevcudiyetini ya da işlenen fiilin suç olma özelliğini devam ettirmesine rağmen maddede sayılan nedenlerle faile ceza verilmesine engel bir halin bulunduğunu saptadığı takdirde *ceza verilmesine yer olmadığı* yönünde hüküm kuracaktır.<sup>[67]</sup>

Bu hükmün verilmesi teorik açıdan da olsa dosyada mevcut *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespitini*, yani *isnadın esasının incelenmesini* gerekli kılmaktadır. Nitekim maddenin (9) numaralı fıkrasında *derhâl beraat kararı verilebilecek hâllerde ceza verilmesine yer olmadığı kararı verilemeyeceğinin* belirtilmesi de beraat kararının verilme koşulları ile bunların

[65] 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin sondan bir önceki fıkrası ile 371. maddesi ile bağlantılı okunabilir.

[66] “Sanığın suçlu olduğu anlaşılırsa, sıra... sanığın sorumlu olup olmadığını araştırmaya gelecektir.” Yenisey ve Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 772.

[67] Örneğin Yargıtay 4. Ceza Dairesinin 8.12.2021 tarihli ve E. 2021/30905, K. 2021/28851 sayılı kararında bahsedilen şekilde bir hüküm kurulmadığından aşağıdaki gerekçeyle hükmün bozulmasına karar verilmiştir:

“...1) Akıl hastalığı nedeniyle kusur yeteneği bulunmadığı saptanan sanığın, *savunması tespit edilip, yükletilen suça ilişkin tüm kanıtlar gösterilip tartışıldıktan sonra, suçun kanıtlanması halinde* TCK'nın 32/1 ve 57. maddeleri uyarınca akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunması, *kanıt bulunmaması halinde* ise beraat kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik inceleme ve yetersiz gerekçeyle doğrudan ceza verilmesine yer olmadığına ve güvenlik tedbiri uygulanmasına karar verilmesi...” (vurgular yazara aittir)

mahiyeti gözetildiğinde ulaşılan bu sonucu doğrulamaktadır. Dolayısıyla *ceza verilmesine yer olmadığı* hükmünün de kesinleştiği takdirde özerk yorum bağlamında bir beraat kararı olarak nitelenebileceği düşünülmektedir.

#### **iv. Davanın Reddi**

5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (7) numaralı fıkrasında *aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verileceği* belirtilmiştir.

Ceza muhakemesi hukukunun temel prensiplerinden<sup>[68]</sup> biri olan *ne bis in idem ilkesinin* bir uygulaması niteliğindeki bu hüküm türünün, suç isnadının esasına yönelik bir belirleme içermediği açıktır. Bununla birlikte vergi uyuşmazlığından doğan idari davada *ne bis in idem ilkesinin* uygulanma koşulları açısından, ceza yargılamasında bu hükmün verilmesine neden olan diğer ceza davasında ulaşılan sonucun esas alınması gerektiği açıktır.

#### **v. Düşme ve Durma**

5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (8) numaralı fıkrasında Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verileceği belirtilmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 64 ila 66. maddeleri uyarınca sanığın ölümü, af, zamanaşımı birer kamu davasının düşme nedenidir.<sup>[69]</sup>

Ayrıca kuralda, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini

[68] Yenisey ve Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 777.

[69] Ayrıca Kanun'un 73. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca kovuşturma yapılabilmesi şikâyete bağlı suçlarda kanunda aksi yazılı olmadıkça suçtan zarar gören kişinin vazgeçmesi de bir düşme nedeni olarak sayılmakla birlikte vergi kaçakçılığı suçu bu nitelikte bir suç değildir.

beklemek üzere, durma kararı verileceği ve bu karara itiraz edilebileceği ifade edilmiştir.<sup>[70]</sup>

Bu hükümler, dosyada mevcut *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespitini, isnadın esasının incelememesini* gerekli kılmadığından bu kararların özerk yorum bağlamında beraat kararı olarak nitelenmesine olanak bulunmadığı düşünülmektedir.

#### **vi. Adli Yargı Dışındaki Bir Yargı Merciiine Yönelik Görevsizlik Kararı**

5271 sayılı Kanun'un 223. maddesinin (10) numaralı fıkrasında bu kararında hüküm niteliğinde olduğu belirtilmiş olmakla birlikte bu hüküm türünün isnadın esasına yönelik bir inceleme içermediği açıktır.

#### **vii. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararı**

Kanunda bir hüküm türü olarak belirtilmeyen hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına yönelik 5271 sayılı Kanun'un 231. maddesinin (5) numaralı fıkrasında aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“(5) (Ek: 6/12/2006-5560/23 md.) Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl<sup>[71]</sup> veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükümün açıklanmasının geri

[70] Bu yönden kararda şu açıklamaya yer verilmiştir:

“...Kanun'un 367. maddesine göre soruşturma, vergi incelemesi sonrasında oluşturulan vergi inceleme raporuna dayalı vergi suçu raporu ve idarenin mütalaasının Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesi ile başlamaktadır. Ancak suçun işlendiğinin diğer yollarla öğrenilmesi durumunda idareden inceleme istenmektedir. İdarenin mütalaası dava şartı olduğundan her iki hâlde de mütalaa alınması gerekmekte, mütalaa alınmaksızın kovuşturma aşamasına geçilememektedir.” AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, §§ 14, 75, 80.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde öngörülen usulde alınmış vergi suçu raporunun ve idarenin mütalaasının yokluğu bir durma nedenidir. Ceza kovuşturması sırasında bu nedenle durma kararı verildiği halde rapor ya da mütalaanın sunulamayacağına anlaşılması halinde kamu davasının düşmesine karar verilir.

[71] 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanununun 562. maddesiyle bu fıkrada yer alan “bir yıl” ibaresi “iki yıl” olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder.”

Anayasa Mahkemesi bir kararında *hükmün açıklanmasının geri bırakılması* yönündeki kararın niteliğini şu şekilde belirlemiştir:

“Buna karşılık hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen durumlarda sanığın suçlu olduğu konusunda ulaşılmış bir vicdani kanaat bulunmakta ve bu kanaat “kasten yeni bir suç” işlenmemesi şartına bağlı olarak hüküm ifade etmemektedir. Gerçekten, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, mahkûmiyet konusunda vicdani kanaate ulaşılmış mahkemenin, buna ilişkin hükmü açıklamayı belirli bir süre ertelemesini, bu süre zarfında hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ve bu süre sonunda kişinin başka suç işlememesi halinde açıklanması geri bırakılan hükmün ortadan kaldırılarak davanın düşmesine karar verilmesini ifade eder.”<sup>[72]</sup>

5271 sayılı Kanun’un ilgili hükmü dikkate alındığında hükmün açıklanmasının geri bırakılması yolundaki kararın *delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti, yani isnadın esasının incelememesi* sonucunda sanığın suçlu olduğu konusunda ulaşılmış bir kanaat bulunmaktadır. Ancak bu karar, mahkûmiyet hükmünün açıklanmasını belirli bir süre ertelenmesine ve bu süre zarfında hükmün sanık hakkında hukuki bir sonuç doğurmasına neden olmaktadır.<sup>[73]</sup> Denetim süresi içinde kişinin kasten yeni bir suç işlememesi halinde ise açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılacak ve *davanın düşmesine* karar verilecektir (5271 sayılı Kanun’un 231. maddesinin (10) numaralı fıkrası). Denetim süresi içinde kişinin kasten yeni bir suç işlemesi halinde, mahkeme hükmü açıklayacaktır (aynı maddenin (11) numaralı fıkrası).

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması yolundaki karar isnadın esasının incelenmesi sonucunda sanığın suçu işlediği yönündeki bir kanaate dayalı ve itiraza tabi bir karar olsa da (aynı maddenin (12) numaralı fıkrası), bu kararın verildiği anda kesin ya da itirazın reddi halinde kesinleşmiş bir mahkûmiyet hükmü olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

[72] AYM, *Hüseyin Şahin* [GK], B. No: 2013/1728, 12/11/2014, § 40.

[73] Aynı yönde: ELA, *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, 110.

Vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda *ne bis in idem ilkesinin* koşulları incelenirken ceza yargılamasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması karar verilmiş olduğunun saptanması halinde, bunun bir kesinleşmiş mahkûmiyet hükmü olarak değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Ancak denetim süresi içinde kişinin kasten bir yeni suç işlediğinin tespit edilmesi halinde hüküm açıklanacağından, bu mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesi halinde idari davada değerlendirmeye esas alınması gerekecektir.

## 2- Kesin Olma/Kesinleşme Kavramlarının Özerk Yorumu

Anayasa Mahkemesi *ne bis in idem ilkesine* aykırılık incelemesinde kesin olma/kesinleşme kavramlarının da özek olarak yorumlayacağını belirtmiştir. Bu kapsamda Mahkeme bu kavramlardan “*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 kesinleşmiş olması*”<sup>[74]</sup> nı anlamaktadır.

İdari davada ilkeye aykırılık değerlendirmesinde özerk olarak yorumlanan *beraat* ya da *mahkûmiyet* kararlarının varlığı araştırılırken bunların verildiği anda kesin olup olmadığı ya da kesinleşmiş olup olmadığının da özerk bir yorumla ele alınması gerekir.

## 3- “Ceza” Süreçlerinin Farklılığı Koşulu

Anayasa Mahkemesi, *ne bis in idem ilkesine* aykırılık incelemesinde üçüncü koşul olarak “ceza” ya ilişkin sürecin birden fazla olup olmadığının inceleneceğini açıklamıştır. Bu bağlamda ilkenin, bir kişinin “*aynı fiilden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil kişinin aynı fiilden dolayı tekrar*

[74] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 29; AİHM *Zolotukhin/Rusya* kararında bu konuda şu şekilde bir belirlemede bulunmuştur:

“Mahkeme, 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin amacının “nihai” bir kararla sonuçlanan ceza yargılamalarının tekrarını yasaklamak olduğunu yineler... Ceza Kararlarının Uluslararası Geçerliliğine İlişkin Avrupa Sözleşmesi’ne atıfta bulunan 7 No.lu Protokol’ün Açıklayıcı Raporuna göre, “bir karar, ‘geleneksel ifadeye göre kesin hüküm niteliğini kazanmışsa’ kesindir. ‘Kararın geri alınamaz (değiştirilemez) olduğu, yani başka olağan hukuk yollarının bulunmadığı veya tarafların bu başvuru yollarını tükettiği veya bunlardan yararlanmaksızın süre sınırının sona ermesine izin verdiği hallerde bu durum gerçekleşir.” AİHM, *Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/2/2009, § 107.



(yeniden) yargılanamamasını ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasını” koruduğunu önemle belirtmiştir. Bu tespitini aksi durumla değerlendiren Mahkeme, ceza ile ilgili birden fazla süreç bulunmadığında yani kişiye “aynı” yargılama sürecinde birden fazla yaptırım uygulandığında, bu durumun tek başına ilkenin sağladığı güvenceyi zedelemeyebileceğini ifade etmiştir.<sup>[75]</sup>

Vergi kaçakçılık suçu ve vergi kabahati birbirinden farklı usullere tabi iki ayrı sürecin yürütülmesine vücut vermektedir.

#### 4- “Fiil”lerin Aynılığı Koşulu

Anayasa Mahkemesi ilkeye aykırılık koşullarını incelerken süreçlerin yürütülmesinin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığını (*fiilin/olgunun* aynı olup olmadığını) araştırmakta; *fiile ilişkin zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığın sağlanmasını* şart koşmaktadır.<sup>[76]</sup> Mahkeme bu hususu şu şekilde açıklamıştır:

“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* olma hâlinde, düzenlemelerde bazı farklılıklar bulunmakla birlikte bu farklılıkların önemsiz olması hâlinde *maddi olarak (büyük ölçüde) aynı* olma hâlinde söz edilebilecektir (benzer yönde AİHM, *Zolotukhin/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).<sup>[77]</sup>

Anayasa Mahkemesi bu belirlemesini AİHM kararlarına dayandırmıştır. Bu konuda AİHM uygulamasını detaylı bir biçimde inceleyen Bahçeci, AİHS’ye ek Protokol’ün metninde mükerrerlik yasağının (idem) konusunun “fiil” değil “suç” olarak belirlenmesine rağmen AİHM’nin “suç” kavramını

[75] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 30.

[76] Ünal Gökınar [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019, § 56; AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 31.

[77] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 31.

iç hukuktaki anlamından bağımsız olarak ve bu anlamıyla kısıtlı olmadan özerk bir biçimde yorumladığını belirtmektedir.<sup>[78]</sup>

Yazar, AİHM'nin *Zolotukhin* kararına kadar olan ayrı yaklaşımlarını detaylı bir biçimde irdelemiştir. Buna göre birinci grup kararlarda fiilin iç hukukta ne şekilde sınıflandırıldığı değil, fiilin kendisi esas alınmıştır. İkinci grup kararlarda “tek bir hareket sonucunda ortaya çıkan birden çok suç nedeniyle birden çok ceza verilmesinin aynı fiilden ceza verilmesi yasağı ile özdeş olmadığına işaret” edilmiştir. Üçüncü grup kararlarda ise “ihtilaf konusunu oluşturan birden çok suçun temel unsurunun birbirlerinden farklı olup olmadığı dikkate alarak bir sonuca” ulaşılmıştır.<sup>[79]</sup>

Bahçeci, ayrıca AİHM'nin daha önceki tarihlerde verdiği kararlarında ayniyet unsurunun belirlenmesinde dayandığı “esaslı unsur” yaklaşımını terk ederek *Zolotukhin/Rusya*<sup>[80]</sup> kararında “aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar” yaklaşımını benimsediğini ifade etmektedir. Ayrıca yazar, Mahkemenin *Glantz/Finlandiya*<sup>[81]</sup> kararında *Zolotukhin/Rusya* kararına atıfla “olayda hem cezai hem de idari yaptırımların başvuranın gerçeğe aykırı (düşük) vergi beyanından doğduğunu” belirlediğini, bu nedenle “olayda iki farklı cezaya tabi tutulan fiil(in) aynı” olduğunu açıklamıştır.<sup>[82]</sup>

[78] Bahçeci, “İHAM'ın Vergi Cezalarında,” 148.

[79] Bahçeci, “İHAM İctihadında,” 259-263.

[80] AİHM, *Zolotukhin/Rusya*, [BD], B. No: 14939/03, 10/02/2019, § 84.

[81] AİHM, *Glantz/Finlandiya*, B. No:37394/11, 20/05/2014, § 52.

[82] Bahçeci, “İHAM'ın Vergi Cezalarında,” 149-50; Aynı yönde Geçer, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin,” 115; AİHM'nin *Zolotukhin* kararında belirlediği ilkelerin *Glantz* kararıyla vergilendirme alanına uygulandığını belirten ve *Glantz* karardan önce vergilendirme alanında uygulamaları *Ponsetti ve Chesnell/Fransa* [(k.k.), B. No: 36855/97 ve 41731/98, 14/9/1999], *Nils-Inge Rosenquist/İsveç* [(k.k.), B. No: 60619/00, 14/9/2004], *J.B./İsviçre* [(k.k.), B. No: 31827/96, 6/4/2000] *Manasson/İsveç*, [(k.k.), B. No: 41265/98, 8/4/2003] kararları bağlamında inceleyen bir başka çalışma için bkz: Yaltı, “İHAM'ın Glantz Kararının,” 86-87.

Bahçeci'nin işaret ettiği paragrafa bakıldığında kararda AİHM'nin şu hususu vurguladığı görülmektedir:

“Buna göre Mahkeme, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin, esas olarak *aynı olaylardan veya önemli ölçüde aynı olaylardan* kaynaklandığı sürece, ikinci bir “suçun” kovuşturulmasını veya (bununla ilgili) yargılama yapılmasını yasakladığı

Son olarak yazar, aynıyet unsuru açısından *Zolotukhin* kararında benim-senen yeni “aynı olaylardan veya önemli ölçüde aynı olaylardan”<sup>[83]</sup> kaynaklanma yaklaşımının somutlaştığı bir dizi davaya değinmiştir:

i. “Ruotsalainen/Finlandiya kararında, aracına mazot yerine daha düşük vergi yüküne sahip bir yakıt kullandığı anlaşılan başvurucuya, uygulanan basit vergi kaçakçılığı gerekçesiyle para cezası ile ceza niteliği taşıyan ikinci bir mali yaptırım uygulanmış, her iki cezanın da niteliği ve özü itibari ile aynı olaydan kaynaklandığı” belirlenmiştir.<sup>[84]</sup>

ii. “Glantz/Finlandiya kararına konu olayda ise vergi kaçakçılığı yaptığı tespit edilen başvuru hakkında hem hapis cezası verilmiş, hem de para cezası niteliğinde bir ek mali yükümlülük (surcharge) uygulanmıştır.

---

şeklinde anlaşılması gerektiği görüşünü benimsemiştir” AİHM, *Glantz/Finlandiya* (B. No:37394/11, 20/05/2014, § 52; *mutatis mutandis*, AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 45.

*Glantz* kararının devamında AİHM şu belirlemede bulunmuştur:

“Bu nedenle, aynı davalıyla ilgili olan ve zaman ve mekânda ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlı bir dizi somut olgusal koşul oluşturan ve mahkûmiyeti güvence altına almak veya cezai kovuşturma başlatmak için varlığının kanıtlanması gereken olaylara odaklanmak önemliydi” AİHM, *Glantz/Finlandiya* (B. No:37394/11, 20/05/2014, § 52.

[83] Yaltı, aynı kavramı “birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğan” şeklinde yorumlayarak Türkçeleştirmektedir. Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının,” 89.

[84] Bahçeci, “İHAM İçtihadında,” 264; Kararın anılan bölümü şu şekilde çevrilebilir: “Özetle, başvuru aleyhine ivedi ceza kararı verilmesine neden olan olaylar, kullanım için ek vergi ödmeden kamyonetinde mazottan daha düşük oranda/tutarda vergilendirilmiş yakıt kullanmasına ilişkindir. Yakıt ücreti farkı, başvuru kamyonetini dizel yakıtı göre daha düşük vergilendirilmiş yakıtla çalıştırması nedeniyle uygulanmış ve başvuru bu durumu önceden bildirmemiş için tutar üç katına çıkarılmıştır. Bu son faktörün, yukarıda, yeniden suç işlemeyi caydırmak için bir ceza teşkil ettiği kabul edilmiştir. Bu nedenle, her ne kadar ilk yargılamada kasıt gerekliliği mevcut olsa da iki davadaki olgular pek farklı değildir. AİHM, bu nedenle, iki suça ilişkin olguların, 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin amaçları açısından esas itibarıyla aynı kabul edilmesi gerektiği kanaatindedir. Mahkeme’nin de belirttiği gibi, iki suça ilişkin olgular, Mahkeme’nin tek karşılaştırma noktası olarak hizmet etmektedir (bkz. *Sergey Zolotukhin/Rusya* [BD], yukarıda anılan, § 97).” AİHM, *Ruotsalainen/Finlandiya*, B. No: 13079/03, 16/6/2009, § 56.

Mahkeme Zolotukhin kararına atıf yaparak olayda hem cezai hem de idari yaptırımların başvuranın vergi kaçırmasından doğduğunu belirlemiştir. Dolayısıyla bu olayda iki farklı cezaya tabi tutulan fiil aynıdır (idem).”<sup>[85]</sup>

iii. Yazar *Lucky Dev/İsveç* kararında ise AİHM'nin “başvurucu hakkındaki vergi kaçakçılığı suçlamasıyla ceza niteliği taşıyan ek yükümlülük yaptırımının, başvurunun gerçek dışı vergi beyanıyla aynı döneme ait aynı miktardaki vergiyi vergilendirme dışı bırakma fiiline karşılık uygulandığı gözetilerek ayniyet (idem) unsurunun var olduğu” tespitinde bulunduğu ne var ki aralarında olay ve olgusal farklılık nedeniyle “başvurucu hakkında defter tutmadaki usulsüzlüğü nedeniyle yürütülen cezai kovuşturma ile vergi kaçakçılığı suçu arasında bir ayniyet olmadığı” saptamasında bulunduğu ve bu belirlemesini “vergi kaçakçılığı suçunun defterlerde usulsüzlük yapılmadan da işlenebilecek nitelikte” olmasına dayandırdığına işaret etmiştir.<sup>[86]</sup>

- [85] Bahçeci, “İHAM İçtihadında,” 264; Kararın anılan bölümü şu şekilde çevrilebilir:
- “Mevcut davada taraflar, her iki davanın da aynı olgulardan kaynaklandığı konusunda hemfikirler. Mahkeme taraflarla aynı kanıdadır: Her iki yargılama da aynı başvurunun gelirini beyan etmemesinden kaynaklanmıştır. Her iki yargılama da en azından kısmen, aynı zaman periyoduna ve yaklaşık olarak kaçırılan aynı miktarda vergilere ilişkindir.” (*Glantz/Finlandiya*, B. No: 37394/11, 20/05/2014, § 53)
- [86] Bahçeci, “İHAM İçtihadında,” 264-265; Kararın anılan bölümü şu şekilde çevrilebilir:
- “53. Mevcut davadaki ceza yargılamasında, başvuru, ağırlaştırılmış vergi suçu ve ağırlaştırılmış defter tutma suçuyla itham edilmiştir. Bölge Mahkemesi, başvuru ilki suçtan beraat ettirmiş, ancak ikinci suçtan mahkûm etmiştir. Her iki taraf da vergi suçuna ilişkin suçlamanın altında yatan olguların, en azından önemli ölçüde vergisel ek mali yükümlülüklerin uygulanmasına yol açan olgularla aynı olduğunu ileri sürmüştür. Hükümet, defter tutma suçuna ilişkin olarak böyle bir uyum olmadığını iddia etmiştir.
54. Vergi suçu söz konusu olduğunda, Mahkeme taraflarla aynı fikirdedir. Başvurunun suçlanması ve vergisel ek mali yükümlülüklerin uygulanması, aynı ticari gelir ve KDV'yi beyan etmemesine dayanmaktadır. Ayrıca, vergi yargılaması ve ceza kovuşturması aynı dönemi ve esasen aynı miktarda kaçırılan vergileri ilgilendirmektedir. Dolayısıyla bu açıdan ne bis in idem ilkesinin idem unsuru mevcuttur.
55. Ancak defter tutma suçu açısından durum farklıdır. Mahkeme tarafından önceki davalarda gözlemlendiği gibi (bkz. *Manasson/İsveç* (k.k.), B. No:41265/98, 20/07/2004, s. 22-23 ve *Carlberg/İsveç*, B. No: 9631/04, 27/01/2009, §§ 69-70, 27

AIHM yakın tarihlerde *Zolotukhin/Rusya* ve *A ve B/Norveç* kararlarında benimsediği ilkeleri uygulayarak bir dizi karar vermiştir. Bu kararlarda Mahkemenin “7 No.lu Protokolün 4. maddesindeki *ne bis in idem* ilkesinin *idem* unsurunu teşkil eden “aynı suç” kavramının aynı olaylardan veya büyük ölçüde aynı olan olaylardan ortaya çıktığı kadarıyla ikinci bir “suçun” kovuşturulmasının veya (sanığın) mahkûm edilmesinin yasaklanması olarak anlaşılması” gerektiğini vurguladığı görülmektedir.<sup>[87]</sup>

Bunlardan *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda* kararında, ceza yargılamasında, başvuruçuların, ağırlaştırılmış vergi suçları nedeniyle suçlandığı ve mahkûm edildiği ifade edilmiştir. Mahkeme, her iki tarafın da iddia-name ve mahkûmiyetin altında yatan olayların vergisel ek yükümlülüklerin uygulanmasına yol açanlarla aynı veya büyük ölçüde aynı olduğunu ileri sürdüğüne ve yerel mahkemelerin de bu yönde tespitte bulunduğu işaret etmiştir. AIHM bu konuda taraflarla aynı fikirde olduğunu beyan etmiştir. Mahkeme’ye göre “başvuruçuların mahkûm edilmesi ve ek vergisel yükümlülüklerin uygulanması, aynı gelirin beyan dışı bırakılmasına dayanmaktadır. Ayrıca, vergi yargılaması ve ceza kovuşturması aynı zaman dilimini ve esasen kaçırılan aynı miktarda vergileri ilgilendirmektedir. Sonuç olarak *ne bis in idem* ilkesinin *idem* unsuru mevcuttur.”<sup>[88]</sup>

Ocak 2009) bir iş adamının defterlere doğru rakamları girme yükümlülüğü, vergi yükümlülüğünün belirlenmesi için muhasebe kayıtlarının kullanımına bağlı olmayan, ayrı bir yükümlülüktür. Başka bir deyişle, başvuruçucu, yasal defter tutma şartlarını yerine getirmemiş olmakla birlikte örneğin, defterlerde yer alan bilgileri düzelterek veya bir vergi tarhiyatının temelini yeterince oluşturabilecek diğer materyalleri Vergi Dairesine ibraz ederek yeterli ve doğru bilgi verme görevini yerine getirmiş olabilir. Buna göre, başvuruçunun vergi beyannamesinde ileri sürülen iddia ve beyanları desteklemek için idareye defter tutma hususunda gerçeğe aykırı materyal sunması ve idareye vergi tarhiyatını dayandırabileceği diğer güvenilir belgeleri sağlamaması, vergi yargılamasında defter tutma suçundan mahkûmiyetinin bir parçası olmayan önemli ek olgular teşkil etmiştir. Bu koşullar altında, söz konusu iki suç, başvuruçunun aynı suçtan iki kez cezalandırılmadığı sonucuna varmak için yeterince farklıdır. Dolayısıyla, başvuruçunun ağırlaştırılmış defter tutma suçundan yargılanması ve mahkûm edilmesi, 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin gerekliliklerine uyulmadığını ortaya koymamaktadır.” AIHM, *Lucky Dev/İsveç*, B. No: 7356/10, 27/11/2014, 27/11/2014, §§ 53-55.

[87] AIHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 45.

[88] AIHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, §§ 45-47.

*Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda, Ragnar Thorisson/İzlanda ve Bjarni Ármannsson/İzlanda* kararlarında da AİHM, başvuruçunun mahkûmiyeti ve ek vergisel yükümlülüklerin uygulanmasının, aynı gelirin beyan dışı bırakılmasına dayandığını ve ayrıca, vergi yargılaması ve ceza kovuşturmasının aynı zaman dilimini ve kaçırılan aynı miktarda vergileri ilgilendirdiğini belirtmiş ve *idem* unsuru yönünden aynı sonuca ulaşmıştır.<sup>[89]</sup>

İptal kararına geri döndüğümüzde vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatini objektif ve subjektif bağlantı bağlamında örnekleme yoluyla inceleyen Anayasa Mahkemesinin şu tespitle bulunduğunu görmekteyiz:

“Subjektif bağlantı durumunda aynı fail tarafından aynı fiil ile veya farklı fiillerle bağlantılı olarak kaçakçılık suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin gerçek kişi mükellef tarafından çift defter kullanma durumunda, aynı fiil ile hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacak; sahte belge düzenlenerek satış yapıp buradan elde edilen gelirin beyan edilmemesi durumunda ise farklı fakat bağlantılı fiiller ile kaçakçılık suçu ve vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacaktır. Objektif bağlantı durumunda ise farklı failler tarafından gerek aynı mükellefiyet kapsamında gerekse farklı mükellefiyetler kapsamında bağlantılı olarak vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatleri işlenebilmektedir. Örneğin tüzel kişi mükellefin temsilcisi tarafından çift defter tutulması durumunda, aynı fiil ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyayı kabahati işlenecek ancak kaçakçılık suçu bakımından temsilci cezalandırılacakken vergi ziyayı kabahati dolayısıyla verilen vergi cezası, 213 sayılı Kanun'un 333. maddesi gereğince tüzel kişilik adına kesilecektir. Bu durumda suç ve kabahat aynı fiil ile işlenmiş olsa da failler farklılaşmış olacaktır.”<sup>[90]</sup>

Anayasa Mahkemesi kararının farklı paragraflarında bulunan değerlendirmeler *ne bis in idem* ilkesinin amacı ve mahiyeti ile AİHM'nin aynı konuda benimsediği “(aynı davalıyla ilgili olan ve zaman ve mekânda ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlı bir dizi somut olgusal koşul oluşturan) aynı olaylardan veya önemli ölçüde aynı olaylardan” kaynaklanma yaklaşımı göz önünde bulundurularak bir arada okunduğunda ilkeye aykırılık değerlendirmesinde

[89] AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda* (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, §§ 47-49; AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, §§ 35-37; AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, §§ 42-44.

[90] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 24.

- (i) aynı kişi tarafından aynı fiille vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatinin birlikte işlenmesi<sup>[91]</sup> kadar
- (ii) aynı kişi tarafından farklı fakat bağlantılı fiillerle bu suç ve kabahatin birlikte işlenmesinin

de dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Daha önce tespit edildiği üzere Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararlarında farklı kişilerin aynı olguya dayalı fiillerini *ne bis in idem ilkesinin* kapsamı dışında tuttuğunu ayrıca belirtmek gerekir.

*Ne bis in idem ilkesi* açısından yapılacak değerlendirmede unsuru açısından öncelikle suç ve kabahate konu aynı fiil/farklı fakat bağlantılı fiillerin aynı olaylardan veya önemli ölçüde aynı olaylardan kaynaklanması, aynıyetin (idem) tespitinde fiillerin aynı dönemi ve aynı miktarda vergiyi ilgilendirmesi<sup>[92]</sup>, aynı zamanda ve mekânda gerçekleşmesi<sup>[93]</sup> gibi ölçütlerin de göz önünde bulundurulabileceği düşünülmektedir. Bu tespitten sonra işletilen farklı prosedürlerin mükerrer olup olmadığı (bis) değerlendirilecektir.<sup>[94]</sup>

Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatinin aynı fiille ya da farklı fakat bağlantılı fiille birlikte işlendiği hallerden uygulamada en çok karşılaşılanlar sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanma ve usulüne uygun istenildiği halde defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesidir.

Sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiilinde fail vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle ceza soruşturması ve kovuşturmasına muhatap olmakta; aynı zamanda farklı fakat bağlantılı nitelikteki “düzenleme fiilinden elde edilen komisyon geliri beyan edilmeyerek verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi” kabahati nedeniyle de adına vergi ziyai cezası kesilmektedir.

[91] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 74.

[92] AİHM, *Lucky Dev/İsveç*, B. No: 7356/10, 27/11/2014, 27/11/2014, § 54.

[93] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 31.

[94] Bahçeci, “İHAM İçtihadında,” 257; Selim Gündoğdu, “Vergi İdari Yargılaması ve Vergi Ceza Yargılamasında Aynı Fiilin Farklı Nitelendirilmesinin Hukuki Güvenlik ve Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi,” içinde *İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları 6. Dönem (2020-21)* (Ankara: Danıştay Yayınları, 2021), 362.

Sahte/muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmada ceza soruşturması ve kovuşturması kullanma fiili nedeniyle yürütülmekte; idari yaptırım ise farklı fakat bağlantılı nitelikteki “bu belgelerin kullanılması nedeniyle verginin eksik tahakkuk etmesi” fiiline dayanmaktadır.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun şekilde istenildiği halde vergi incelemesine ibraz edilmemesi halinde ise gizleme fiili ceza soruşturma ve kovuşturmasına vücut vermektedir. Ayrıca idare vergilendirme ile ilgili ibraz ödevinin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indiriminde ispat koşulunun sağlanmadığı olgusuna dayanarak farklı fakat bağlantılı nitelikteki “verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” fiilinin işlendiği gerekçesiyle idari yaptırım uygulamaktadır.

## 5- İlkeye Aykırılık Hali ve İstisnaları

Anayasa Mahkemesi yukarıda anılan dört koşulun bir arada gerçekleşmesinin *ne bis in idem ilkesine* aykırılık halini oluşturduğunu belirtmektedir.

Anayasa Mahkemesi, aynı fail tarafından aynı fiille vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatinin işlenmesi durumunda *ne bis in idem ilkesine* aykırılığın gerçekleşebilmesi için “*yargılama/cezalandırma sürecinin kesin/kesinleşmiş mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması*, ikincisi ise, *tekrar (yeniden) ceza ile ilgili bir yargılama/cezalandırma sürecinin işletilmesi*” gerektiğini vurgulamaktadır.<sup>[95]</sup>

Ancak bu ilkeye aykırılık durumun uluslararası hukukta da kabul edilen bazı istisnalarının olabileceğini açıklamıştır.<sup>[96]</sup> Buna göre ilkenin üç istisnası vardır:

- (i) *yeni delil ortaya çıkması*
- (ii) *davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı*

[95] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 74.

[96] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 32.



(iii) (şeklen birden fazla olsalar bile) cezaya ilişkin süreçlerin *bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesi*<sup>[97]</sup>

Anayasa Mahkemesi bunlardan ilk ikisine “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer” verildiğini ve bunların “*Türk hukukunda kanunlarda kabul*” edildiğini belirtmiş, üçüncü istisnai halin ise AİHM içtihatlarıyla geliştirildiğini açıklamıştır.<sup>[98]</sup>

Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatine ilişkin iki ayrı “ceza” sürecinin yürütülmesi ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Bununla birlikte bu süreçlerin bir bütünün parçaları şeklinde bağlantılı yürütülmesi durumunda ilkeye aykırı bir durum ortaya çıkmayacaktır.

## **6- İlkeye Aykırılığın Oluşmasını Engelleyen Bağlantılı Yürütülmeye Esas Alınacak Kriterler**

Anayasa Mahkemesi “(aynı fiile ilişkin farklı hukuk disiplinleri kapsamında yürütülen cezaya ilişkin süreçler bağlamında) -AİHM içtihadında ortaya konulanlara benzer şekilde<sup>[99]</sup>- şu kriterlerin dikkate alınması” gerektiğini açıklamıştır:

“- 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<sup>[100]</sup>;

[97] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 32; Hakan Üzeltürk, “Ne Bis İn İdem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi XVI*, no. 2 (2019): 231.

[98] AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 130; AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 32.

[99] AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, §§ 132-134.

[100] AİHM, *A ve B/Norveç* kararında öngörülebilirliğin hem yasal düzelmede hem de uygulamada sağlanması gerektiği de vurgulanmıştır. AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, §§ 132-133.

- 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 karşılaştıkları 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 değerlendirilmesi gerekir).<sup>[101]</sup>

Aynı kişi tarafından aynı fiille/farklı fakat bağlantılı fiillerle vergi kaçaklığı suçu ile vergi kabahati işlendiğinde aynı vergi incelemesine dayalı olarak başlayan ve farklı hukuk düzenlerinde yürüyen bu süreçlerin *ne bis in idem ilkesine* aykırılık oluşturmaması için süreçler arasında yukarıdaki şartlar dâhilinde bir bağlantı kurulması ve süreçlerin maddi yönden ve zaman yönünden bir bağlantı içinde yürütülmesi gerekir.<sup>[102]</sup> Bu şartlar *tamamlayıcılık, öngörülebilirlik, eş güdüm (delil etkilişimi-ölçülülük) ve zamansal uyum* olarak bir araya toplanabilir.

[101] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 33; AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 130:

“...7 No.lu Protokol’ün 4. maddesi, belirli koşulların yerine getirilmesi koşuluyla, ... ikili yargılamanın yürütülmesini dışlamaz. Özellikle, Mahkeme’nin, 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinde yasaklandığı üzere, yargılamanın veya cezanın tekrarı (bis) olmadığına ikna olması için, davalı Devlet, söz konusu ikili yargılamanın “esas itibarıyla ve zaman yönünden yeterince yakından bağlantılı olduğunu” ikna edici bir şekilde göstermelidir. Başka bir deyişle, tutarlı bir bütün oluşturacak şekilde entegre olmuş bir şekilde birleştirildiklerinin gösterilmesi gerekir. Bu, yalnızca izlenen amaçların ve bu amaçlara ulaşmak için kullanılan araçların özünde birbirini tamamlayıcı ve zamanla bağlantılı olması gerektiğini değil, aynı zamanda ilgili davranışa hukuki yaklaşımın bu şekilde düzenlenmesinin olası sonuçlarının etkilenen kişiler açısından orantılı ve öngörülebilir olması gerektiği anlamına gelir.”

[102] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 77.

Nitekim kuralın iptali istemiyle somut norm denetimine başvurulma nedenleri arasında birbirinden farklı iki hukuk düzeninde farklı yargılama usullerine tabi kılınarak yürütülen iki ayrı süreçte vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında açık bir etkileşimin bulunmaması ve verilen kararların çelişmesinin hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğuna dikkat çekildiği görülmektedir. Bir başka ifadeyle *ne bis in idem ilkesine* aykırılığa istisna oluşturan hallerden üçüncüsü için aranan şartların itiraza konu kural nedeniyle gerçekleşmediği ileri sürülmektedir.<sup>[103]</sup>

Aynı kişi hakkında bağlantılı fiilleri nedeniyle yürütülen ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi kaçakçılığı suçu ile idari yaptırım gerektiren vergi kabahatine ilişkin süreçlerden hangisinin daha önce başlayacağına ilişkin yasal bir belirleme bulunmamaktadır.<sup>[104]</sup> Anayasa Mahkemesi *ne bis in idem ilkesinin* “*bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde*” “*ikili bir yargılama cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını*” dışlamadığını belirtmektedir.<sup>[105]</sup>

## a) Süreçlerin Tamamlayıcı Amaç Taşınması

### i. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi tamamlayıcılığın “*hukuk düzeninin farklı disiplinleri tarafından hukuka aykırı fiilin farklı yönlerine odaklanılıp odaklanılmadığıyla ilgili*”<sup>[106]</sup> olduğunu belirtmektedir. Mahkeme, “*farklı hukuki değerleri koruyan*” vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin adli ile vergi kabahatine ilişkin idari cezalandırılma usulünün tamamlayıcı amaçlar izlediği sonucuna ulaşırken<sup>[107]</sup> aşağıdaki belirlemeden hareket etmiştir:

“Kaçakçılık suçunda amaç genel olarak suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak,

[103] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 34.

[104] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 55.

[105] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, §§ 58, 77.

[106] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 78.

[107] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 78.

suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumaktır. Buna karşın, vergi kabahatleri nedeniyle yargısal bir karar olmaksızın idare hukuku usullerine göre uygulanan idari yaptırımların amacı, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamaktır.<sup>[108]</sup>

## ii. AİHM Uygulaması

AİHM *A ve B/Norveç* kararından sonra verdiği bir dizi kararda “süreçlerin tamamlayıcı amaç içermesi” şartını değerlendirmiştir. Başvurucuların mahkûm edilmesi ve vergi tarh edilerek ek vergisel yükümlülüklerin uygulanmasının, aynı gelirin beyan edilmemesine dayandığı *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda* kararında, vergi ve ceza yargılaması arasındaki maddi yönden bağlantının yanı sıra başvuruculara uygulanan farklı yaptırımları değerlendiren AİHM, öncelikle, bu süreçlerin vergi beyannamelerinin doldurulmasıyla ilgili yasal gereklilikler yönünden vergi mükelleflerinin mevzuata uymama sorununu ele almada tamamlayıcı amaçlar izlediklerini kabul etmiştir.<sup>[109]</sup>

## b) Cezalandırma Süreçlerinin Öngörülebilirliği

### i. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'da vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçlerinin “yeterli belirlilikte düzenlendiği” sonucuna ulaşmıştır.<sup>[110]</sup>

Mahkemenin öngörülebilirliği belirlilik içinde eriten bu yaklaşımı eleştiriye açıktır. Nitekim Mahkemenin daha önce bireysel başvuruda verdiği bir kararında<sup>[111]</sup> bu kavramları ele alma yöntemindeki farklılıktan bu iki

[108] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 78.

[109] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 51; Aynı yönde: AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 58; AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 46; AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 53.

[110] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 79.

[111] AYM, *Türkiye İş Bankası A.Ş. (9)*, B. No: 2016/2400, 3/4/2019, §§ 55- 64; §§ 65-68.

kavramın birbiriyle aynı hususu ifade etmediği sonucuna ulaşmak mümkündür. Bu bağlamda belirlilik, failin aynı fiilinin/farklı fakat bağlantılı fiilinin hem vergi kaçakçılığı suçuna hem de vergi kabahatine vücut verebileceğinin ayrıca bu fiil nedeniyle hem hürriyeti bağlayıcı bir ceza uygulanmasını gerektiren bir ceza soruşturması ve kovuşturması sürecine hem de idari yaptırım uygulanmasını gerektiren bir idari sürece tabi tutulabileceğinin yeterlilikte açıklıkta düzenlenmiş olmasıdır. Öngörülebilirlik ise failin fiili işlediği tarihte bu fiili işlemesi nedeniyle farklı yargılama/cezalandırma süreçlerine tabi tutulabileceğini algılayabildiği olmasıdır.

## ii. AİHM Uygulaması

AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda* kararında, başvurucuların davranışlarının sonuçlarının öngörülebilir olduğunu belirtmiştir. Mahkeme'ye göre hem ek vergisel yükümlülüklerin uygulanması hem de vergi suçlarına ilişkin iddianame ve mahkûmiyet, bir vergi beyannamesinde doğru bilgi verilmemesi nedeniyle İzlanda yasalarına göre uygulanan eylemlerin ve yaptırımların bir parçasını oluşturmaktadır.<sup>[112]</sup>

## c) Süreçler Arasında Delillerin Toplanması ve Değerlendirilmesi ile Olguların Tespitinde Yeterli Etkileşim Sağlanıp Sağlanmadığı, Süreçler Arası Zamansal Uyum ve Külfetin Orantılılığı

### i. Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi, vergi kabahati nedeniyle yürütülen idari süreç ile vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yürütülen adli sürecin esas olarak aynı vergi incelemesine dayandığını; bu inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunun idari süreci, vergi suçu raporu ile mütalaanın ise adli süreci başlattığını belirtmektedir.<sup>[113]</sup>

Mahkeme başlangıç aşamasında her iki sürece ilişkin idare tarafından vergi idaresi ile Cumhuriyet başsavcılığına sunulan delillerin *aynı* olduğuna dikkat

[112] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 51; Aynı yönde: AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 58; AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 46; AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 53.

[113] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 80.

çekmiştir.<sup>[114]</sup> Bundan sonra Mahkeme *ne bis in idem ilkesine* aykırılığın istisnai şartlarıyla bağdaşmayan durumları tespit etmiştir.

Anayasa Mahkemesi, iptal kararında, başlatılmasından sonraki aşamada süreçlerin “*tamamen birbirinden bağımsız olarak*” yürütüldüğünü ve Kanun'da “*süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşim*”in öngörülmediğini belirtmiştir.<sup>[115]</sup>

Anayasa Mahkemesi, *zamansal uyum* açısından “idarenin ve ceza muhatabının karşılıklı olarak delillerini sunmaları aşamasında kısa bir dönem için” süreçlerin “paralel” yürütüldüğünü ancak daha sonra süreçlerin nihayete erdirilmesinde “*zamansal farklılıkların*” ortaya çıkabildiğini ifade etmiştir.<sup>[116]</sup>

Mahkeme süreçlerden birinin diğerinden önce kesinleşmesine neden olabilen süreçler arası bağlantı eksikliğinde itiraz istemine konu kuralın rolüne dikkat çekmiş ve süreçlerde “*verilen kararların karşılıklı olarak karar verici birimleri bağlamayacağı*”nın ifade edilmesiyle kuralın bağlantı eksikliğini pekiştirici etkisine işaret etmiştir.<sup>[117]</sup> Anayasa Mahkemesi şu hususu önemle vurgulamıştır:

“Bunun da ötesinde kuralın gerek idare ve gerekse yargı organlarınca bu eksikliğin giderilmesini ve süreçlerin bir bütünün parçası olacak biçimde bağlantılı olarak yürütülmesini sağlamaya imkân tanımadığı görülmektedir.”<sup>[118]</sup>

[114] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 80.

[115] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 81.

[116] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, §§ 82, 83.

[117] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 83.

[118] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 83; AİHM, *A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 134:

“Maddi yönden bağlantının yeterince güçlü olduğu durumlarda, zamansal açıdan bağlantı gerekliliği devam eder ve bu gereklilik yerine getirilmelidir. Ancak bu, iki sürecin baştan sona aynı anda yürütülmesi gerektiği anlamına gelmez. Devletlerin, etkinlikten (beklenen) menfaat ve adaletin uygun bir şekilde yerine getirilmesiyle motive edildiği, farklı sosyal amaçların izlendiği ve başvuruçunun orantısız bir yüke maruz kalmasına neden olmadığı durumlarda, süreçleri aşamalı olarak yürütmeyi tercih etme hakkı olmalıdır. Ancak, ... zamansal açıdan bağlantı her zaman mevcut

Anayasa Mahkemesi, bağlantı eksikliğinin her iki yargılama süreci sonucunda nihai kararlarla hükmedilen toplam cezanın kişi üzerinde *aşırı bir külfet* oluşturup oluşturmadığı yönünden ortaya çıkardığı denetim eksikliğine de dikkat çekmiştir. Aşırı külfet oluşumunun engellenmesi ilk yargılamadaki kesinleşen cezanın dikkate alınması için ilgili kamusal otoritelerin birbiriyle etkileşime girmesine bağlıdır. Kamu otoritelerinin bu yönde hareket etmemesinin “orantısız bir külfete yol açması durumunda tamamlayıcılık unsuru ve dolayısıyla maddi yönden bağlantı zayıflayabilir.”<sup>[119]</sup>

Anayasa Mahkemesi bu tespitlerden hareketle aşağıdaki sonuca ulaşmıştır:

“Bu itibarla aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kural, söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek niteliktedir. Zira kural 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 tanımamaktadır.”<sup>[120]</sup>

## ii. AİHM Uygulaması

AİHM, ilkesel nitelikteki *A ve B/Norveç* kararından sonra verdiği *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, *Ragnar Thorisson/İzlanda* ve *Bjarni Ármannsson/İzlanda* kararlarında vergilendirme ve ceza süreçleri arasındaki bağlantıyı belirlediği kriterler temelinde irdelemiştir. Bu kararlara konu olaylarda başvuruçuların vergilendirme süreci sonunda alınan idari kararın yargısal açıdan incelenmesi için herhangi bir

olmalıdır. Bu nedenle, zaman içindeki bağlantı, ilgili ulusal sistemin idari ve cezai unsurları ayıran “bütünleşik” bir plan öngördüğü durumlarda bile, kişiyi belirsizliğe ve gecikmeye maruz kalmaktan ve davaların zaman içinde uzamasından korumak için yeterince yakın olmalıdır. Zaman içindeki bağlantı ne kadar zayıfsa, Devletin yargılamanın yürütülmesine atfedilebilecek herhangi bir gecikmeyi açıklama ve haklı gösterme yükü o kadar fazladır.”

[119] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 84.

[120] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 85.

başvuruda bulunmadıklarını önemle belirtmek gerekmektedir.<sup>[121]</sup> Dolayısıyla bu olaylarda iki ayrı yargılama süreci yerine bir idari ve bir ceza yargılaması sürecinden bahsetmek mümkündür.

### **Jóhannesson ve diğeri/İzlanda Kararı**

AİHM, *Jóhannesson ve diğeri/İzlanda* kararında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde tekrarı önlemek için farklı yetkili makamlar arasında etkileşim kurulmadığını tespit etmiştir.<sup>[122]</sup>

[121] AİHM, *Jóhannesson ve diğeri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 14; AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 18; AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 8; AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 11.

[122] AİHM, *Jóhannesson ve diğeri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 51:

“Olayda, Vergi Denetim Müdürlüğü, başvuru hakkında 17 Kasım 2003 tarihinde vergi incelemesi başlatmıştır. Denetimler, 27 Ekim 2004 (birinci başvuru açısından) ve 24 Kasım 2005 (ikinci başvuru açısından) raporların düzenlenmesiyle nihai hale getirilmiştir. 12 Kasım 2004'te Müdürlük, konuyu ceza soruşturması için polise bildirmiştir. Müdürlük, raporlarını ve vergi incelemesi sırasında toplanan belgeleri polise ilemiştir. Ağustos 2006'da polis, başvuru ve diğer tanıkları ilk kez sorgulamış ve başvurucu ceza soruşturmasında şüpheli olma durumu hakkında bilgi vermiştir. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin kararları, (ikinci başvuru açısından) 29 Ağustos 2007 ve (birinci başvuru açısından) 26 Eylül 2007 tarihinde verilmiş ve bundan altı ay sonra kesinleşmiştir. 18 Aralık 2008 tarihinde, başvuru ve şüpheli olma durumları hakkında bilgilendirilmesinden yaklaşık iki yıl dört ay sonra ve vergilendirmeyle ilgili verilen kararların kesinleşmesinden yaklaşık dokuz ay sonra, ceza davasında iddianameler düzenlenmiştir. Bölge Mahkemesi 9 Aralık 2011 tarihli kararıyla başvuru ağırlaştırılmış vergi suçlarından mahkûm etmiştir. 7 Şubat 2013 tarihinde, Yüksek Mahkeme başvuru mahkûmiyetlerini çoğunlukla onamış ve birinci başvurucu, Bölge Mahkemesi tarafından beraat ettirildiği iki suçlamadan daha mahkûm etmiştir. Bu nedenle, Müdürlüğün soruşturmasının başlangıcından Yüksek Mahkemenin nihai kararını vermesine kadar iki yargılamanın toplam uzunluğu, Yüksek Mahkeme tarafından belirtildiği üzere, başvuru ve şüpheli olma durumlarının bir hatasına dayanmaksızın yaklaşık dokuz yıl üç ay sürmüştür.”

AİHM, *Jóhannesson ve diğeri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 53:

“Ceza soruşturmasıyla görevli polis, Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından düzenlenen raporlara ve vergi incelemesi sırasında toplanan belgelere ulaşabilmiştir. Bununla birlikte, polis sürecin devamında kendi bağımsız soruşturmasını yürütmüş ve bu



AİHM, aynı kararında, zamana uyum açısından, sürecin toplam uzunluğunun 9 yıl 3 ay olduğunu, bu süreçte belirli bir paralelliğin bir yıldan biraz daha uzun süre muhafaza edilmekle birlikte vergilendirme kararının alınmasından sonra ceza yargılamasının birkaç yıl devam ettiğini belirtmiştir.<sup>[123]</sup>

da Müdürlüğün konuyu polise bildirmesinden sekiz yıldan fazla bir süre sonra başvuruoların Yüksek Mahkeme tarafından mahkûm edilmesiyle sonuçlanmıştır. Başvuruoların vergi ve ceza hukukunun farklı hükümleri kapsamındaki eylem ve sorumlulukları, bu nedenle, birbirinden büyük ölçüde bağımsız süreçlerde farklı makamlar ve mahkemeler tarafından incelenmiştir.”

[123] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 54:

“Mahkeme, iki süreç arasındaki zaman bağlantısına dönerek, toplam sürenin yaklaşık dokuz yıl üç ay olduğunu yineler. Bu süre zarfında, süreçler, polis tarafından ilk sorgunun yapıldığı Ağustos 2006 ile vergi dairesinin, başvuruoların itirazları üzerine, ek vergileri ödeme yükümlülüklerini teyit eden kararlar aldığı 29 Ağustos 2007 (ikinci başvuruoların davasında) veya 26 Eylül 2007 (birinci başvuruoların davasında) arasında eşzamanlı olarak ilerlemiştir. Böylece süreçler bir yıldan biraz daha uzun bir süre paralel olarak yürütülmüştür. Ayrıca, başvuruolar, söz konusu vergilendirmeye yönelik kararın alınmasından 15 ve 16 ay sonra ve kesinlik kazandıktan dokuz ve on ay sonra, 18 Aralık 2008 tarihinde suçla itham edilmiştir. Ceza yargılaması daha sonra birkaç yıl boyunca tek başına devam etmiştir: Bölge Mahkemesi, vergi idaresi kararlarının üzerinden dört yıldan fazla bir süre geçtikten sonra, 9 Kasım 2011’de başvuruoları mahkûm etmiş ve Yüksek Mahkeme’nin kararı, 7 Şubat 2013 tarihine kadar, bir yıldan daha uzun bir süre açıklanmamıştır. Bu durum, yine, iki başvuruocu aleyhindeki süreçlerin toplam süresinin yaklaşık beş yıl olduğu, ceza yargılamasının vergilendirmeye ilişkin kararların kesinlik kazanmasından sonra iki yıldan az devam ettiği ve başvuruolar aleyhindeki iddianamelerin vergi makamları tarafından vergi tarhiyatlarına ilişkin kararlar alınmadan önce düzenlenmesi ve Bölge Mahkemesi’nin başvuruoları sadece bu kararlardan aylar sonra mahkûm etmesi nedeniyle iki süreç arasındaki bütünleşmenin açık olduğu A. ve B./Norveç (yukarıda anılan) davasına tezat teşkil etmektedir. Ayrıca, mevcut davada Hükümet, ulusal yargılamalarda meydana gelen ve Yüksek Mahkeme’nin de belirttiği gibi, başvuruoların hatasına dayanmayan gecikmeyi açıklamakta ve meşru göstermekte başarısız olmuştur (bkz. yukarıda anılan A. ve B., § 134).” (vurgular yazara aittir)

Öte yandan AİHM, aynı kararında ceza yargılaması sonucunda ceza belirlenirken, vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanmış yaptırımlarının yeterince dikkate alındığını saptamıştır.<sup>[124]</sup>

AİHM'nin anılan kriterleri topluca değerlendirmiş ve “özellikle zaman açısından sınırlı örtüşme ve delillerin büyük ölçüde bağımsız toplanması ve değerlendirilmesi” hususunu dikkate alarak “7 No.lu Protokol'ün 4. maddesindeki bis kriteri ile uyumlu olma yönünden, olayda, vergilendirme süreci ile ceza yargılaması arasında maddi yönden ve zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantı olmadığı” sonucuna ulaşmıştır.<sup>[125]</sup> AİHM, “başvurucuların, farklı makamlar tarafından gerekli bağlantıdan yoksun iki farklı süreçte aynı veya büyük ölçüde aynı eylem nedeniyle yargılanmaları ve cezalandırılmaları sonucunda orantısız yüke maruz” kaldıklarını ve bu nedenle, Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğini belirtmiştir.<sup>[126]</sup>

[124] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 52:

“Yüksek Mahkeme, başvurucuları, farklı suçlar için daha önce ertelenmiş cezaları da içeren, ertelenmiş, sırasıyla 12 ve 18 ay hapis cezasına çarptırmış ve para cezası ödemelerine hükmetmiştir. Mahkeme, para cezalarını belirlerken, bu husustaki hesaplamaya ilişkin herhangi bir ayrımı vermemekle birlikte, başvuruculara halihazırda uygulanan ek vergisel yükümlülükleri ve süreçlerin makul süreyi aştığını dikkate almıştır. Ancak, hapis cezasını belirlerken mahkeme sadece sürecin aşırı uzunluğunu dikkate almıştır. Bununla birlikte, Mahkeme, ek vergisel yükümlülüklerin para cezalarından mahsup edildiği göz önüne alındığında, vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanan yaptırımların ceza kovuşturmalarındaki hükümlerde yeterince dikkate alındığı sonucuna varmıştır.”

[125] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 55.

[126] AİHM, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017, § 56; AİHM, *Matthildur Ingvarsdóttir/İzlanda* kararında, *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda* başvurusunda verdiği kararı şu şekilde değerlendirmiştir:

“Mahkeme, iki bireysel başvurucunun aynı davranıştan dolayı iki kez yargılanıp cezalandırıldığını tespit etmiştir. Özellikle, bunun nedeni, her iki sürecin de mahiyeti gereği “cezai” olmasıydı; büyük ölçüde aynı olaylara dayanmaktaydılar ve yetkililerin yargılamanın tekrardan kaçındıklarının düşünülmesi için süreçler arasında yeterince bağlantı kurulmamıştır. 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi, suç teşkil eden aynı fiille ilgili olarak idari ve cezai kovuşturmaların birbirine paralel yürütülmesini dışlamasa da iki sürecin, tekrarı önlemek için maddi yönden ve zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantısı olmalıdır. Mahkeme, bu davadaki süreçler arasında yeterince

### **Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda Kararı**

AİHM olayda, vergilendirmeye yönelik yürütülen inceleme ile ceza yargılamasının bağlantılı yürütüldüğüne dikkat çekmiştir.<sup>[127]</sup> Ancak ceza yargılamasında hükmedilen para cezası hesaplanırken vergilendirme sürecinde uygulanan ek vergisel yükümlülüğün dikkate alınmadığını belirtmiştir.<sup>[128]</sup> “Mahkeme, genel olarak, başvurusunun farklı vergi ve ceza hukuku hükümleri kapsamındaki eylem ve sorumluluğunun, birbiriyle bağlantılı süreçlerde farklı makamlar ve mahkemeler tarafından incelendiğini tespit etmiştir.”<sup>[129]</sup>

---

yakın bir bağlantı bulunmadığına karar vermiştir.” AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 54.

[127] AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 59:

“... vergi makamları ve adli soruşturmada sorumlu polis, polis soruşturması ve vergi denetimi sırasında toplanan tüm belge, bilgi ve raporları paylaşmıştır ... Ayrıca, vergi makamları, başvurusunun soruşturmayı ilerletmek için gerekli olan daha fazla bilgiyi vermemesi nedeniyle 2 Ekim 2009 tarihinde soruşturma için olayı açıkça polise havale etmiştir ... Vergi makamları, bu bilgileri ve polis tarafından toplanan belgeleri aldıktan sonra başvuru hakkında resmi soruşturma başlatmıştır. Ayrıca, Ulusal Polis Komiseri mektubunda, polis soruşturmasının halen devam ettiğini, vergi soruşturmasının polisle yakın iş birliği içinde yürütülmesi gerektiğini ve gerekirse soruşturmanın polise geri gönderilmesi gerektiğini açıkça belirtmiştir ... Ayrıca, vergi idaresi kararını verdikten sonra, savcılık vardığı sonuca göre Bölge Mahkemesi önündeki iddialarını değiştirmiştir. Böylece, vergi makamlarının Ekim 2009’da konuyu polise bildirdiği andan, Ekim 2012’de vergi cezası verilmesine ilişkin karar alınana kadar, ceza yargılaması ve vergilendirme süreci birbiriyle bağlantılıydı.”

[128] AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 60:

“Yüksek Mahkeme tarafından onaylandığı üzere, Bölge Mahkemesi dört ay ertelenmiş hapis cezası vermiş ve başvurusunun para cezası ödemesine hükmetmiştir... Yerel mahkemelerin kararlarında, para cezasının belirlenmesine ilişkin kesin hesaplamalara veya vergi makamları tarafından uygulanan ek vergisel yükümlülükler atıfta bulunulmamaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme sürecinde başvurucuya uygulanan yaptırımların ceza yargılamasında verilen cezada dikkate alınmadığı görülmektedir.”

[129] AİHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 61.

AIHM bu davada vergilendirme süreci ile ceza yargılaması arasında zamansal açıdan uyum bulunduğunu tespit etmiştir.<sup>[130]</sup> Mahkeme bu sonuca ulaşırken süreçlerin uzunluğunun başvuru sırasında iş birliği yapmamasından kaynaklanan kusuruna dayanmasına ve başvuru talebi üzerine, vergi idaresinin nihai kararına kadar ceza yargılamasının ertelenmesine de işaret etmiştir.<sup>[131]</sup>

AIHM, “önündeki olgulara dayanarak gelirini beyan dışı bırakmasına ve vergi ödememesine ilişkin ihtilafa konu bütünlüklü yasal sürecin bir sonucu olarak başvuru herhangi bir orantısız yüke veya adaletsizliğe maruz kaldığına dair hiçbir belirti bulunmadığı” sonucuna ulaşmıştır. “Olayın koşullarını, özellikle zamansal uyumu ve vergi makamları ile polis ve savcılık makamları arasındaki delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde iş birliğini göz önünde bulundurarak, Mahkeme, iki farklı makam tarafından farklı yaptırımlar uygulanmasına karşın, bunların 7 No.lu Protokol'ün 4.

[130] AIHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 62:

“Mahkeme, iki süreç arasındaki zaman açısından bağlantıya dönerek, bunların toplam süresinin yaklaşık dört yıl on ay olduğunu kaydetmektedir. Bu süre zarfında, süreçler, polisin soruşturmayı başlattığı 3 Kasım 2009 ile vergi idaresinin başvuru üzerine itirazı üzerine, başvuru ek vergi ödeme yükümlülüğünü teyit eden kararını verdiği 17 Ekim 2012 tarihleri arasında eşzamanlı olarak ilerlemiştir... Böylece süreçler yaklaşık 3 yıl 11 ay boyunca paralel olarak yürütülmüştür. Ayrıca, başvuru, söz konusu vergilendirmeye yönelik kararın alınmasından yaklaşık 3 ay önce ve bunun kesinlik kazanmasından yaklaşık 9 ay önce, 13 Temmuz 2012'de suçla itham edilmiştir. *Ceza yargılaması daha sonra yaklaşık 15 ay boyunca tek başına devam etmiştir: Bölge Mahkemesi, vergi idaresi kararından yaklaşık 6 ay sonra, 24 Nisan 2013'te başvurucuyu mahkûm etmiş ve ardından Yüksek Mahkeme kararı 9 ay sonra 23 Ocak 2014'te açıklanmıştır.* Bu durum, başvuru aleyhindeki toplam sürecin yaklaşık dokuz yıl üç ay olduğu ve ceza yargılamasının vergilendirmeye ilişkin kararın kesinlik kazanmasından sonra birkaç yıl kendi kendine devam ettiği *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda* (yukarıda anılan) davasına tezat teşkil etmektedir. Bu davada, başvuru aleyhindeki iddianameler, vergi makamlarının vergi tarh edilmesine yönelik kararları aldıktan sonra düzenlendiğinden ve *Bölge Mahkemesi vergilendirmeye yönelik bu kararlardan dört yıldan fazla bir süre sonra başvurucuları mahkûm ettiğinden, ceza yargılamaları arasında entegrasyon sağlanamamıştır* (bkz. *Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, yukarıda anılan, § 54).” (vurgular yazara aittir)

[131] AIHM, *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 63.

maddesindeki *bis* kriteri ile uyumlu olmaları açısından hem maddi yönden hem de zaman açısından yeterince yakın bir bağlantı” olduğunu saptamış ve başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez bulmuştur.<sup>[132]</sup>

### **Ragnar Thorisson/İzlanda Kararı**

AİHM olayda, “vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanan yaptırımların ceza kovuşturmasında verilen cezalarda yeterince dikkate alındığına ikna” olmakla birlikte vergilendirmeye yönelik yürütülen inceleme ile ceza yargılamasının bağlantılı yürütülmediği sonucuna ulaşmıştır. AİHM, ceza soruşturmasından sorumlu Özel Savcının, Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından düzenlenen raporlara ve vergi incelemesi sırasında toplanan belgelere ulaşabilme imkânı bulunmakla birlikte, polisin kendi bağımsız soruşturmasını yürüttüğünü ve bu soruşturmanın başvuruçunun mahkûmiyetiyle sonuçlandığını saptamıştır.<sup>[133]</sup> Ayrıca Mahkeme vergilendirme süreci ile

[132] AİHM, *Matthildur Ingvardsdottir/İzlanda*, (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018, § 64.

[133] AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 45:

“21 Ekim 2010 tarihinde Vergi Denetim Müdürlüğü başvuruçunun hakkında vergi incelemesi başlatmış ve 5 Kasım 2010 tarihinde kendisiyle görüşmüştür. 13 Ocak 2011 tarihinde bir rapor düzenlenerek inceleme sonuçlandırılmıştır. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin kararı 23 Kasım 2011’de alınmış ve 3 ay sonra Şubat 2012’de kesinleşmiştir. 28 Mart 2012 tarihinde Vergi Denetim Müdürlüğü konuyu ceza soruşturması için Özel Savcı’ya bildirmiştir. 14 Eylül 2012’de başvuruçunun ilk kez polis tarafından sorgulanmıştır. 10 Ekim 2012 tarihinde, vergilendirme sürecindeki kararın kesinleşmesinden yaklaşık sekiz ay sonra, ceza davasında iddianame düzenlenmiştir. Bölge Mahkemesi 16 Mayıs 2013 tarihli kararıyla başvuruçunun ağırlaştırılmış vergi suçlarından mahkûm etmiştir. 22 Mayıs 2014 tarihinde, Yüksek Mahkeme başvuruçunun mahkûmiyetini onamıştır. Böylece, Müdürlüğün incelemesinin başlamasından Yüksek Mahkemenin nihai kararını vermesine kadar iki süreç toplam üç yıl 7 ay sürmüştür.”

AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 47:

“Yüksek Mahkeme, başvuruçunun üç ay ertelenmiş hapis cezasına çarptırılmış ve para cezası ödemesine hükmetmiştir. Mahkeme, para cezalarını belirlerken, bu husustaki hesaplama ile ilgili herhangi bir ayrıntı vermemekle birlikte, başvuruçunun halihazırda uygulanan ek vergisel yükümlülükleri dikkate almıştır. Bununla birlikte, Mahkeme,

ceza yargılamasına ilişkin süreç arasında zamansal uyum bulunmadığını tespit etmiştir.<sup>[134]</sup>

“Yukarıdaki koşullar, özellikle zaman açısından örtüşme olmaması ve delillerin büyük ölçüde bağımsız toplanması ve değerlendirilmesi dikkate alındığında, Mahkeme, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesindeki bis kriteri ile uyumlu olma açısından vergilendirme süreci ile ceza yargılaması arasında maddi yönden ve zamansal açıdan yeterince yakın bir bağlantı bulamamıştır.”<sup>[135]</sup>

“Sonuç olarak, başvuru, gerekli bağlantıdan yoksun iki farklı süreçte farklı makamlar tarafından aynı veya büyük ölçüde aynı eylemden dolayı yargılanmış ve cezalandırılmıştır. Bu nedenlerle, Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi ihlal edilmiştir.”<sup>[136]</sup>

---

vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanan yaptırımların ceza kovuşturmasında verilen cezalarda yeterince dikkate alındığına ikna olmuştur.”

AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 48:

Mahkemenin elindeki belgelerden, ceza soruşturmasından sorumlu Özel Savcının Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından düzenlenen raporlara ve vergi incelemesi sırasında toplanan belgelere ulaşip ulaşamadığı veya ne ölçüde ulaşabildiği anlaşılamamaktadır. Her halükârda, polis kendi bağımsız soruşturmasını yürüterek devam etmiş ve bu durum, Müdürlüğün konuyu Özel Savcıya bildirmesinden iki yıldan fazla bir süre sonra başvuruçunun Yüksek Mahkeme tarafından mahkûm edilmesiyle sonuçlanmıştır. Başvuruçunun vergi ve ceza hukukunun farklı hükümleri uyarınca eylemi ve sorumluluğu, bu nedenle, birbirinden büyük ölçüde bağımsız süreçlerde farklı makamlar ve mahkemeler tarafından incelenmiştir.

[134] AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 49:

“Mahkeme, iki süreç arasındaki zamansal açıdan bağlantıya dönerek, süreçlerin toplam süresinin yaklaşık üç yıl yedi ay olduğunu kaydetmektedir. *Bu süre zarfında, süreçler hiçbir noktada eşzamanlı olarak ilerlememiştir. Bu nedenle süreçler hiçbir zaman paralel olarak yürütülmemiştir. Ayrıca, başvuruçunun, vergi idaresi tarafından nihai kararın alınmasından on bir ay sonra ve bunun kesinlik kazanmasından sekiz ay sonra, 10 Ekim 2012 tarihinde suçla itham edilmiştir. Daha sonra ceza yargılaması kendi başına iki yıldan fazla devam etmiştir: Bölge Mahkemesi, başvuruçunun, vergi idaresinin kararından bir yıl altı ay sonra, 16 Mayıs 2013'te mahkûm etmiş ve Yüksek Mahkemenin kararı bir yıllık süre boyunca açıklanmamıştır.*” (vurgular yazara aittir)

[135] AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 50.

[136] AİHM, *Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019, § 51.

***Bjarni Ármannsson/İzlanda Kararı***

AİHM, olayda ceza soruşturmasından sorumlu Özel Savcının, Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından düzenlenen raporlara ve vergi denetimi sırasında toplanan belgelere ulaşabildiğini, bununla birlikte, polisin kendi bağımsız soruşturmasını yürüttüğünü ve bunun da başvurunun mahkûmiyetiyle sonuçlandığını ifade etmektedir. Ayrıca Mahkeme, vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanan yaptırımların, ceza kovuşturmasında cezalandırmada yeterince dikkate alındığı kanaatine varmıştır.<sup>[137]</sup>

[137] AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 52:

“Vergi Denetim Müdürlüğü, 30 Temmuz 2009 tarihinde başvurucu hakkında vergi denetimi başlatmış ve 17 Ağustos ve 2 Ekim 2009 tarihlerinde kendisiyle görüşmüştür. İnceleme, 5 Ekim 2010 tarihinde bir rapor düzenlenerek sonuçlandırılmıştır. 11 Kasım 2010 tarihli e-posta ile Vergi Denetim Müdürlüğü, olası ceza muhakemesine ilişkin bir kararın, vergi idaresinin başvurucu hakkında vergi tarh edilmesine ilişkin kararını tebliğ edene kadar erteleneceğini kabul etmiştir. 16 Ocak 2012 tarihinde, vergi idaresi başvurucuya nihai bildirim mektubunu göndermiştir. 1 Mart 2012 tarihinde Vergi Denetim Müdürlüğü konuyu ceza soruşturması için Özel Savcıya bildirmiştir. Vergilendirme sürecine ilişkin vergi dairesi kararı 15 Mayıs 2012 tarihinde verilmiş ve 3 ay sonra Ağustos 2012’de kesinleşmiştir. Başvurucu 26 Eylül 2012 tarihinde ilk kez polis tarafından sorgulanmıştır. 17 Aralık 2012 tarihinde, vergilendirme sürecindeki kararın kesinleşmesinin üzerinden yaklaşık 4 ay geçmişken, ceza davasında iddianame düzenlenmiştir. Bölge Mahkemesi 28 Haziran 2013 tarihli kararıyla başvurunu ağırlaştırılmış vergi suçlarından mahkûm etmiştir. 15 Mayıs 2014 tarihinde, Yüksek Mahkeme başvurunun mahkûmiyetini onamıştır. Böylece, Müdürlüğün soruşturmasının başlamasından Yüksek mahkemenin nihai kararını vermesine kadar iki süreç yaklaşık dört yıl on ay sürmüştür.”

AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 54:

“(Kararı) Yüksek Mahkeme tarafından onaylanan Bölge Mahkemesi, başvurucuya altı ay ertelenmiş hapis cezası vermiş ve para cezası ödemesine hükmetmiştir. Mahkeme, cezayı belirlerken, bu bağlamda hesaplamaya ilişkin herhangi bir ayrıntı vermemekle birlikte, başvurucuya halihazırda uygulanan ek vergisel yükümlülükleri dikkate almıştır. Bununla birlikte Mahkeme, vergilendirme sürecinde halihazırda uygulanan yaptırımların ceza yargılamasında verilen cezalarda yeterince dikkate alındığı kanaatinde.”

AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 55:

“Yukarıda belirtildiği gibi (paragraf 12) ceza soruşturmasından sorumlu Özel Savcı, Vergi Denetim Müdürlüğü tarafından hazırlanan rapora erişim hakkına sahiptir. Bununla birlikte, polis kendi bağımsız soruşturmasını yürüterek devam

AIHM, toplamda dört yıl on ay süren iki süreç arasında zaman açısından bir örtüşme olmadığını tespit etmiştir. Mahkeme, başlangıçta belirli bir paralellik korunurken, ceza yargılamasının, vergilendirme sürecindeki kararın kesinleşmesinden sonra bir yıl beş ay boyunca tek başına devam ettiğine dikkat çekmiştir.<sup>[138]</sup> AIHM bu tespitlerden hareketle şu sonuca varmıştır:

“Yukarıdaki koşullar, özellikle zaman açısından örtüşme olmaması ve delillerin büyük ölçüde bağımsız toplanması ve değerlendirilmesi dikkate alındığında, Mahkeme, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesindeki bis kriterine uygun olması açısından vergilendirme süreci ile ceza yargılaması arasında maddi yönden ve zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantı bulamamaktadır. Vergi Denetim Müdürlüğü'nün Kasım 2010'da başvurusunun olası cezai takibatlara ilişkin kararını, vergi idaresinin başvuru hakkındaki vergi tarhiyatlarına ilişkin bildirim yazısını düzenleyene kadar erteleme talebini kabul etmesi bu sonucu değiştirmez. Ceza yargılamalarının ne bis in idem kuralının gerekliliklerini yerine getirmesini sağlamak üye Devletin görevidir.”<sup>[139]</sup>

“Sonuç olarak, başvuru, gerekli bağlantıdan yoksun iki farklı süreçte farklı makamlar tarafından aynı veya büyük ölçüde aynı fiilden dolayı yargılanmış ve

etmiş ve bu, Müdürlüğün konuyu Özel Savcıya bildirmesinden iki yıldan fazla bir süre sonra başvurusunun Yüksek Mahkeme tarafından mahkûm edilmesiyle sonuçlanmıştır. Başvurusunun vergi ve ceza hukukunun farklı hükümleri uyarınca eylem ve sorumluluğu, bu nedenle, birbirinden büyük ölçüde bağımsız süreçlerde farklı makamlar ve mahkemeler tarafından incelenmiştir.”

[138] AIHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 56:

“Mahkeme, iki süreç arasındaki zaman açısından bağlantıya dönerek, süreçlerin toplam süresinin yaklaşık dört yıl on ay olduğunu kaydetmektedir. Bu dönemde, süregelen süreçler ancak Vergi Denetim Müdürlüğü'nün konuyu Özel Savcıya bildirdiği 1 Mart 2012 ile vergi idaresinin kararının kesinleştiği Ağustos 2012 arasında, yani beş aydan biraz fazla bir dönem paralel ilerlemiştir. Ayrıca, başvuru, vergi idaresi tarafından nihai kararın alınmasından yedi ay sonra ve bunun kesinlik kazanmasından yaklaşık dört ay sonra, 17 Aralık 2012 tarihinde suçla itham edilmiştir. Ceza yargılaması daha sonra bir yıl beş ay boyunca tek başına devam etmiştir: Bölge Mahkemesi, vergi idaresi kararından bir yıldan fazla bir süre sonra, 28 Haziran 2013 tarihinde başvuruyu mahkûm etmiş ve Yüksek Mahkemenin kararı neredeyse bir yıl sonra açıklanmıştır.” (vurgular yazara aittir)

[139] AIHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 57.



cezalandırılmıştır. Bu nedenle, Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi ihlal edilmiştir.”<sup>[140]</sup>

### iii. AİHM'nin İncelenen Kararlarının Topluca Değerlendirilmesi ve 213 Sayılı Kanun'un 359. Maddesinde 8/4/2022 Tarihli ve 7394 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklere Dair Bir Yaklaşım

AİHM'nin yukarıda incelenen kararlarında iki farklı süreç arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi hususunda yeterli bir etkileşim ve zamansal bir uyumun bulunduğunu ve orantısız bir külfet yüklemekten kaçınılması için başvurucaya ilk kesinleşen süreçte verilen cezanın diğer süreçte tatmin edici derecede dikkate alındığını saptadığı takdirde süreçlerin *ne bis in idem* ilkesine uygun biçimde yürütüldüğü sonucuna ulaştığı görülmektedir. *Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda* kararına konu olayda süreçler yaklaşık 3 yıl 11 ay boyunca paralel olarak yürütülmüştür. Başvurucu, vergilendirmeye yönelik kararın alınmasından yaklaşık 3 ay önce ve bunun kesinlik kazanmasından yaklaşık 9 ay önce suçla itham edilmiş, ceza yargılaması vergi idaresi kararından yaklaşık 6 ay sonra mahkumiyetle sonuçlanmış ve 9 ay sonra nihayete ermiştir.

Etkileşimin sağlanmadığı ve zamansal uyumun bulunmadığı bilhassa ceza yargılamasının nihayete ermesinin vergilendirme sürecindeki kararın kesinleşmesinden yaklaşık 5 yıl (*Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*), 2 yıl 3 ay (*Ragnar Thorisson/İzlanda*) ve 1 yıl 9 ay (*Bjarni Ármannsson/İzlanda*) sonra gerçekleştiği hallerde AİHM'nin *ilkenin bis* koşulu yönünden aykırılık bulunduğu görülmektedir.

Daha önce de okuyucuya arz edildiği üzere bu kararlara konu olayların ortak yönü vergilendirme sürecinde alınan kararların yargı mercileri önüne taşınmaksızın kesinleşmiş olmasıdır.

213 sayılı Kanun'un 359. maddesine 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen fıkralarda ceza yargılaması sonucunda verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalarda indirim yapılabilmesi için idari yaptırımın ödenmiş olması, ayrıca idari yaptırıma karşı dava açılmaması açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması, başvurulmuşsa vazgeçilmesi şartları aranmaktadır. İdari yaptırıma karşı dava açmama ya da açılan davalardan veya kanun yollarından

[140] AİHM, *Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019, § 58.

vazgeçilmesi idari yaptırımın kesinleşmesi sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla bu kesinleşmeden sonra ceza soruşturma ve kovuşturmasının etkileşimden yoksun bir biçimde yürütülmeye devam etmesi ve bu sürecin zamansal uyum gözetmeden sonuçlandırılması halinde yukarıda AİHM'nin *ne bis in idem ilkesinin* ihlali sonucuna ulaştığı olaylara benzer olayların yaşanması muhtemeldir. Yeni kuralların *ne bis in idem ilkesine* normatif olarak bir aykırılık içerdiği söylenemeyecek olmakla birlikte normun etkileşim ve zaman bağlantısı gözetilmeden uygulanmasının *ilkeyi* ihlal edebileceği açıktır.

Öte yandan kanun koyucudan çok yakın bir tarihte verilmiş olan Anayasa Mahkemesi'nin inceleme konumuzu oluşturan iptal kararını da gözeterek *ne bis in idem ilkesine* uygun şekilde 213 Kanun'un ceza hükümlerini tekrar ele alması ve vergi uyuşmazlığından doğan idari davanın konusu oluşturacak idari yaptırımın uygulanma süreci ile ceza soruşturma ve kovuşturma sürecinin *ne bis in idem ilkesine* uygun olarak bağlantılı şekilde yürütülmesini sağlayacak düzenlemeler yapması beklenirdi.

## VI. AYRIKSI TESPİT: VERGİ UYUŞMAZLIĞINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARDA KABAHATLER KANUNU'NUN UYGULANABİLİRLİĞİ

İptal kararında yer verilen ifade ve belirlemelerden, Anayasa Mahkemesinin vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda Kabahatler Kanunu'nun uygulanabilirliğini üstü kapalı bir biçimde kabul ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>[141]</sup> Bu tespit henüz Danıştay uygulamasında Kabahatler Kanunu'nun vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda doğrudan uygulanmasının açıkça kabul edilmediği göz önünde bulundurulduğunda oldukça önem kazanmaktadır.

İptal kararında vergi kabahati ifadesine sıklıkla yer verilmesi, vergi kabahatinin taksirle işlenebildiğinin belirtilmesi<sup>[142]</sup>, 213 sayılı Vergi Usul

[141] Aynı yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1063, K. 2020/1306, 2.12.2020 künyeli kararın "X" işaretli Karşı Oyu (Danıştay kurumsal web sitesinde Karar Arama ekranında erişime açıktır.) (Son erişim tarihi: 19/3/2022)

[142] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 21.

Kanunu'nda yer alan ve fikrî içtima yapılmasını engelleyen kuralların<sup>[143]</sup>,<sup>[144]</sup> 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun fikrî içtima uygulamasına ilişkin 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasının kıyas yoluyla irdelenmesi ve bunun istisnasını oluşturduğu sonucuna ulaşılması<sup>[145]</sup> yukarıda belirtilen kanıyı destekler niteliktedir.

Bu doğrultuda Kabahatler Kanunu'nun ek 1. maddesinin vergi uyumsuzluğundan doğan idari davalarda yargılama usulünü koruduğunu ve Kanun'un maddi hukuka ilişkin hükümlerinin idari davalarda uygulanması yönünden bir istisna getirmediğini, ancak maddi hükümlerin uygulanmasında da önceki özel kanun-sonraki genel kanun ilişkisi uyarınca 213 sayılı Kanun'da hüküm bulunan hallerde bu Kanun'un öncelikle uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz.<sup>[146]</sup>

[143] Kanun'un somut norm denetimine konu 340. maddesinin, 359. maddesinin son paragrafının ve 367. maddesinin dördüncü fıkrasında yer verilen (anılan maddeye 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle beşinci fıkrasının) kurallarda vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatinin birlikte işlenmesi halinde bunlara ilişkin ceza ve yaptırımların ayrı ayrı uygulanacağı öngörülmüştür.

[144] AYM, E.2019/4, K.2021/78, Kt. 4/11/2021, § 39; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 213 sayılı Kanun'un 336. maddesindeki "usulsüzlük" ifadesinin özel usulsüzlük cezalarını da kapsadığı yönünde karar vermektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2019/1467, K. 2020/1051, 21.10.2020 (Bu hatırlatma için değerli meslektaşım Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Tetkik Hâkimi Çağlar Dinç'e teşekkür ederim.) Aynı yönde: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/676, K. 2022/23, 19.1.2022:

"...davacının yasal defter ve belgelerini ibraz etmemesine yönelik fiilin, hem vergi ziyai cezasının hem de (özel) usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir nitelikte olup olmadığı; vergi ziyai cezasının kesilmesinde özel usulsüzlük cezasının da kesildiği hususunun dikkate alınıp alınmadığı ve bu cezaların mukayese edilip edilmediğinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir..."

[145] AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, Kt. 4/11/2021, § 45.

[146] Bu konuyu daha önceki bir çalışmamızda detaylı bir biçimde değerlendirmiştik. Yunus Emre Yılmazoğlu, "Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyai Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 124 (2016): 347-348.

## SONUÇ YERİNE

213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan ve aynı fail tarafından aynı fiille/farklı fakat bağlantılı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatine ilişkin adli yaptırım ve idari yaptırıma ilişkin “ceza” süreçlerinde kamu otoritelerinin kararlarında karşılıklı bağlamazlık öngören kural Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında güvence altına alınan *ne bis in idem ilkesine* aykırılık nedeniyle iptal edilmiştir.

Belirtilen ilke, Anayasa'nın 36. maddesi yanında, Türkiye'nin de taraf olduğu AİHS'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde de güvence altına alınmış ve Protokol, Türkiye bakımından 1/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bir yandan Anayasa, diğer yandan Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının birinci cümlesi gereği kanun hükmünde olan bir milletlerarası andlaşma kuralıyla Türk hukuk düzeninde yer bulan ilkenin, Anayasa'nın 138. maddesi uyarınca vergi kabahatine ilişkin cezalar yönünden idari davalarda doğrudan uygulanması gerekmektedir.

Karşılıklı bağlamazlık kuralı iptal kararıyla ortadan kalktığından, Türk hukuk düzeninde yer bulan *ne bis in idem ilkesi* de “cezaî” nitelikte olan adli ve idari yargılama/cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasını gerekli kıldığından idari yargı mercilerinin karar vermeden önce bu bağlantıyı kurması gerekmektedir. Bağlantı kurulmasında en etkin yöntem ise ceza soruşturması ve kovuşturması makamlarından ara kararıyla bilgi ve belge istemektir.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak yürütülen ve delillerin değerlendirilmesi ile olguların tespiti, yani isnadın esasının incelenmemesi sonucunda sanığın *cezaî sorumluluğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş hüküm türlerinden biriyle kesin olarak sona eren ceza yargılamasının ardından*, aynı failin aynı fiili/farklı fakat bağlantılı fiili nedeniyle vergi kabahati nedeniyle tekrar yargılanmaması veya cezalandırılmaması yönündeki hukuki menfaatini güvence altına alan *ne bis in idem ilkesine* aykırılık oluşmaması için, idari yaptırım uygulama ve buna ilişkin hukuka uygunluk denetiminin ceza yargılamasından farklılaşmayacak şekilde ve *bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesi* gerekmektedir.

Bu bütünlüğün sağlanması yönünden ceza soruşturması ve kovuşturması ile idari yaptırım uygulama ve bunun hukuka uygunluğunun denetimine

ilişkin süreçler arasında tamamlayıcı amaç taşıma ve öngörülebilirlik açısından yasal düzlemde bir sorun bulunmamaktadır. Ancak *ne bis in idem ilkesine* aykırılık oluşmaması için bu yeterli değildir.

Öncelikle bu süreçler arasında *delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespiti yönünden yeterli bir etkileşim* kurulması gerekmektedir.

Ayrıca vergi kabahatine ilişkin sürecin ceza yargılaması ile zamansal bir uyum içinde yürütülmesi ve ceza soruşturması ile ceza kovuşturması sürecinin tamamlanmasından sonra makul bir sürede içinde sonuçlandırılması önem arz etmektedir. Bu bağlamda makul süre aşıldığında süreçler arasındaki bağlantı kopmuş olacağından idari yaptırım süreci hukuka aykırı hale gelecektir ve bu durum idari işlemin tesis edildiği tarihten sonra ortaya çıkmakla birlikte idari yargılamada hukuka uygunluk denetiminin her aşamasında dikkate alınması gereken bir sorun oluşturacaktır.

Son olarak daha önce kesinleşen vergi kaçakçılığına ilişkin süreçte mahkûmiyet nedeniyle hükmedilen yaptırımın, aşırı/orantısız bir külfete yol açılmaması için vergi kabahati nedeniyle yürütülen süreçte dikkate alınması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akkaya, Mustafa. "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 49, no. 1 (Mayıs, 2000): 85-96.
- Bahçeci, Barış. "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyumu Sorunu." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 136 (Mayıs-Haziran, 2018): 141-66.
- Bahçeci, Barış. "İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis In Idem.'" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 67, no. 2 (Haziran, 2018): 253-78.
- Beyribey, Kurtuluş. "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi." *Danıştay Dergisi*, no. 141 (2016): 41-65.
- Biyar, Özgür. "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyai Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi." *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, no. 145 (Ocak, 2016): 100-07.
- Candan, Turgut. "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı." Turgut Candan (blog). 25 Mayıs 2019. <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/>.
- Ela, Hatice. *Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Geçer, Ahmet Emrah. "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65, no. 2 (Haziran, 2016): 315-48.
- Geçer, Ahmet Emrah. "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non Bis İn İdem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri." *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 350 (Kasım, 2017): 108-20.
- Gökçen, Ahmet, Murat Balcı, M. Emin Alşahin ve Kerim Çakır. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 4. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2020.
- Gündoğdu, Selim. "Vergi İdari Yargılaması ve Vergi Ceza Yargılamasında Aynı Fiilin Farklı Nitelendirilmesinin Hukuki Güvenlik ve Adil

Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi.” içinde *İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları 6. Dönem (2020-21)*, 353-462. Ankara: Danıştay Yayınları, 2021.

Güneş Karaçoban, Tuğçe. “Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi.” *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15, no. 2 (Temmuz-Ağustos, 2016): 85-106.

Üzeltürk, Hakan. “Ne Bis İn İdem: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı.” *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16, no. 2 (2019): 215-31.

Yaltı, Billur. “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 225 (Haziran, 2007): 7-20.

Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine.” *Vergi Sorunları Dergisi*, no. 317 (Şubat, 2015): 85-92.

Yenisey, Feridun ve Ayşe Nuhoğlu. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 4. Baskı, Ankara: Seçkin, 2016.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm–Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*. İstanbul: On İki Levha, 2021.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir bakış ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme.” *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, no. 124 (Mayıs-Haziran, 2016): 323-52.

### **Anayasa Mahkemesi Kararları**

AYM, E.2012/136, K.2012/181, 22.11.2012

AYM, E.2019/16, K. 2019/15, 14.3.2019

AYM, E.2019/4, K.2021/78, 4.11.2021

*Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013

*Kürşat Eyol*, B. No: 2012/665, 13/6/2013

*E. T. Y. İ. A. Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014

*Hüseyin Şahin* [GK], B. No: 2013/1728, 12/11/2014

*Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/4324, 7/7/2015

*Özcan Pektaş*, B. No: 2013/6879, 2/12/2015

*Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018

*Galip Şahin*, B. No: 2015/6075, 11/6/2018

*Ünal Gökpınar* [GK], B. No: 2018/9115, 27/3/2019

*Türkiye İş Bankası A.Ş. (9)*, B. No: 2016/2400, 3/4/2019

*Mehmet Turgay Özbekler*, B. No: 2017/20779, 11/3/2020

*Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim*, B. No: 2017/21882, 10/02/2021

*Abdülaziz Gökalp*, B. No: 2018/23214, 25/2/2021

*Ali Timur Karabacak ve diğerleri*, B. No: 2018/17190, 13/1/2022

### **AİHM Kararları**

*Engel ve Diğerleri/Hollanda*, [GK] B. No: 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, 8/6/1976

*X/Avusturya* (k.k.), B. No: 9295/81, 6/10/1982

*C/Birleşik Krallık* (k.k.), B. No: 11882/85, 7/10/1987

*Bendenoun/Fransa*, B. No: 12547/86, 24/2/1994

*Agrotexim ve Diğerleri/Yunanistan*, B. No: 14807/89, 24/10/1995

*Ferrazzini/İtalya*, B. No: 44759/98, 12/7/2001

*Janosevic/İsveç*, B. No: 34619/97, 23/7/2002

*Ringvold/Norveç*, B. No: 34964/97, 11/2/2003

*Morel/Fransa* (k.k.), B. No: 54559/00, 3/6/2003

*Isaksen/Norveç* (k.k.), B. No: 13596/02, 2/10/2003

*Manasson/İsveç* (k.k.), B. No: 41265/98, 20/07/2004

*Pokis/Letonya* (k.k.), B. No: 528/02, 5/10/2006

*Jussila & Finlandiya* [BD] B. No: 73053/01, 23/11/2006



- Carlberg/İsveç*, B. No: 9631/04, 27/01/2009  
*Sergey Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/2/2009  
*Ruotsalainen/Finlandiya*, B. No: 13079/03, 16/6/2009  
*Çelik Bozkurt/Türkiye*, B. No: 34388/05, 12/4/2011  
*Kapetanios/Yunanistan*, B. No: 3453/12, 42941/12, 9028/13, 30/4/2015  
*A ve B/Norveç* [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016  
*Glantz/Finlandiya*, B. No:37394/11, 20/05/2014  
*Pirttimäki/Finlandiya*, B. No: 35232/11, 20/05/2014  
*Lucky Dev/İsveç*, B. No: 7356/10, 27/11/2014, 27/11/2014  
*Kemal Coşkun/Türkiye*, B. No: 45028/07, 28/3/2017  
*Jóhannesson ve diğerleri/İzlanda*, B. No: 22007/11, 18/5/2017  
*Seven/Türkiye*, B. No: 60392/08, 23/1/2018  
*Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda* (k.k.), B. No: 22779/14, 04/12/2018  
*Ragnar Thorisson/İzlanda*, B. No: 52623/14, 12/02/2019  
*Bjarni Ármannsson/İzlanda*, B. No: 72098/14, 16/04/2019  
*Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019

### **Danıştay Kararları**

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2019/1467, K. 2020/1051, 21/10/2020  
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/1063, K. 2020/1306, 2/12/2020  
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/853, K. 2022/17, 19/1/2022  
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2020/676, K. 2022/23, 19/1/2022

### **Yargıtay Kararları**

- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2019/7-84-2020/399, 6/10/2020  
Yargıtay 4. Ceza Dairesi, E. 2021/30905, K. 2021/28851, 8/12/2021