

Yayın Geliş Tarihi: 01.11.2025
Yayına Kabul Tarihi: 05.02.2026
Online Yayın Tarihi: 15.09.2026
<http://dx.doi.org/10.16953/deusosbil.1814953>

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
Cilt: 28, Sayı: 3, Yıl: 2026, Sayfa: 1359-1390
E-ISSN: 1308-0911

Araştırma Makalesi

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİNDE VERGİ CEZA HUKUKUNDA NE BIS İN İDEM İLKESİNİN KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ

*Fatma BÜLBÜL SANAY**

*Adnan GERÇEK***

Öz¹

Bu çalışma, ceza hukukunun temel ve vazgeçilmez ilkelerinden biri olarak kabul edilen ne bis in idem'in vergi ceza hukukundaki uygulamasını, Türkiye ile seçilmiş Avrupa ülkeleri (Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya) bağlamında karşılaştırmalı olarak incelemektedir. Söz konusu karşılaştırma, seçili ülkelerin anayasalarında ne bis in idem ilkesine yer verilip verilmediği, vergi mevzuatında çifte yargılama/çifte yaptırım bakımından aynı fiil için idari ve cezai yaptırımların birlikte uygulanıp uygulanmadığı, "AİHS Ek 7 No'lu Protokol", "MSHİUS", "CYMDKAS" ve "CKADAS" gibi uluslararası sözleşmeler karşısındaki durumları esas alınarak yapılmıştır. Bulgular, ilkenin anayasal güvenceye yalnızca Almanya'da sahip olduğunu; diğer ülkelerde korumanın yasa ve/veya taraf olunan uluslararası sözleşmeler üzerinden sağlandığını göstermektedir. Çifte yargılama/çifte yaptırım bakımından Türkiye ve Fransa'da aynı fiil için idari ve cezai yaptırımların birlikte uygulanabildiği; buna karşılık Almanya, Finlandiya, İsveç ve Norveç'te ne bis in idem doğrultusunda bu ikili yolun sınırlandığı veya dışlandığı saptanmıştır. Karşılaştırmalı

Bu makale için önerilen kaynak gösterimi (APA 7. Sürüm):

Bülbül Sanay, F., & Gerçek, A. (2026). Türkiye ve seçilmiş Avrupa ülkelerinde vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin karşılaştırılmalı incelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28 (3), 1359-1390.

*Öğr. Gör. Dr., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-7754-8774, fatma.bulbul@bilecik.edu.tr

**Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-9495-2429, agercek@uludag.edu.tr

¹ Bu çalışma için etik kurul onayı alınması gerekmemektedir.

Bu çalışma, Prof. Dr. Adnan GERÇEK danışmanlığında Fatma BÜLBÜL SANAY tarafından Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalında hazırlanan "Vergi Ceza Hukuku Bağlamında Ne Bis İn İdem İlkesinin Nitel Analiz Yöntemi ile İncelenmesi ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

yaklaşım hem benzerlik hem de ayrışmaları görünür kılmakta, aynı zamanda Türkiye'nin uyum için izleyebileceği yol haritasını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Ne Bis In Idem, Vergi Ceza Hukuku, Aynı Kişi, Aynı Fiil, AIHS Ek 7 No'lu Protokol.*

COMPARATIVE STUDY OF THE PRINCIPLE OF NE BIS IN IDEM IN TAX PENAL LAW IN TURKEY AND SELECTED EUROPEAN COUNTRIES

Abstract

This study comparatively examines the application in tax criminal law of ne bis in idem, which is accepted as one of the basic and indispensable principles of criminal law, in the context of Turkey and selected European countries (Norway, Sweden, Finland, France, Germany). The comparison in question was made based on whether the selected countries' constitutions include the principle of ne bis in idem, whether administrative and criminal sanctions are applied together for the same act in terms of double jurisdiction/double sanction in tax legislation, on their situations with respect to international treaties such as "Additional Protocol No. 7 to the ECHR", "the International Covenant on Civil and Political Rights", "the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments" and "the European Convention on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters". The findings show that the principle has constitutional guarantee only in Germany; In other countries, protection is provided through law and/or international treaties to which they are a party. In terms of double jeopardy/double sanctions, it has been determined that in Turkey and France, administrative and criminal sanctions can be applied together for the same act; in contrast, in Germany, Finland, Sweden and Norway, in line with ne bis in idem, this dual approach is restricted or excluded. The comparative approach both makes similarities and differences visible, at the same time puts forward the roadmap that Turkey can follow for alignment.

Keywords: *Ne Bis In Idem, Tax Criminal Law, Same Person, Same Act, Protocol No. 7 of the ECHR.*

GİRİŞ

Ceza hukukunun temel unsurlarından biri olarak görülen ne bis in idem ilkesine çeşitli ülkelerin anayasalarında ve/veya uluslararası sözleşmelerde rastlamak mümkündür. Bu ilke genel çerçevede, devletlerin hukuk sistemleri içerisinde yer alan kurallara aykırı şekilde kasıtlı veya kasıtsız olarak bir fiil gerçekleştiren bir kişinin, kanunların öngörmüş olduğu çerçevede bir kez yargılanmasını ve cezalandırılmasını öngörmektedir.

Türk vergi ceza hukukunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında tek kişinin gerçekleştirmiş olduğu hukuka aykırı bir fiil, idari nitelikteki para cezasının yanı sıra hapis cezasıyla da cezalandırılabilir. Bu kapsamda, Türk vergi ceza hukukunda bir kişi kanunlara aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu bir fiil neticesinde

iki ayrı yargılama sürecine tabi tutulmakta ve iki kez cezalandırılmaktadır. Bu durum ilk bakışta ne bis in idem ilkesiyle bağdaşmıyor gibi gözükmeyle birlikte, ilkenin ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile içtihatlar ışığında incelenmesinin gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır.

Bu çalışmanın amacı vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin Türkiye’deki uygulanma durumu ile seçilmiş Avrupa ülkelerindeki uygulanma durumunu karşılaştırılmalı olarak incelemektir. Çalışma kapsamında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7’Nolu Protokolü’nü imzalayan ülkeler arasından Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya seçilerek, vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin genel durumunun Türkiye ile karşılaştırılmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışma farklı hukuk sistemlerinde vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini karşılaştırmalı bir perspektiften incelediği için mevcut literatüre önemli bir katkı sağlamaktadır.

Çalışmada ilk olarak ne bis in idem ilkesi kavram olarak açıklanmış, ardından ne bis in idem ilkesinin unsurlarına yer verilmiş, daha sonra ne bis in idem ilkesinin uluslararası sözleşmelerdeki yeri ortaya konulmuştur. Bunun ardından Türkiye ile seçilmiş Avrupa ülkelerinin (Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya) vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini uygulama durumları incelenmiştir. Sonrasında ise, Türkiye, Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya’nın vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini uygulama durumları karşılaştırılmalı olarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Son olarak çalışmanın genel bir değerlendirmesini içeren sonuç bölümüne yer verilmiştir.

NE BIS IN IDEM İLKESİ

Ne Bis İn İdem İlkesi Kavramı

Latince’ de “ne” olumsuzluk bildirir; hayır, olmaz manasına gelmektedir. “Bis” kelimesi iki defa anlamına gelirken, “idem” ise aynı veya tıpatıp benzeri anlamına gelmektedir (Latin Dictionary, t.y.). Bu bağlamda, Latince kökenli “ne bis in idem” terimi; “aynı şey için iki kere olmaz” anlamını taşımaktadır. Bu ilkeye göre, bir kişi aynı olaya dayalı olarak birden fazla defa yargılanamamaktadır. Roma Hukukundan beri bilinen bu ilke; hukuki, idari ve cezai tüm yargılama süreçlerinde uygulanmaktadır. Günümüzde ise bu ilke, hukuk uygarlığının gelişmiş düzeyinin en belirgin göstergelerinden birini yansıtmaktadır (Lotito Fedele, 2020, s. 52).

Ne bis in idem ilkesinin tarihsel kökeni, Roma hukuku ve eski İncil (Kitabı Mukaddes) hukukuna kadar dayanmaktadır. Bu ilke, İngiltere’de uzun süre boyunca teamül (örf ve âdet) hukukunun unsurlarından biri olmuş ve anayasal düzeyde ilk kez Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Anayasası’nın beşinci değişikliği ile tanınmıştır (Daniels, 2006, s. 1).

Roma Usul hukuku, yasaların belirlediği kurallar çerçevesinde işleyen bir dava sistemi üzerine temellendirildiğinden, bir dava ister cezai ister hukuki olsun, mahkemeye sadece bir kez taşınabiliyordu. Bu hukuki işlemler tamamlandıktan sonra aynı olay için yeniden dava açılmaz; bu durum, ne bis in idem ilkesi olarak ifade edilir (Lelieur, 2013, s. 199-200). Kıta Avrupası hukukunda ise ne bis in idem ilkesine dair bilinen ilk yazılı belge, 13. yüzyıl tarihli olup İspanyollara ait bir metindir (Sarısoy, 2023, s. 48). Bu ilkenin Türk Hukukunda tanınması ise 1973 yılında 1916 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikle sağlanmıştır. İlerleyen dönemde, bu ilke 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır (Şarbak, 2013, s. 12). Bu ilke, 20. yüzyıl itibarıyla uluslararası hukuk içerisinde de yer edinmiştir (Şarbak, 2013, s. 11).

Literatürde ne bis in idem ilkesinin çeşitli kavramsal tanımları bulunmakla birlikte, bu ilkenin mutlak tanımının yapılmasının oldukça güç olduğu düşünülmektedir. Bu güçlüğün temelinde, ne bis in idem ilkesinin çeşitli ülkelerin mevzuatlarında kabul edilmiş olmasına rağmen, ilkenin uygulanma biçimleri ile suç ve ceza unsurlarına ilişkin yaklaşımların değişiklik göstermesi yatmaktadır. Örneğin:

Akbulut'a (2023, s. 70) göre ne bis in idem ilkesi; "... aynı fiilin aynı ülkede iki defa yargılanmasına ve hüküm verilmesine engel olmaktadır. Ancak yabancı ülkede yargılanmış bir fiilin tekrar ülkede yargılanmasına engel teşkil etmemektedir." olarak tanımlanmıştır.

Torun (2022, s. 565-566) ise ne bis in idem ilkesini, ceza hukuku bakımından; "Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılamaz veya cezalandıramaz." olarak tarif etmiştir.

Batı & Gafar'a (2020, s. 18) göre ne bis in idem ilkesi; "Bir kişinin aynı eyleminden dolayı birden fazla kez cezalandırılmamasını veya yargılanmamasını anlatan 'ne bis in idem ilkesi' ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri olup vergi kabahat ve suçları için gözetilmesi gereken en önemli ilkelerden biridir. Buna göre bir kişiye yalnızca bir eyleminden dolayı bir vergi suç veya kabahatinden dolayı yaptırım uygulanmalıdır." olarak ifade edilmiştir.

Ekinci'ye (2017, s. 46) göre ne bis in idem ilkesi; "Suç işleyen bir failin aynı fiilinden dolayı birden fazla yargılanamaması ve/veya cezalandırılmaması anlamına gelen 'non bis in idem' ilkesi hukukun temel ilkelerinden biri olup ceza hukuku anlamında mutlak uygulanma durumundadır." olarak tanımlanmıştır.

Kaşıkcı & Rençber'e (2025, s. 239) göre "ne bis in idem ilkesi, aynı fiil nedeniyle aynı kişi hakkında birden fazla dava açılmaması veya hüküm verilmemesi." şeklinde tanımlanmıştır.

Cihan & Yenisey'e (2004, s. 219) göre ne bis in idem ilkesi dikey ve yatay olmak üzere iki farklı biçimde sınıflandırılarak tarif edilmiştir. Yazarlar, dikey ne

bis in idem ilkesini; “Aynı suçta, birden fazla sanık varsa, her bir sanığın muhakemesi ayrı olduğu için, ... her bir sanığın muhakemesi ayrı yapılır; ve her birinin kararının kesinleşmesi diğerinin davasını etkilemez. İşte buna dikey kesişme adı verilir.” olarak tanımlamışlardır. Yazarlar öte yandan yatay ne bis in idem ilkesini, “Aynı konuda, aynı sanık için önce verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa, bunların reddine karar verilir. Bu düzenleme sadece iç hukuka ilişkin bir kuraldır. Buna, Yatay Ne Bis İn İdem ilkesi denir.” olarak tanımlamışlardır (Cihan & Yenisey, 2004, s. 219).

Bülbül Sanay’a (2025, s. 73) göre ne bis in idem ilkesi dar ve geniş olmak üzere iki farklı biçimde tarif edilmiştir. Yazara göre, dar çerçevede ne bis in idem ilkesi; tek kişinin aynı fiilinden kaynaklı yalnızca mükerrer yargılanmasının yasak olması ya da yalnızca mükerrer cezaya çarptırılmasının yasak olması anlamına gelmektedir. Buna karşın geniş çerçevede ne bis in idem ilkesi, tek kişinin aynı fiilinden kaynaklı hem mükerrer yargılamanın hem de mükerrer cezalandırmanın ve buna bağlı olarak iki defa hüküm verilmesinin yasak olması anlamına gelmektedir (Bülbül Sanay, 2025, s. 73).

Ne Bis İn İdem İlkesinin Unsurları

Bu ilkenin, aynı kişi ve aynı fiil olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır (Kaşıkçı & Rençber, 2025, s. 240; Oter, 2022, s. 154; Taneri, 2021, s. 396; Yurtcan, 1987, s. 34). Bu bölümde, söz konusu ilkenin temel unsuru olan aynı kişi ve aynı fiil kavramları ayrı başlıklar halinde ele alınacaktır.

Aynı Kişi Unsuru

“Kişinin aynı olması”, ikinci bir davanın da aynı şahıs hakkında açılması anlamına gelir. Bu bağlamda aynı kişiye karşı, isim farklılığına dayanarak yeniden dava açılamaz. Ek olarak, bir kişi hakkında hüküm verildikten sonra, söz konusu fiilin aslında başka bir kişi tarafından işlediği ortaya çıkarsa, bu ikinci kişi hakkında dava açılması mümkündür (Şahin & Göktürk, 2021, s. 68).

“Aynı kişi” ile anlatılmak istenen, iddianamede sanık olarak yer alan, hakkında dava açılmış veya hüküm verilmiş kişiye yönelik olarak, yeniden dava açılamayacağı veya açılmış olsa bile hüküm verilemeyeceğidir. Dolayısıyla kişinin aynılığından, iddianamede kimlik bilgileri ile ismen belirtilmiş kişi anlaşılmalıdır. Şunu ifade etmek gerekir ki, “kişinin aynılığı” ifadesiyle kastedilen, iddianamede yer alan kişi ile hükümde adı geçen kişinin aynı olmasıdır. Şunu da eklemek gerekir ki, kişinin aynılığından söz edilebilmesi için, ilgili kişinin aynı sıfatla ve aynı tür yargı makamı önünde bulunması gerekir. Ceza yargılamasında sanık olan biri, aynı olaya ilişkin hukuk yargılamasında da taraf olsa bile ne bis in idem yasağından yararlanamaz, bu yasaktan yalnızca ceza yargılaması söz konusu olduğunda yararlanabilecektir (Gürpınar, 2022, s. 2). Şöyle ki, bir ceza davası kesin hükümle sona erdikten sonra, aynı fiilden dolayı aynı kişiye yönelik yeniden dava açılması ya da ikinci kez ceza verilmesi yasaktır (Cihan & Yenisey, 2004, s. 221).

Aynı Fiil Unsuru

Ceza yargılaması bağlamında genel anlamda ve ne bis in idem ilkesi bakımından ise özel anlamda fiilin aynılığı ifadesiyle, iddianamede yer alan somutlaşmış olay kastedilmektedir (Özen, 2010, s. 393). Ne bis in idem ilkesinin uygulanabilmesi, aynı fiilin varlığını gerektirmektedir. Türk hukukunda aynı fiil kavramı, iddianameyle bağlantılı olarak değerlendirilmektedir. İddianame içerisinde sınırları çizilen fiil temel alınmaktadır. Fiilin nitelendirilmesi farklılaşsa bile, iddianamede yer verilen olaylar ve bu olayların içerdiği suçun maddi unsurları, yeniden dava konusu haline getirilemez. Ancak, iddianamede suça ilişkin olayları açıklığa kavuşturmak amacıyla yer verilen ve anlatılan başka olaylar mevcutsa, bu olaylar ayrı bir dava konusu yapılabilmektedir (Cihan & Yenisey, 2004, s. 220).

Kesinleşmiş bir hükmün bulunması durumunda, aynı fiil kapsamında yeni bir sürecin başlatılması mükerrerlik ortaya çıkaracaktır (Bahçeci, 2018a, s. 266). Ne bis in idem ilkesi, hukuken kesinleşmiş kararlara önleyici bir işlev kazandırır. Bu doğrultuda, hakkında kesin hüküm verilmiş bir fiil, ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaya tabi tutulamaz (Batı & Gafar, 2020, s. 19).

Ne Bis İn idem İlkesinin Uluslararası Sözleşmelerdeki Yansıması

Ne bis in idem ilkesi, esasen ulusal hukukta uygulanmakla birlikte ikili ya da çok taraflı antlaşmalar aracılığıyla uluslararası alanda da geçerli sayılabilmektedir (Özcan, 2022, s. 62). Bu ilkenin ulusal mı yoksa uluslararası alanda mı kabul göreceği konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Genel olarak, ülkeler ne bis in idem ilkesini ulusal hukukta kabul ederler; ancak, bu ilkenin uluslararası alanda kabulü istisnai olarak gerçekleşir. Nitekim yargı yetkisi, ulusal egemenliği yansıtan bir göstergedir. Netice itibarıyla, devletler, özellikle kendi sınırları içinde gerçekleşen veya kendileriyle alakalı bir fiil konusunda yargı yetkilerinden vazgeçmek istemezler. Ancak ülkeler, ikili ya da çok taraflı uluslararası sözleşmeler aracılığıyla diğer ülkelerin hükümlerini tanımakta ve bu hükümlerin varlığı halinde kendi yargılama yetkilerinden vazgeçebilmektedir (Dülger & Taşkın, 2024, s. 137). Ne bis in idem ilkesinin uluslararası sözleşmelerde yer aldığı bazı örnekler şu şekildedir:

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) ek 7 No'lu Protokol'ün 4/1. maddesinde yer alan "Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez." (Council of Europe, 1984a) hükmü ile ne bis in idem ilkesi düzenlenmiş ve koruma altına alınmıştır. Bu madde hükmü incelendiğinde, bir devletin hukuk düzeni içerisinde bir kişinin fiilinden ötürü kesin bir hüküm verilmesi durumunda, o kişinin aynı fiili için aynı devlet tarafından ikinci kez cezalandırılmasını ve yargılanmasını önlemeyi amaçlamakta olup, aynı kişinin aynı fiili için başka bir ülkenin yeniden yargılama ve cezalandırma yapamayacağına dair herhangi bir yasaktan bahsedilmemiş olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda

AİHS'ne ek 7 No'lu Protokol'ün 4/1. maddesi, ne bis in idem ilkesine ulusal çerçevede bir güvence sağlarken, uluslararası çerçevede doğrudan bir güvence öngörmemektedir.

Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme (MSHİUS)'nin 14/7. maddesinde yer alan “Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.” (T.C. Resmî Gazete, 2003) hükmü ile ne bis in idem ilkesi düzenlenmiştir. Bu hüküm, bir kişinin kesin hükme bağlanmış bir fiili nedeniyle aynı veya başka bir devlette yeniden yargılanmasını ve cezalandırılmasını engelleyen bir güvencedir.

Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi (CYMDKAS)'nin 53/1. maddesinde yer alan hüküm şu şekildedir:

“Bir Avrupa Ceza yargısına konu olan kişi:

a) Beraat etmişse,

b) Hakkında bir müeyyide hükmolunup da:

i) Bu müeyyide tamamen yerine getirilmişse veya yerine getirilmekte ise,

ii) Müeyyidenin tamamı veya yerine getirilmemiş kısmı genel veya özel affa uğramışsa,

iii) Bu müeyyide zamanaşımı dolayısı ile yerine getirilemiyorsa,

c) Mahkeme suçluluğu tespit edip müeyyideyi tayin etmemişse, aynı eylemden dolayı diğer bir sözleşen Devlette kovuşturulamaz, mahkûm edilemez veya hakkındaki müeyyide yerine getirilemez.” . (T.C. Resmî Gazete, 1977, 2081 sayılı Karar).

Bu hükme göre bir kişi Avrupa ceza yargılaması sonucunda beraat etmişse veya hakkında bir hüküm verilmişse, bu kişi aynı fiili nedeniyle başka bir sözleşmeci devlette tekrardan yargılanamaz ve cezalandırılmaz.

Ceza Kovuşturmalarının Aktarılmasına Dair Avrupa Sözleşmesi (CKADAS)'nin 35/1. maddesinde yer alan hüküm şu şekildedir:

“1. Kesin ve yerine getirilebilir bir yargı ile yargılanmış olan kişi :

a) Beraat etmişse,

b) Hakkında müeyyide hükmolunup da :

i) Bu müeyyide tamamen yerine getirilmişse veya yerine getirilmekte ise,

ii) Müeyyidenin tamamı veya yerine getirilmemiş kısmı genel veya özel affa uğramışsa,

iii) Müeyyide zamanaşımı yüzünden yerine getirilemiyorsa,

c) Mahkeme suçluluğu tespit edip müeyyideyi tayin etmemişse, aynı eylemden ötürü diğer bir sözleşen Devlette kovuşturulamaz, mahkûm edilemez veya hakkındaki müeyyide yerine getirilemez.”. (T.C. Resmî Gazete, 1977, Ceza Kovuşturmalarının Aktarılması Konusunda Avrupa Sözleşmesi).

Hükmü ile bir kişi, bir devlette yargılanması sonucunda beraat ederse veya hakkında bir hüküm verilirse, bu kişi aynı fiili nedeniyle sözleşmeci diğer bir devlet tarafından tekrardan yargılanamayacak ve cezalandırılmayacaktır.

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİNİN VERGİ CEZA HUKUKUNDA NE BIS İN İDEM İLKESİNİN İNCELENMESİ

Ne bis in idem ilkesi, birçok ülkenin anayasal ve cezai düzenlemelerinde yer bulmuştur (Sarısoy, 2023, s. 59). Bu çalışmada, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin (AİHM) vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi konulu içtihatlarında yer almaları ve AİHS’ye taraf olmaları, böylelikle Türkiye ile karşılaştırılabilir özellikler taşımaları nedeniyle Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya seçilmiştir.

Türkiye’de Ne Bis İn İdem İlkesi

Ne bis in idem ilkesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda açıkça yer almamakla birlikte, bu ilkenin dolaylı etkilerinin mevcut olduğunu görmek ve bunu Anayasa’nın genel ruhu çerçevesinde yorumlamak mümkündür (Oter, 2022, s. 141). Bu bağlamda, 1982 Anayasası’nda ne bis in idem ilkesine değinilmemesi bir eksiklik olarak görülmemelidir; çünkü Anayasa’nın 2. maddesi ile hem devletin hukuk ilkelerine hem de ceza hukuku ve ceza yargılaması hukukunun öngördüğü ilkelere bağlı bir devlet olduğu güvence altına alınmıştır (Şen, 2009, s. 46).

Türkiye, AİHS’ye Ek 7 No’lu protokolü, 6684 sayılı Kanun ile 10 Mart 2016 tarihinde kabul etmiş ve söz konusu protokol 25 Mart 2016 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (T.C. Resmî Gazete, 2016). Ayrıca, Türkiye 15 Ağustos 2000’de MSHİUS’yu (United Nations, 1966), 26 Haziran 1974’te CYMDKAS’ı (Council of Europe, 1970) ve 26 Haziran 1974’te CKADAS’ı imzalamıştır (Council of Europe, 1972).

Vergi alanındaki kabahatler ve suçlar bakımından ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirme, AİHM’nin Ek 7 No’lu Protokol ile Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesinin benimsenme biçimine bağlıdır (Kaşıkçı & Rençber, 2025, s. 241).

Vergi, harç ve resimlerle ilgili kabahat, suç ve cezaların düzenlemesi esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) yer almaktadır. Ancak, bu hususlarla ilgili VUK’un kapsamına girmeyen ceza düzenlemelerine de rastlanabilmektedir (Şenyüz vd., 2025, s. 283).

VUK'un 335. maddesi uyarınca; "Vergi ziyayı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir." ifadesi hükme bağlanmıştır (VUK, md. 335). Bu bağlamda, bir fiil ile birçok vergi türünde vergi ziyasına sebebiyet verilirse, bu kabahatler arasında birleşme oluşmayacaktır. Dolayısıyla, her bir vergiye ilişkin ayrı ayrı vergi ziyayı cezası uygulanacaktır (Batı, 2024, s. 426; Karakoç, 2019, s. 126-127; Önen, 2017, s. 259; Şenyüz, 2022, s. 249). Örneğin, bir gerçek kişi mükellefin kazancına ilişkin fatura düzenlememesi halinde hem katma değer vergisi (KDV) hem de gelir vergisi (GV) yönünden vergi ziyayı ortaya çıkacaktır. Bu durumda, tek bir fiil birden fazla, üstelik birbirinden bağımsız vergi ziyasına neden olacaktır. Nitekim, bu örnekteki gibi, vergilerin farklı düzenlemelere tabi olması sebebiyle, tek fiil için iki ayrı vergi tarhı ve ceza uygulaması mümkün kabul edilebilmektedir (Sarısoy, 2023, s. 157) (konuya ilişkin benzer örnek için bkz. Karakoç, 2019, s. 127; Önen, 2017, s. 259). Bu nedenle, VUK'un 335. maddesinin uygulanması, ne bis in idem ilkesinin ihlali kapsamında nitelendirilemez.

VUK'un 336/1. maddesi uyarınca; "Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir." ifadesi hükme bağlanmıştır (VUK, md. 336/1). Bu bağlamda, söz konusu durumda cezalarda birleşmeye gidilecektir (Ortaç & Ünsal, 2024, s. 250). Örneğin, gerçek usulde vergilendirilen bir GV mükellefi, GV beyannamesini vermediğinde, vergi ziyayı ile usulsüzlüğe eş zamanlı sebebiyet verecek olup, bunlara ilişkin öngörülen cezalardan yalnızca miktar bakımından en ağır olanı uygulanacaktır (Önen, 2017, s. 259-260) (konuya ilişkin benzer örnek için bkz. Mutluer & Dayanç Kuzeyli, 2019, s. 242). Kanunun bu hükmü, ne bis in idem ilkesini kabul etmekte ve bir fiil karşılığında yalnızca bir ceza verilmesini hükme bağlamaktadır. Aslında bu durumda, tek bir fiil birden fazla vergi kabahatine neden olabilmektedir. Ancak Kanun, aynı vergi türü bakımından yalnızca bir vergi kabahatine (ceza miktarı en yüksek olan kabahat) ceza verilmesini hükme bağlamıştır (Sarısoy, 2023, s. 157-158).

VUK'un 353. maddesinde, özel usulsüzlük cezaları esasen belge düzenine ilişkin olarak ele alınmıştır (Ürel, 2022, s. 855). VUK'un 353/son. maddesi; "Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336 ncı madde hükmü uygulanmaz." ifadesi ile hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, özel usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyayı kabahati birleşmemektedir. Failin, fiillerinin doğurduğu sonuçlar kadar, kabahat meydana gelmiş ve işlenmiş kabul edilmektedir. Kabahatlerin her biri için ayrı ve birbirinden bağımsız ceza uygulanmaktadır (Şenyüz vd., 2025, s. 292).

VUK'un 340/1. maddesi uyarınca; "Bu kanunda yazılı vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrerrür hükümleri bakımından birleştirilemez." ifadesi hükme bağlanmıştır. Bu duruma örnek olarak, gümrükten kaçak yollarla geçirilen bir malın, belgesiz biçimde

alım satımının yapılması gösterilebilir. Söz konusu fiil, birden fazla kanunu ihlal eden bir suç olmasına karşın, vergi suçu ile diğer suçlar arasında birleşme söz konusu değildir. Bu birleşmeme kuralı, tekerrür durumunda da geçerlidir (Mutluer & Dayanç Kuzeyli, 2019, s. 248). Söz konusu madde hükmüne göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile 359. madde ve diğer kanun hükümlerinde öngörülen cezalar içtima ve tekerrür kuralları bakımından birleştirilemez; her biri ayrı ayrı uygulanır.

VUK'un 340/2. maddesi uyarınca; "Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." ifadesi hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre bir kişinin işlemiş olduğu bir fiil hem vergi cezası gerektiriyor hem de 359. madde kapsamında suç sayılıyorsa, bu kişiye hem vergi cezası kesilebilmekte hem de hakkında ceza davası açılabilir.

VUK'un 367/6. maddesi uyarınca; "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." ifadesi hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre, bir kişi 359. maddede belirtilen fiillerden birini işleyip ceza almış ve aynı fiil vergi ziyayı veya usulsüzlüğe de yol açmışsa, bu cezalar ayrıca kesilebilmektedir.

VUK'un 359. maddesinin son paragrafı uyarınca; "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." ifadesi hükme bağlanmıştır (söz konusu maddenin açıklaması için ayrıca bkz. Kırbaş, 2006, s.163). Nitekim, VUK'un 344/2. maddesinde "Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." hükmü düzenlenmiştir. Dolayısıyla, VUK'un söz konusu hükümleri çerçevesinde, bir kişiye vergi kaçakçılığı suçundan ötürü cezai yaptırım uygulanması, idari makamlarca ayrıca vergi ziyayı cezası yani idari para cezası verilmesine engel değildir. Bu durumda, bir failin aynı fiili için hem idare tarafından para cezası hem de adli yargı mercileri tarafından hapis cezası verilmesi mümkün kılınmıştır.

VUK'un 363. maddesi uyarınca "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir." ifadesi hükme bağlanmıştır. VUK'un 363. maddesi kapsamında mükellefin özel işlerini yapan memur TCK'nın 257/1. maddesi uyarınca cezalandırılırken, söz konusu fiilin sonucunda vergi ziyayı meydana gelmesi durumunda vergi ziyayı cezası memura değil, memurun özel işini yaptığı mükellefe kesildiğinden, aynı fiil nedeniyle aynı kişiye yönelik mükerrer yaptırım uygulanmamaktadır. Zira mükellefin özel işlerini yapma suçu, vergi memuruna özgü bir suçtur. Ancak, tek bir fiil ile hem mükellefin özel

işini yapma suçu hem de vergi ziyayı kabahatine iştirak durumu söz konusu olabilir; bu durumda da her ikisine de ayrı ayrı ceza verilir.

Bu itibarla, vergi kabahatleri ile vergi suçları arasında birleşme söz konusu değildir. Örneğin, sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçırarak bir kimsenin fiili, VUK kapsamında vergi ziyayı oluşturmakla birlikte, aynı fiil TCK kapsamında kovuşturulma yapılması gereken bir kaçakçılık suçunu teşkil etmektedir (Öner, 2014, s. 154). Nitekim, TCK’da cezaların içtimaı hususunda bir hüküm bulunmamaktadır (Saban, 2021, s. 402).

Bir kimsenin gerçekleştirmiş olduğu bir fiil hem özel usulsüzlüğe hem de vergi ziyasına sebebiyet veriyorsa iki ayrı vergi cezası kesilmektedir. Aynı şekilde, herhangi bir kimse tek fiili ile aynı anda vergi ziyayı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verdiğinde iki ayrı ceza uygulanmaktadır (Tosun, 2017, s. 103). Böylelikle, VUK hükümlerine göre, aynı kişinin tek bir fiili nedeniyle birden fazla cezaya çarptırılması mümkündür. Ancak, bu durum bir kabahat/suç için iki ceza olmaz anlamına gelen ne bis in idem ilkesi ile örtüşmemekte ve AİHM’nin 7 No’lu protokolü çerçevesinde de tartışmalı olduğu görülmektedir.

Zira öğretide, Türk vergi ceza hukuku mevzuatında ne bis in idem ilkesinin tam manada uygulanmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu kapsamda örneğin; Kaşıkçı & Rençber (2025, s. 714-733), Geçer (2016, s. 344), Tosun (2017, s.103), Bahçeci (2018b, s. 163-164), Tutar (2021, s. 216-217) mevcut düzenlemenin söz konusu ilke ile bağdaşmadığını ileri sürmektedir.

Buna karşılık, öğretide söz konusu görüşlerin aksini savunan yazarlar da mevcuttur. Örneğin Narter & Sarıcaoglu (2013, s. 95), Doğmuş (2020, s. 111), Başaran (2008, s. 2846-2847) VUK’da açık hüküm bulunması nedeniyle aynı fiil nedeniyle idari yaptırımın yanı sıra hapis cezası verilmesinin ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağı görüşünü ifade etmektedir.

Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında, bir kişiye aynı fiilden ötürü idari para cezasının yanı sıra, mahkemece hapis cezası verilmesinin ve bu cezaların birleştirilmesine izin verilmemesinin ne bis in idem ilkesini ihlal etmediğini şu şekilde ifade etmiştir:

“... kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. “Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama” ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın

uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.” (AYM, 2021, §58).

AYM başka bir kararında ise ne bis in idem ilkesi bakımından şu kararı vermiştir:

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

Bununla birlikte somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır.” (AYM, 2019, §§56-57).

Almanya’da Ne Bis İn Idem İlkesi

Alman hukukunda, ne bis in idem ilkesi 1877 tarihli Ceza Usul Kanunu ile hükme bağlanmıştır (Taneri, 2021, s. 395). Almanya Federal Cumhuriyeti’nin 1949 tarihli Temel Yasası olan Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland’ın (GG) 103/3. maddesinde hiç kimsenin aynı fiil sebebiyle genel ceza kanunlarına göre birden fazla cezaya çarptırılmayacağı hükme bağlanmıştır (GG, md. 103/3). GG’nin 103/3. maddesindeki düzenlemenin uygulama kapsamının, genellikle aynı ülke içinde daha önce yürütülmüş ceza kovuşturmasıyla sınırlı olarak geçerli olduğu kabul edilmektedir (Sarısoy, 2023, s. 68).

Almanya, 9 Ekim 1968’te MSHİUS’yu (United Nations, 1966) ve 28 Mayıs 1970’te CYMDKAS imzalamıştır (Council of Europe, 1970). Ayrıca Almanya, AİHS’ye Ek 7 No’lu protokolü 19 Mart 1985 tarihinde imzalamış, ancak henüz onaylamamıştır (Council of Europe, 1984b). Bunun yanı sıra Almanya, CKADAS’a taraf değildir (Council of Europe, 1972).

Alman Genel Mali Kanunu Abgabenordnung (AO), vergiye ilişkin ihlalleri iki grupta düzenlemiştir: Steuerstraftaten (vergi suçları) ve Steuerordnungswidrigkeiten (vergi kabahatleri) (Abgabenordnung, md. 369-376, 377-384a; Yeniay, 2022, s. 87-88). Alman vergi hukukunda, vergiye ilişkin

kabahatler idari nitelikte para cezası ile, vergi suçları ise adli nitelikte para cezası veya hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (Tipke vd., 2018, s. 1516).

AO'nun 369 ila 376. maddeleri, vergi suçlarını hüküm altına almıştır. Bu bağlamda, 370. madde özellikle vergi kaçakçılığı suçunu ayrıntılı olarak düzenlemiştir (AO, md. 369-376). AO'nun 370/1. maddesinde, (i) Vergiye ilişkin gerçekler (önemli hususlar) hakkında vergi dairelerine veya diğer resmi mercilere yanlış veya eksik bilgi veren, (ii) Vergiye ilişkin gerçekler hakkında, vergi dairelerine bildirim yükümlülüğünü ihlal eden, (iii) Kanuni yükümlülüğüne rağmen vergi damgalarını veya vergi pullarını kullanmayan, ve bu suretle ödenecek verginin azalmasına neden olan veya kendisi ya da başka birisi adına haksız vergi avantajı sağlayan kişinin beş yıla kadar hapis veya para cezasına tabi olacağı hükme bağlanmıştır (AO, md. 370/1). AO'nun 370/2. maddesinde, vergi kaçakçılığına ilişkin teşebbüsün kanunen cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır (AO, md. 370/2). AO'nun 370/3. maddesinde ise; özellikle ağır ihlaller için uygulanacak cezanın 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ağır ihlallerden bazıları şu şekildedir: (i) Büyük ölçüde vergi eksiltmesi (azaltması) veya haksız vergi avantajı sağlaması, (ii) Bir kamu görevlisi veya Avrupa görevlisi olarak yetkilerini veya konumunu kötüye kullanması, (iii) Yetkilerini veya konumunu kötüye kullanan bir kamu görevlisinin veya Avrupa görevlisinin yardımından yararlanması, (iv) Sahte veya tahrif edilmiş belgeler kullanarak sürekli biçimde vergi eksiltmesi veya haksız vergi avantajı sağlaması, (v) Fıkra 1'e göre sürekli suç işlemek amacıyla bir çetenin üyesi olarak KDV veya tüketim vergilerini eksiltmesi ya da haksız KDV veya tüketim vergisi avantajı sağlaması, vd. (AO, md. 370/3) (diğer ihlaller için bkz. Abgabenordnung, md. 370/3).

AO'nun 375/1. maddesi uyarınca, (1) Vergi kaçakçılığı, (2) 372/2. ve 373. maddelere göre yasağın ihlali, (3) Vergi kaçakçılığına konu edinilen malların elleçlenmesi (Steuerhehlerei), (4) 1 ila 3 numaralı fiilleri işlemiş bir kişiye yardım etme, suçlarından dolayı mahkeme en az 1 yıl hapis cezasına ek olarak kamu görevlerinde bulunma ve kamu seçimlerinden doğan hakları elde etme yeteneğini ortadan kaldırmaktadır (AO, md. 375/1).

AO'nun 377 ila 384. maddeleri, idari suçları hüküm altına almıştır (Sariso, 2023, s. 68). AO'nun 377/1. maddesi uyarınca vergi kabahatleri (gümrük kabahatleri), bu Kanun veya vergi kanunlarına göre idari para cezasıyla cezalandırılabilen ihlalleri ifade etmektedir (AO, md. 377/1). Vergi kabahatleri için, bu Kanun veya vergi kanunlarının para cezasına ilişkin hükümlerinde aksi belirtilmedikçe, "Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten" yani Kabahatler Kanunun Birinci Kısımındaki hükümler uygulanmaktadır (AO, md. 377/2). AO'nun 378/1. maddesi uyarınca, vergi mükellefi olarak veya bir vergi mükellefinin işlerini yürütürken, 370/1. maddesinde yer alan fiillerden birini hafif ihmalle işleyen kişi idari kabahat işlemiş sayılmaktadır. 370. maddenin 4-7 fıkraları buna uygun şekilde uygulanmaktadır (AO, md. 378/1). Bu idari kabahat, en fazla elli bin Euro tutarında para cezası ile cezalandırılabilir (AO, md. 378/2). AO'nun 379 ila 383. ve

383b. maddelerinde bahsi geçen fiiller için yaptırım olarak çeşitli tutarlarda para cezaları öngörülmüştür (AO, md. 379-383, 383b).

Bu kapsamda GG'nin 103/3. maddesi ile Abgabenordnung'un 369-376 ve 377-384a maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, aralarında manevi unsur yönünden fark olduğundan Alman vergi ceza hukukunda bir kabahat ve suç için birden fazla yargılama veya cezalandırma yapılmasının mümkün olmadığı görülmektedir (Kaşıkçı & Rençber, 2025, s. 889).

Fransa'da Ne Bis İn Idem İlkesi

Ne bis in idem ilkesi, Fransa'nın 1791 tarihli Anayasası'nda jüri kararıyla beraatine hükmedilen bir kişinin tekrardan tutuklanamayacağı ve suçlanmayacağı şeklinde düzenlenmiştir (Taneri, 2021, s. 395). Ancak, Fransa'da yürürlükte olan 1958 Anayasası'nda (Constitution du 4 Octobre 1958) ne bis in idem ilkesi ile ilgili açık bir hükme rastlanmamıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. Constitution du 4 Octobre 1958).

Fransa, AIHS'ye Ek 7 No'lu protokolü 22 Kasım 1984 tarihinde imzalamış ve bu protokol 1 Kasım 1988 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur (Council of Europe, 1984b). Ayrıca Fransa, MSHİUS'yu imzalamamış olmakla birlikte 4 Kasım 1980 tarihinde katılım (accession) yoluyla taraf olmuştur (United Nations, 1966). Bunun yansısı Fransa, CYMDKAS'a (Council of Europe, 1970) ve CKADAS'a taraf olmamıştır (Council of Europe, 1972).

Code Pénal'in (Fransız Ceza Kanunu) 111-1. maddesi cezai ihlalleri ağırlık derecelerine göre crimes (ağır suçlar), délits (orta ağırlıkta suçlar), contraventions (kabahatler) şeklinde sınıflandırmıştır (Code Pénal, md. 111-1) ("Crimes", "Délits", "Contraventions" kelimelerinin Türkçe 'deki karşılığı için ayrıca bkz. Deliktaşlı, 2019, s. 110.).

Fransa, karmaşık vergi sistemiyle bilinmektedir. Bu karmaşıklık, Fransız vergi sistemini düzenleyen "Code Général des Impôts" (CGI) adlı, 2.000 sayfalık kanun ve hukuki düzenlemelerde kendini göstermektedir (PROTAX, 2018, s. 200). Fransız vergi mevzuatına göre yaptırımlar, vergi daireleri tarafından idari nitelikte veya ceza mahkemeleri tarafından suç kapsamında verilebilir. Suç için öngörülen temel yaptırımlar para cezası veya hapis cezasıdır. Bu cezalara ek olarak; belirli faaliyetlere katılım yasağı veya yayın cezası gibi ek yaptırımlarda verilebilir (Ayrault & Maitrot De La Motte, 2016, s. 337-338). Fransız hukukunda idari para cezası; verginin arttırılması ya da sabit tutarda para cezası olabilir (Ayrault & Maitrot De La Motte, 2016, s. 338). Fransa'da bazı hukuka aykırı fiiller için hem idari hem de adli yaptırımlar birlikte uygulanabilmektedir (Öz & Sevinç Ceyhan, 2023, s. 144).

CGI'nın 1741. maddesinde vergi suçlarına ilişkin fiiller ve bunlara uygulanacak yaptırımlar hüküm altına alınmıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. CGI, md. 1741). Bu kapsamda CGI'nın 1741. maddesinin ilk paragrafına göre, bu kanunda belirtilen vergilerin tarhına veya bu vergilerin tamamen ya da kısmen ödenmesinden

hileli yollarla kaçan ya da hileli olarak kaçmaya teşebbüs eden herkes, vergi beyanını kanunda öngörülen süreler içinde kasten vermezse, vergiye tabi olan tutarların bir kısmını kasten gizlerse, iflasını organize ederse ya da verginin tahsilini engellemek için başka hileli yöntemler kullanırsa, yahut her türlü hileli yola başvurmak suretiyle hareket ederse, uygulanacak vergi yaptırımlarından bağımsız olarak, 5 yıla kadar hapis ve 500.000 Euro para cezası ile cezalandırılır. Bu para cezası suçtan elde edilen kazancın iki katına kadar arttırılabilir (CGI, md. 1741).

Suç fiilleri, organize bir grup tarafından işlenmiş veya CGI'nın 1741. maddesinin ikinci paragrafında sayılan yöntemlerle işlenmiş (sahte kimlik, sahte belgeler kullanımı ya da herhangi bir sahtecilik yoluyla, yurt dışında sahte veya yapay bir vergi ikametgahı yoluyla, yabancı ülkede kurulu kuruluşlar nezdinde açılmış hesaplar veya yapılmış sözleşmeler yoluyla, vd.) ya da kolaylaştırılmış olması halinde, 7 yıl hapis ve 3.000.000 Euro para cezası ile cezalandırılır; para cezası, suçtan elde edilen kazancın iki katına kadar çıkartılabilir (CGI, md. 1741).

CGI'nın 1741. maddesinin üçüncü paragrafında; bu hüküm yalnızca gizleme söz konusu olduğunda, vergiye tabi tutarın onda birini veya 153 Euro tutarını aştığında uygulanacağına yer verilmiştir (CGI, md. 1741).

CGI'nın 1741. maddesinin dördüncü paragrafında; bu maddenin öngördüğü hükümlere göre hakkında mahkûmiyet kararı verilen bir kişi, Code Pénal'in 131-26 ve 131-26-1 maddelerinde öngörülen usullere göre sivil, medeni ve aile haklarından yoksun bırakılabilir olduğuna yer verilmiştir (CGI, md. 1741).

CGI'nın 1741. maddesinin altıncı paragrafında; bu maddenin ikinci ile sekizinci fıkralarında belirtilen suçtan, bu suçun gizlenmesinden veya aklanmasından sorumlu olan herhangi bir kişi, ek ceza olarak, gelir vergisi veya gayrimenkul serveti vergisi açısından indirim veya vergi kredisi alma hakkından yoksun bırakılabilir. Bu yasak, mahkûmiyetin gerçekleştiği yılı takip eden yılın gelirinin vergilendirilmesinden itibaren üç yılı geçemez (CGI, md. 1741).

CGI kapsamında vergi kaçırma dışında kalan suçlar 1746. ve 1747. maddelerde hükme bağlanmıştır. Fransız vergi hukuku uyarınca, vergiye karşı organize direniş göstermek veya vergi incelemesini engellemek suç olarak kabul edilmektedir (Çelener, 2019, s. 1990).

CGI'nın 1727/1. maddesi uyarınca, vergi idarelerinin tarh ve tahsilini üstlendiği her türlü vergi alacağı, yasal süresi içinde ödenmediği takdirde gecikme faizi uygulanır. Bu faize, gerektiğinde, bu kanunda öngörülen yaptırımlarda eklenir (CGI, md. 1727/1).

CGI kapsamında idari nitelikte yaptırımlara da yer verilmiştir (Çelener, 2019, s. 1990). CGI'nın 1728/1. maddesi uyarınca; vergi matrahının veya verginin hesaplanmasının esas alınacağı unsurları içeren bir beyanname veya belgenin kanunda öngörülen süre içinde verilmemesi halinde, mükellefin ödemekle yükümlü olduğu veya geç sunulan beyanname ya da belgeden kaynaklanan vergi tutarı

üzerinden, kanunun bu maddesinde belirtilen durumlar için üç farklı oranda (%10, %40, %80 oranında) artırımı öngörülmektedir (CGI, md. 1728/1). CGI'nın 1729. maddesine göre; verginin tarh veya tahsilatında dikkate alınacak unsurları içeren bir beyanname veya belgede tespit edilen yanlışlıklar ya da eksiklikler ile haksız olarak devletten alınmış vergi niteliğindeki bir alacağın iadesi, kanunun bu maddesinde belirtilen durumlar için iki farklı oranda (%40, %80 oranında) ceza artırımı öngörülmektedir (CGI, md. 1729). CGI'nın 1729 B/1. maddesinin birinci paragrafı uyarınca; Kanunun 1728 ve 1729. maddelerinde belirtilenler dışında, vergi dairesine sunulması gereken bir belgenin belirlenen süre içinde ibraz edilmemesi, 150 Euro para cezası uygulanmasına yol açar (CGI, md. 1729 B/1).

Fransız Anayasa Konseyi'nin 24.06.2016 tarihli ve 2016-545 sayılı QPC kararında, CGI'nın 1729. maddesi uyarınca yaptırım uygulanmış bir kişinin, aynı Kanun'un 1741. maddesi çerçevesinde ayrıca cezai kovuşturmayaya uğrayabileceği belirtilmiştir. Kararda ayrıca, 1729 ve 1741. maddelerin birlikte uygulanmasının, aynı fiiller için ayrı hükümler uyarınca yaptırım uygulanması amacıyla farklı kovuşturmalara başlatılmasına yol açtığı anlamına gelmeyeceği ve suç ve cezaların gerekliliği ilkesine aykırılık oluşturmayacağı ifade edilmiştir (Conseil Constitutionnel, 2016a).

Fransız Anayasa Konseyi'nin 24.06.2016 tarihli ve 2016-546 sayılı QPC kararında, suç ve cezaların gerekliliği ilkesinin, aynı fail tarafından işlenen aynı fiillerin, farklı hukuki düzenlemeler çerçevesinde idari veya cezai yaptırımlar amacıyla farklı kovuşturmalara tabi tutulmasını engellemediği belirtilmiştir. Kararda ayrıca, iki ayrı kovuşturmanın başlatılma ihtimali, yaptırımların mükerrerliğine yol açacak olsa da orantılılık ilkesi gereğince her durumda uygulanabilecek yaptırımların toplam tutarının, tek tek öngörülen yaptırımlardan en yükseğini geçemeyeceği ifade edilmiştir (Conseil Constitutionnel, 2016b).

Fransız Anayasa Yargısı, idari ve cezai nitelikteki vergi yaptırımlarının aynı anda uygulanabilmesine olanak tanıyarak, vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin cezalar açısından ne bis in idem ilkesini tanımamıştır (Çelener, 2019, s. 1990).

Finlandiya'da Ne Bis İn İdem İlkesi

Finlandiya Anayasası olan Suomen Perustuslaki (731/1999)'de ne bis in idem ilkesi ile ilgili açık bir hükme rastlanmamıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. Suomen Perustuslaki, 1999). Finlandiya, AİHS'ye Ek 7 No'lu protokolü 5 Mayıs 1989 tarihinde imzalamış ve bu protokol 1 Ağustos 1990 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur (Council of Europe, 1984b). Ayrıca Finlandiya, 11 Ekim 1967 tarihinde MSHİUS'yu imzalamıştır (United Nations, 1966). Bunun yanı sıra, Finlandiya, CYMDKAS'a (Council of Europe, 1970) ve CKADAS'a taraf olmamıştır (Council of Europe, 1972).

Rikoslaki (39/1889)'nin (Finlandiya Ceza Kanunu) 29. Bölümünde vergi suçlarının çeşitleri; vergi kaçakçılığı (veropetos), ağır vergi kaçakçılığı (törkeä veropetos), basit vergi kaçakçılığı (lievä veropetos) şeklinde sınıflandırılmıştır

(Rikoslaki, Bölüm 29, md. 1-3). Rikoslaki’de; vergi kaçakçılığı için öngörülen cezalar, para cezası veya en fazla iki yıl hapis cezası (Rikoslaki, Bölüm 29, md. 1); ağır vergi kaçakçılığı için öngörülen ceza, dört aydan dört yıla kadar hapis cezası (Rikoslaki, Bölüm 29, md. 2); basit vergi kaçakçılığı için öngörülen ceza, para cezasıdır (Rikoslaki, Bölüm 29, md. 3). Rikoslaki’nin 29. Bölümünün 4. maddesinde ise vergi ihlali (verorikkomus) şu şekilde hüküm altına alınmıştır: Kendisine veya bir başkasına mali kazanç sağlamak amacıyla, iflas veya mahkemece verilen ödeme yasağı dışında bir nedenle süresi içinde ödeme yapmayan kişi; (1) Gelir vergisi stopajını, kaynak vergisini veya ödenecek taşınmaz transfer vergisini, (2) Bir takvim ayı üzerinden hesaplanan ciro vergisini veya bazı sigorta primlerinden alınan benzeri vergiyi, (3) Ödenecek KDV veya (4) İşverenin sosyal güvenlik primi, fiilleri vergi kaçakçılığı olarak cezalandırılmadıkça, vergi ihlalinden dolayı para cezası veya en fazla altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır (Rikoslaki, Bölüm 29, md. 4).

Finlandiya hukuk sisteminde “idari yaptırım” yerine “vergi artışı” terimi kullanılmaktadır (Kaşıkçı & Rençber, 2025, s. 893). Laki Verotusmenettelystä (1558/1995)’nin (Finlandiya Vergi Usul Kanunu) 4. Bölümünün 32. maddesinde vergi dairesinin hangi durumlar gerçekleştiğinde mükelleflere vergi artışı uygulayabileceği hüküm altına alınmıştır (Laki Verotusmenettelystä, Bölüm 4, md. 32). Laki Verotusmenettelystä’nin 4. Bölümünün 57. maddesine göre; vergi mükellefi vergi beyannamesi vermemişse veya yanlış, eksik ya da yanıltıcı bir vergi beyannamesi vermişse ya da bildirim yükümlülüğünü başka şekilde ihmal etmişse, vergi düzeltmesi yapılırken mükellefe, ayrıca vergiye ek olarak gecikme faizi ve vergi artışı da uygulanır (Laki Verotusmenettelystä, Bölüm 4, md. 57).

Rikoslaki’nin 29. Bölümünün 11. maddesine göre; bu bölümün 1-4. maddeleri arasında belirtilen konularda, aynı kişi hakkında aynı konu nedeniyle daha önce bir vergi veya gümrük vergisi artışı uygulanmışsa, hakkında dava açılmaz ve hüküm verilemez. Ancak, bir vergi veya gümrük vergisi artışı uygulandıktan sonra, yeni veya yeni ortaya çıkan temel olgulara ilişkin deliller elde edilirse ve aynı konuda daha önce verilmiş olan bir vergi artışı, “Laki erillisellä päättöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013)” Kanun’unun 3. maddesi uyarınca kaldırılmışsa, dava açılabilir ve hüküm verilebilir. (Rikoslaki, Bölüm 29, md. 11).

Finlandiya’da, Türkçe ’deki karşılığı “vergi veya gümrük artışının ayrı bir kararla belirlenmesine ilişkin kanun” olan 781/2013 sayılı Kanun 1 Aralık 2013’te yürürlüğe konulmuştur (ayrıntılı bilgi için bkz. Laki Erillisellä Päättöksellä Määrättävästä Veron- Tai Tullinkorotuksesta, 2013). Böylelikle, 2013 yılında Finlandiya’da kabul edilen vergileme ile ilgili özel mevzuat, aynı kişi ve aynı konu için hem vergi artışı hem de cezai yaptırımların uygulanacağı yeni davaların açılmasını engellemektedir (ACA-Europe, 2017, s. 11).

2010 yılında Finlandiya Yüksek Mahkemesi, ilk kez idari bir yaptırımın (somut olayda vergi artışı) aynı konuda vergi kaçakçılığı nedeniyle ceza davası açılmasını ne bis in idem ilkesinden dolayı engelleyebileceği görüşünü benimsemiştir. Mahkemenin bu yaklaşımı esasen AİHM’nin Zolotukhin/Rusya

kararından kaynaklanmaktadır. Söz konusu yaklaşım daha sonra, Yüksek Mahkeme'nin çeşitli kararlarında benimsenmiş (ve ayrıntılar bakımından geliştirilmiş), ayrıca Yüksek İdare Mahkemesi de söz konusu yaklaşıma katılmıştır (ACA-Europe, 2017, s. 10). 2010 yılındaki bu gelişme, AİHM'nin Zolotukhin/Rusya kararının Finlandiya yargısı üzerindeki etkisini ortaya koymakla birlikte, aynı fiilden ötürü cezai nitelik taşıyan idari bir yaptırımın akabinde vergi kaçakçılığından açılacak ceza davasının ne bis in idem ilkesinin ihlali ile sonuçlanacağını göstermiştir.

İsveç'te Ne Bis İn İdem İlkesi

İsveç'te, ne bis in idem ilkesini düzenleyen ne sözleşme metni ne de herhangi bir ulusal yasa, ulusal hukuk düzeni kapsamında anayasal bir statüye sahip değildir (Ericsson, 2014 s. 57).

İsveç, AİHS'ye Ek 7 No'lu protokolü 22 Kasım 1984 tarihinde imzalamış ve bu protokol 1 Kasım 1988 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur (Council of Europe, 1984b). Ayrıca İsveç, 29 Eylül 1967'de MSHİUS'yu (United Nations, 1966), 28 Mayıs 1970'te CYMDKAS'ı (Council of Europe, 1970) ve 15 Mayıs 1972'de CKADAS'ı imzalamıştır (Council of Europe, 1972).

İsveç hukukunda iki ayrı yaptırım sistemi mevcuttur. Şöyle ki, ağır nitelikli suçlar Skattebrottslagen'e (İsveç Vergi Suçları Kanunu) tabi iken, daha az ciddi suçlar yani idari yaptırımlar ise Skatteförfarandelagen (Vergi Usul Kanunu) kapsamında ele alınmaktadır. İsveç'te uygulanan mevcut cezai yaptırımlar arasında hapis cezası, para cezası ve vergi artışı (vergi ek yükümlülükleri) bulunmaktadır (Grylin & Leidhammar, 2016, s. 617). Ayrıca, İsveç'te çeşitli idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Bunlar arasında; para cezaları, vergi artışı, gecikme ücretleri ve denetim ücretleri yer almaktadır (Grylin & Leidhammar, 2016, s. 620).

Skattebrottslag (1971:69)'ın (İsveç Vergi Suçları Kanunu) 2. maddesine göre, yetkili makama sözlü olmayan başka bir yolla kasıtlı olarak yanlış bilgi veren veya makama, beyanname, kontrol bilgisi ya da diğer öngörölmüş bilgileri vermekten kaçınan ve bunun sonucunda verginin devletten kaçırılması veya haksız yere kendisine ya da başkasına iade edilmesi ya da tahakkuk ettirilmesi tehlikesine yol açan kişi, vergi suçu nedeniyle en fazla iki yıl hapis cezası ile cezalandırılır (Skattebrottslag, md. 2).

Skattebrottslag'ın 3. maddesine göre; ikinci maddede belirtilen suçun hafif olduğu kabul edilirse, kişi vergi ihlali nedeniyle para cezası ile cezalandırılır (Skattebrottslag, md. 3). Skattebrottslag'ın 4. maddesine göre; ikinci maddede belirtilen suçun ağır suç sayılması durumunda, kişi ağır vergi suçundan altı ay ile altı yıl arasında hapis cezasına çarptırılır (Skattebrottslag, md. 4). Skattebrottslag'ın 7. maddesine göre; ikinci maddede belirtilen durumlar dışında, kasıtlı olarak sözlü olmayan bir şekilde yanlış bilgi veren kişi, vergi muhasebesi suçu nedeniyle para cezası veya en fazla altı ay hapis cezasına çarptırılır (Skattebrottslag, md. 7).

Skattebrottslag'ın 5. maddesine göre; sözlü olmayan başka bir yolla ağır ihmal sonucu yetkili makama yanlış bilgi veren ve bunun sonucunda verginin devletten kaçırılmasına veya kendisi ya da bir başkasına haksız yere iade edilmesi veya tahakkuk ettirilmesi riskini doğuran kişi, ihmalkâr vergi bildirimleri nedeniyle, para cezası veya en fazla bir yıl hapis cezasına çarptırılır (Skattebrottslag, md. 5).

Skattebrottslag'ın 6. maddesine göre; Skatteförfarandelagen'de öngörülen şekilde vergi kesintisi yapma yükümlülüğünü kasten veya ağır ihmal sonucu yerine getirmeyen kişi, vergi kesintisi suçu nedeniyle para cezası veya en fazla bir yıla kadar hapis cezasına çarptırılır (Skattebrottslag, md. 6).

İsveç'te 1972 yılında, daha az ciddi vergi ihlalleri ile başa çıkmak ve mahkeme ile savcıların iş yükünü azaltmak amacıyla, vergi artışı (vergi ek yükümlülükleri) şeklinde idari nitelikte bir yaptırım uygulamaya konulmuştur. Aynı zamanda, iki kurumun uyumlu hale gelmesi için vergi suçlarına ilişkin kurallar da gözden geçirilmiştir. Vergi artışı ve vergi suçlarına ilişkin kurallar zaman içinde bazı değişikliklere uğramış olmakla birlikte, 1972'deki esaslar bugün de yürürlüktedir. Vergi artışının getirildiği kanun tasarısında, bu yaptırımın bir kişinin vergi suçundan ötürü ceza almasını engellemeyeceği belirtilmiştir. Yasama organı, gerekli şartlar sağlandığı sürece bir kişiye aynı fiilden dolayı iki yaptırım uygulanmasında bir sakınca görmemiştir (Holmström, 2013, s. 27).

Åkerberg/Fransson davasında, dolaylı olarak İsveç sisteminin ne bis in idem ilkesiyle, yani AB Temel Haklar Şartı'nın 50. maddesinde belirtildiği şekilde uyumlu olmadığı saptandıktan sonra, Yüksek Mahkeme NJA 2013 s.502 sayılı davada köklü bir değişiklik gerçekleştirmiştir. Artık bir kişiye vergi suçu ve vergi artışı ile ilgili çifte yaptırım uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Bu, hangi verginin söz konusu olduğuna bakılmaksızın geçerlidir (Holmström, 2013, s. 28). Bu gelişme, İsveç Yüksek Mahkeme'sinin söz konusu kararla birlikte vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini benimsediğini göstermektedir.

Norveç'te Ne Bis İn İdem İlkesi

Norveç Krallığı Anayasası olan Kongeriket Noregs Grunnlov'da ne bis in idem ilkesi ile ilgili açık bir hükme rastlanmamıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. Kongeriket Noregs Grunnlov, 1814).

Norveç, AİHS'ye Ek 7 No'lu protokolü 22 Kasım 1984 tarihinde imzalamış ve bu protokol 1 Ocak 1989 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur (Council of Europe, 1984b). Ayrıca Norveç, 20 Mart 1968 tarihinde MSHİUS'yu (United Nations, 1966), 28 Mayıs 1970'te CYMDKAS'ı (Council of Europe, 1970) ve 3 Nisan 1974'te CKADAS'ı imzalamıştır (Council of Europe, 1972).

Straffeloven'nin (Norveç Ceza Kanunu) 53. maddesine göre; para cezası, yalnızca ceza hükmünde öngörülmüşse tek ceza olarak uygulanabilir (Straffeloven, md. 53).

Straffeloven'nin 54. maddesine göre para cezası; (a) hapis cezası, (b) toplum hizmeti cezası, (c) hak yoksunluğu yaptırımlarıyla birlikte uygulanabilir (Straffeloven, md. 54).

Straffeloven'nin 55. maddesine göre; para cezası uygulandığında, 1 ila 120 gün arasında tamamlayıcı bir hapis cezası belirlenir. Tamamlayıcı hapis cezası, para cezasının tamamen ödenmesiyle birlikte ortadan kalkar. Para cezasının yalnızca bir kısmı ödenirse, hapis cezası, orantılı olarak azaltılır ve tam gün üzerinden hesaplanır (Straffeloven, md. 55).

Straffeloven'nin 371-396. maddeleri arasında vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık ve benzeri ekonomik suçlar hüküm altına alınmıştır (Straffeloven, md. 371-396). Straffeloven'nin "Vergi Kaçakçılığı" başlıklı 378. maddesine göre; vergi açısından avantaj sağlayabileceğini anladığı veya anlaması gerektiği halde, kamu makamına yanlış veya eksik bilgi veren veya vermesi gereken bilgiyi vermeyen kişiye, para cezası veya en fazla iki yıl hapis cezası verilir (Straffeloven, md. 378).

Straffeloven'nin 379. maddesine göre ağır vergi kaçakçılığı; para cezası veya en fazla altı yıl hapis ile cezalandırılır. Vergi kaçakçılığının ağır olup olmadığına karar verilirken dikkate alınması gereken unsurlar da bu maddenin hükmünde ayrıca belirtilmiştir (Straffeloven, md. 379).

Straffeloven'nin 380. maddesine göre; ağır ihmalkar vergi kaçakçılığı kapsamında, bir kişinin, vergi avantajı sağlayabileceğini anlaması gereken durumlarda, bir kamu makamına ağır ihmal suretiyle yanlış veya eksik bilgi verirse ya da verilmesi zorunlu bilgiyi vermekten kaçınması halinde, söz konusu kişi bir yılı geçmemek üzere hapis veya para cezasına çarpıtılır (Straffeloven, md. 380).

Straffeloven'nin "Muhasebe İhlali" başlıklı 392. maddesine göre, kanun veya kanuna dayanarak çıkarılan yönetmeliklerle belirlenen muhasebe kayıtları ve belgelerinin tutulması, yıllık hesap, yıllık raporlar veya muhasebe kayıtlarının saklanması ile ilgili hükümlere uymayan bir kişi, iki yılı geçmeyen süreyle hapis veya para cezasına çarpıtılır (Straffeloven, md. 392). Straffeloven'nin 393. maddesinde, ağır muhasebe ihlalinin altı yılı geçmeyen süreyle hapis cezası ile cezalandırılacağı düzenlenmiştir (Straffeloven, md. 393). Straffeloven'nin 394. maddesi uyarınca, ihmalkar muhasebe ihlali için öngörülen ceza; bir yılı geçmeyen süreyle hapis veya para cezasıdır (Straffeloven, md. 394).

Skatteforvaltningsloven'nin (Vergi İdaresi Kanunu) 14. Bölümünün 3/1. maddesine göre; vergi dairesine yanlış veya eksik bilgi veren ya da verilmesi zorunlu bilgiyi vermeyen vergi mükellefi ve 8-8'in ilk iki fıkrasında ifade edilen vergi kesintisine tabi kişilerden, bu ihmal vergi avantajı sağlayabilecek nitelikte olduğunda ek vergi alınır (Skatteforvaltningsloven, 14. Bölüm, md. 3/1). Diğer idari yaptırımlar ve cezalar, Skatteforvaltningsloven'in 14. Bölümünde yer alan maddelerde düzenlenmiştir (ayrıntılı bilgi için bkz. Skatteforvaltningsloven, 14. Bölüm).

Norveç hukukunda idari ve cezai yaptırımlar arasındaki sınır, Engel davasında yer alan üç ölçüt temelinde çizilmektedir. Norveç Yüksek Mahkemesi, somut olay incelemesinde Engel davasına atıf yaparak, yaptırımın amacını, sınıflandırmasını, ihlalin niteliğini ve yaptırımın kapsamını dikkate almıştır. Eğer bir yaptırımın “ceza” niteliği taşıyacaksa, AİHS çerçevesindeki tüm koşulların sağlanması gerekir. Bu koşullar arasında adil yargılanma gerekliliği ve çifte yargılanmama yasağı bulunmaktadır (Folkvord, 2016, s. 508). Norveç hukukunda Engel ölçütlerinin idari ile cezai yaptırımlar arasındaki ayrımı belirlemede esas alınması, Norveç hukukunun AİHS’ye uyum sağlama çabasının bir göstergesi olarak düşünülmektedir.

SEÇİLMİŞ ÜLKELERİN VERGİ CEZA HUKUKUNDA NE BIS İN İDEM İLKESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin Türkiye ile Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya bakımından karşılaştırılmalı görünümü Tablo 1’de ortaya konulmuştur.

Tablo 1: Seçili Ülkelerde Vergi Ceza Hukukunda “Ne Bis İn İdem İlkesi” Uygulamalarının Karşılaştırılması

	Türkiye	Almanya	Fransa	Finlandiya	İsveç	Norveç
Ne bis in idem ilkesi anayasal mı?	Hayır	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
AİHS’nin 7’Nolu Protokolü’ne taraf mı?	Evet	Hayır*	Evet	Evet	Evet	Evet
MSHİUS’a taraf mı?	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
CYMDKAS’a taraf mı?	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Evet	Evet
CKADAS’a taraf mı?	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Evet	Evet
Çifte yargılama/çifte yaptırım bakımından aynı fiil için idari ve cezai yaptırımların birlikte uygulanması mümkün mü?	Evet**	Hayır	Evet	Hayır	Hayır	Hayır***

* İmzalamış, ancak onaylamamıştır.

** Türkiye’de kişi tek bir fiili ile hem özel usulsüzlüğe hem de vergi ziyanına sebep olursa, kişinin her kabahati ayrı ayrı cezalandırılmaktadır. Ayrıca, Türkiye’de kişi tek bir fiili ile hem vergi kaçakçılığına hem de vergi ziyanına sebep olursa mevzuat gereği vergi ziyanı için vergi cezası, vergi kaçakçılığı için hapis cezasına çarptırılmaktadır.

*** Norveç vergi mevzuatında kişinin tek bir fiili için aynı anda hem idari hem de cezai yaptırım uygulanmasını mümkün gören bir hükme rastlanmamıştır. Ancak, Folkvord (2016, s. 508)’ında da söylediği üzere, Norveç hukukunda, idari ile cezai yaptırımların sınırı, Engel davasında ortaya konan üç ölçüt temelinde belirlenmektedir (Konuya ilişkin örnek AİHM kararı için ayrıca bkz. A ve B v. Norveç, 2016).

Kaynak: Bu çalışmanın “Türkiye ve seçilmiş Avrupa ülkelerinin vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin incelenmesi” başlıklı kısımdaki bilgilerden yararlanılarak, Tablo 1 tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1’de görüldüğü üzere Türkiye ile Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya’nın vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi uygulamaları karşılaştırılmıştır. Bu karşılatırma; “ne bis in idem ilkesi anayasal mı?”, “AİHS’nin 7’Nolu Protokolü’ne taraf mı?”, “MSHİUS’a taraf mı?”, “CYMDKAS’a taraf mı?”, “CKADAS’a taraf mı?” “aynı fiil için idari ve cezai yaptırımları bir arada uygulamak mümkün mü?” sorularına verilen evet veya hayır cevapları ile yapılmıştır. Sorulara verilen cevaplar ışığında, seçili ülkeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Ne bis in idem ilkesi yalnızca Almanya’da anayasal düzeyde güvence altına alınmış olup, Türkiye, Fransa, Finlandiya, İsveç ve Norveç’te ise bu ilke anayasal düzeyde güvenceye sahip değildir (bkz. Tablo 1).

Tablo 1’ incelendiğinde ülkeler arasında ne bis in idem ilkesinin uluslararası hukuka dayalı uygulamasına ışık tutan AİHS’nin 7’Nolu Protokolü, MSHİUS, CYMDKAS ve CKADAS yönünden farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Türkiye, İsveç ve Norveç söz konusu tüm sözleşme ve protokollere tam olarak uyumlu iken, Almanya Fransa ve Finlandiya bazı sözleşme ve/veya protokoller açısından uyumludur. Bunun yanı sıra ifade etmek gerekir ki, bahsi geçen ülkelerin tamamının taraf olduğu tek sözleşme; MSHİUS’dur. İsveç ve Norveç ise vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin uygulanışı bakımından birbirine paralellik göstermektedir (bkz. Tablo 1).

Almanya, Finlandiya, İsveç ve Norveç’in vergi mevzuatları incelendiğinde, bir kişinin aynı fiili için idari ve cezai yaptırımların birlikte uygulandığını öngören bir hükme rastlanmamıştır; buna karşın Türkiye ve Fransa’nın vergi mevzuatlarında bu durum mümkündür.

Tablo 1’den de anlaşılacağı üzere söz konusu ülkelerin vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini uygulama durumları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Ne bis in idem ilkesi aynı kişinin aynı fiili için ardı ardına ceza verilmesini ve yargılama yapılmasını önleyen bir ilke olmakla birlikte, ilkenin uygulanması ülke bazında farklılık gösterebilmektedir. Bu kapsamda, aşağıda ne bis in idem ilkesinin söz konusu ülkelerdeki uygulama örnekleri incelenmiştir.

Örneğin Almanya’da, 31 Ekim 2023 tarihli İkinci Senato Kararı - 2 BvR 900/22’de Anayasa şikâyeti, yeni olgular ve deliller nedeniyle kesin hükümle beraat etmiş bir kişi aleyhine ceza davasının yeniden açılmasının Alman Anayasası’nın 103/3. maddesi ile bağdaşıp bağdaşmadığı ve yeni düzenlemenin geriye yürür biçimde uygulanıp uygulanmayacağı sorularını konu edinmektedir. Bir sanığın aleyhine ceza yargılamasının yeniden açılması Ceza Muhakemesi Kanunun (Strafprozessordnung) 362. maddesinde düzenlenmiştir. Federal Anayasa Mahkemesi, Ceza Muhakemesi Kanunun 362. maddesinin 5. fıkrasını geçersiz ilan etmiştir (Bundesverfassungsgericht, 2023, §§1-2, 161).

Örneğin Glantz – Finlandiya davasında AİHM, başvurucuya aynı fiil nedeniyle hem ek vergi (idari yaptırım) uygulanıp hem de ağır (nitelikli) vergi

kaçakçılığından ceza davası açılmasının ne bis in idem ilkesini ihlal ettiğine hükmetmiştir (Glantz v. Finlandiya, 2014).

Örneğin Lucky Dev - İsveç davasında başvuru, özellikle vergi ek ücretleri (idari yaptırım) uygulanması ile ağırlaştırılmış defter tutma suçundan mahkumiyetin, aynı fiil nedeniyle çifte cezalandırma teşkil ettiğini, bununda Sözleşme'ye ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali olduğunu ileri sürmüştür. AİHM, vergi ek ücretlerini belirleyen vergi işlemlerinin ceza davası kesinleştikten sonra da devam etmesi nedeniyle, Sözleşme'ye ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir; ancak bu ihlal, cezai işlemlerin vergi suçunun tespitiyle ilgili olması bakımından geçerlidir, muhasebe suçu açısından ise geçerli değildir (Lucky Dev v. İsveç, 2014).

Örneğin A ve B – Norveç davasında başvuranlar özellikle, Sözleşme'ye ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesini ihlal ettikleri için, aynı vergi suçundan iki kez yargılandıklarını ve cezalandırıldıklarını ileri sürmüşlerdir (A ve B v. Norveç, 2016). AİHM, söz konusu davada idari (vergi ziyai cezası) ve adli süreçlerin (hapis cezası) birbirini tamamlayıcı şekilde uygulanmasının sonucunda verilen iki cezanın, maddi açıdan tek bir yaptırım teşkil etmesini, ne bis in idem ilkesinin ihlali olarak değerlendirmemektedir (Geçer, 2022, s. 284).

Örneğin Gökten davasında, başvuran esasen aynı suçtan iki kez cezalandırıldığını, biri uyuşturucu kaçakçılığından diğeri gümrük cezasını ödememekten olmak üzere iki hapis cezası çekmiş olduğunu belirtmiştir. Özellikle, hapis cezalarının eş zamanlı uygulanmasına dair başvurusunun reddedilmesinden şikâyetçi olmuştur. Mahkeme, bu davada tek bir ceza mahkemesinin aynı kişiyi aynı suç fiili olan yasa dışı ithal uyuşturucu ticareti nedeniyle yargıladığını kabul etmektedir. Şöyle ki, tek bir ceza fiili iki ayrı suç (biri genel ceza hukuku kapsamındaki suç, diğeri ise bir gümrük suçu) olarak nitelendirilir. Bu kapsamda, mahkeme, Sözleşme'ye ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediği kanaatindedir (Gökten v. Fransa, 2002).

Örneğin Türkiye'de Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvuruda, başvuru, vergi incelemesi sonrası, aynı fiili nedeniyle idari düzeyde vergi cezasına çarptırıldığını ve adli adli süreç sonunda ise hapis cezasına çarptırıldığını ifade etmiş olup, ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini iddia etmiştir. Mahkeme, vergi cezasının şirket adına, hapis cezasının ise başvurucuya verilmesi sebebiyle, başvurunun ihlal iddiasının ne bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilmediğini hükmetmiştir (AYM, Mehmet Turgay Özbekler, 2020).

Ne bis in idem ilkesinin öngördüğü esaslara riayet edildiği takdirde, adil yargılanma hakkı ile insan onurunun korunması da sağlanacaktır. Ancak, bu ilkenin ihlal edildiği hallerde ise, bireyin adil yargılanma hakkının dikkate alınmadığı, insan onurunun gözetilmediği, dolayısıyla da hukuk devleti olma gereklerinin karşılanmadığı bir hal ortaya çıkacaktır (Bülbül Sanay, 2025, s. 94).

SONUÇ

Her ülkenin hukuk sistemi içerisinde uyulması zorunlu hukuk kuralları, ülkelerin tarihi, ekonomisi, kültürü gibi çeşitli faktörlerden kaynaklı olarak farklı biçimlerde düzenlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu kapsamda, vergi ceza hukuku kapsamında ne bis in idem ilkesinin ülkeden ülkeye farklı şekillerde düzenlenmesi ve uygulanması kaçınılmazdır. Bu çalışma, Türkiye ile Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya'nın vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi uygulamalarını karşılaştırmalı olarak ortaya koyarak, ilkenin ulusal ve uluslararası düzeyde benzerlik ve farklılıklarını değerlendirme imkânı sağlaması bakımından literatüre katkı sağlamaktadır.

Türkiye ile Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya'da vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde uygulanması konusunda benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye ile diğer seçili ülkelerin vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesini uygulama durumlarının karşılaştırılması şu şekildedir: (1) Seçili ülkelerin tamamında kanuna aykırı fiiller; kabahat ve suç olarak sınıflandırılmıştır. (2) Ne bis in idem ilkesi yalnızca Almanya'da anayasal düzeyde korunmaktadır. Diğer ülkelerde koruma, esas olarak yasalar ve/veya taraf olunan uluslararası sözleşmeler üzerinden sağlanmaktadır. (3) Türkiye, İsveç ve Norveç; AİHS'nin 7 No'lu Protokolü, MSHİUS, CYMDKAS ve CKADAS'a taraf olmaları bakımından birbirlerine paralellik göstermektedir. Ancak, Türk vergi ceza hukuku mevzuatı, aynı kişinin aynı fiilinden dolayı idari ve cezai yaptırımların birlikte uygulanmasını mümkün kılmasıyla, İsveç ve Norveç'ten farklı bir yaklaşım benimsemektedir. (4) Türkiye ve Fransa'nın vergi mevzuatında hem idari hem de cezai yaptırım uygulanması mümkün iken, bu durum Norveç, İsveç, Finlandiya ve Almanya'da mümkün değildir.

Türkiye'nin vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesine uyum sağlaması amacıyla, öncelikle ilkenin Anayasa'da açık bir biçimde tanınması gerekmektedir. Akabinde ise, bir kişinin aynı fiilinden dolayı hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyayı'ni öngören VUK'un 353/son. maddesindeki hükmün yeniden gözden geçirilmesi gerektiği ve buna ilişkin düzenlemenin şu şekilde yapılabileceği düşünülmektedir: "Bu maddede belirtilen usulsüzlüklerin neticesinde vergi ziyayına da sebep olunmuş ise, cezalar arasından miktar bakımından en ağır olanı uygulanır. Aynı fiil için çift yaptırım uygulanmaz."

Türkiye'de vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesinin tam anlamıyla uygulanmasının mümkün kılınması için aynı fiil için çifte ceza uygulanmasını öngören VUK'un 340, 344/2, 367/6 ve 359. maddesinin son paragrafı ve diğer madde hükümlerinin ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyecek şekilde düzenlenmesi ve birbiriyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ne bis in idem ilkesinin vergi ceza hukukunda uygulanmasında ortaya çıkabilecek yorum farklılıkları ile belirsizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla VUK'a şöyle bir hüküm eklenmesi önerilmektedir: "Tek bir fiille hem 359 uncu maddede yazılı suçların, hem vergi kabahatlerinin işlenmesi halinde sadece suçtan dolayı ceza verilir".

Türkiye ile seçilmiş Avrupa ülkelerinde (Norveç, İsveç, Finlandiya, Fransa ve Almanya) ne bis in idem ilkesinin vergi ceza hukukundaki uygulamalarının karşılaştırılması, ilkenin aynı kişinin aynı fiiline yönelik çift cezalandırma ve çift yargılamayı önlemek anlamına gelmekle birlikte, bu ilkenin uygulandığının ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ülkemiz vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi ile ilgili yaşanan tartışma ve sorunların giderilmesi için VUK'un ilgili maddelerinde yeni düzenleme yapılması gerekmektedir. Böyle bir düzenleme için ise hukuki gerekliliğin yanı sıra siyasi iradeye de ihtiyaç duyulmaktadır.

Yazar Katkı oranı ve Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışma iki yazarlı olup, her iki yazar da çalışmanın tüm aşamalarına eşit düzeyde katkıda bulunmuştur ve yazarlar arasında herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- 1/8/1977 Günlü ve 2081 sayılı Kanunla Onaylanan «Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi» nin Onaylanmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı. (1977, 14 Aralık). Ceza yargılarının milletlerarası değeri konusunda Avrupa sözleşmesi. *T.C. Resmî Gazete* (Sayı: 16139). https://diabgm.adalet.gov.tr/arsiv/adli_yardimlasma/adli_isbirligi_ceza/cz_istinabe_ek/sozlesmeler/ceza%20yarg%C4%B1lar%C4%B1n%C4%B1n%20milletleraras%C4%B1%20de%C4%9Feri%20konusunda%20av.kon.s%C3%B6zle%C5%9Fmesi.pdf (Erişim tarihi: 06.07.2025).
- 2003/5851 karar sayılı Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşmenin İlişik Beyanlar ve Çekince ile Onaylanmasına Dair Karar. (2003, 21 Temmuz). Medeni ve siyasi haklara ilişkin uluslararası sözleşme. *T.C. Resmî Gazete* (Sayı: 25175). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030721.htm> (Erişim tarihi: 06.07.2025).
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). *T.C. Resmî Gazete*: (Sayı: 10703). [Kabul Tarihi: 4 Ocak 1961]. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> (Erişim tarihi: 04.09.2025).
- 6684 sayılı 11 Nolu Protokol ile Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmeye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun. (2016, 25 Mart). *T.C. Resmî Gazete* (Sayı: 29664). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160325.htm> (Erişim tarihi: 10.08.2025).
- ACA-Europe. (2017). Answers to questionnaire: Finland. İçinde *Administrative sanctions in european law* (ss. 1-17). Ljubljana 23–24 March 2017, Seminar organized by the Supreme Court of the Republic of Slovenia and ACA-

- Europe. https://www.aca-europe.eu/seminars/2017_Ljubljana/Finland.pdf (Erişim tarihi: 01.09.2025).
- Akbulut, B. (2023). *Türk ceza hukuku temel bilgiler* (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi. (2019). *Ünal Gökpınar [GK]*, Başvuru No. 2018/9115, 27/3/2019. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim tarihi: 05.09.2025).
- Anayasa Mahkemesi. (2020). *Mehmet Turgay Özbekler [2. B.]*, Başvuru No. 2017/20779, 11/3/2020. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim tarihi: 25.12.2025).
- Anayasa Mahkemesi. (2021). *E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021*. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim tarihi: 05.09.2025).
- Ayrault, L. & Maitrot De La Motte, A. (2016). France. İçinde R. Seer & A. L. Wilms (Eds.), *Surcharges and penalties in tax law* (ss. 333-354) (EATLP Annual Congress Milan 28-30 May 2015, EATLP International Tax Series, C.14). IBFD.
- Bahçeci, B. (2018a). İHAM içtihadında vergi cezalarında ‘ne bis in idem’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 67(2), 253-278.
- Bahçeci, B. (2018b). İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (136), 141-166.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum. *İstanbul Barosu Dergisi*, 82(6), 2839-2858.
- Batı, M. & Gafar, U. H. (2020). Vergi ceza hukukunda “ne bis in idem” ilkesi: sorumluluk hükümleri açısından farklı bir bakış. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (64), 15-29. doi: 10.26650/mcd2020-803319
- Batı, M. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (4. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bundesministerium der Justiz. (1949). *Grundgesetz für die bundesrepublik deutschland*. Bundesamt für Justiz. <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html> (Erişim tarihi: 08.08.2025).
- Bundesministerium der Justiz. (1976). *Abgabenordnung*. Bundesamt für Justiz. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (Erişim tarihi: 20.08.2025).
- Bundesverfassungsgericht. (2023). *2 BvR 900/22*, 31. Oktober 2023. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2023/10/rs20231031_2bvr090022.html (Erişim tarihi: 25.12.2025)

- Bülbül Sanay, F. (2025). *Vergi ceza hukuku bağlamında ne bis in idem ilkesinin nitel analiz yöntemi ile incelenmesi ve karşılaştırmalı değerlendirilmesi* (Tez no. 935662) [Doktora tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>
- Ceza Kovuşturmalarının Aktarılmasına Dair Avrupa Sözleşmesinin Onaylanması ve Uygulanması Hakkında Kanun. (1977, 13 Mart). Ceza kovuşturmalarının aktarılması konusunda Avrupa sözleşmesi. *T.C. Resmî Gazete*: (Sayı: 15877).
<https://hukuk.emu.edu.tr/Documents/yayinlar/kanuntbmmc06002080.pdf>
(Erişim tarihi: 06.07.2025).
- Cihan, E. & Yenisey, F. (2004). "Ne bis in idem" ilkesi. İçinde, *Prof. Dr. Çetin Özek armağanı* (ss. 219-224). Galatasaray Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Conseil Constitutionnel (2016a). *Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016*.
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016545QPC.htm>
(Erişim tarihi: 28.08.2025).
- Conseil Constitutionnel. (2016b). *Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016*.
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016546QPC.htm>
(Erişim tarihi: 28.08.2025).
- Council of Europe. (1970). European Convention on the International Validity of Criminal Judgments (ETS No. 070). The Hague. [Yürürlüğe giriş tarihi: 26 Temmuz 1974]. <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatynum=070> (Erişim tarihi: 12.08.2025).
- Council of Europe. (1972). European Convention on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters (ETS No. 073). Strasbourg. [Yürürlüğe giriş tarihi: 30 Mart 1978]. <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatynum=073> (Erişim tarihi: 19.08.2025).
- Council of Europe. (1984a). İnsan hakları ve temel özgürlüklerin korunmasına ilişkin sözleşme'ye protokol no. 7. İçinde, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi*. Strasbourg, France.
https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur (Erişim tarihi: 06.07.2025).
- Council of Europe. (1984b). Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (*ETS No. 117*). Strasbourg. [Yürürlüğe giriş tarihi: 1 Kasım 1988].
<https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatynum=117> (Erişim tarihi: 10.08.2025).

- Çelener, B. (2019). Vergi cezalarında non bis in idem ilkesinin uygulanmasında Fransız ve Türk hukukundaki son gelişmeler. *Mali Hukuk Dergisi*, 15(177), 1975-2006.
- Daniels, R. N. (2006). Non bis in idem and the rome statute of the international criminal court. *bepress Legal Series* (Working Paper 1365), 1-31. <https://law.bepress.com/expresso/eps/1365/>
- Deliktaşlı, N. (2019). Türk-Fransız hukuk dilinde suç anlamında kullanılan terimler ve çevirilerinde karşılaşılan sorunlar. *International Journal of Language Academy*, 7(3), 104-124. <http://dx.doi.org/10.18033/ijla.25857>
- Doğmuş, S. (2020). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bıs In Idem İlkesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 61-121.
- Dülger, M. V. & Taşkın, Ş. C. (2024). *Ceza muhakemesi hukuku* (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ekinci, M. (2017). Ceza hukuku ilkeleri açısından idari yaptırımlar. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1), 19-54.
- Ericsson, A. (2014). The Swedis ne bis in idem saga - painting a multi-layered picture. *Europarättslig Tidskrift*, 17(1), 54-66. <https://lup.lub.lu.se/search/files/4272197/4434865.pdf>
- European Court of Human Rights. (2002). *Göktan v. France*, Başvuru No. [33402/96](https://hudoc.echr.coe.int/), 2 Temmuz 2002. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim tarihi: 25.12.2025).
- European Court of Human Rights. (2014). *Glantz v. Finland*, Başvuru No. [37394/11](https://hudoc.echr.coe.int/), 20 Mayıs 2014. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim tarihi: 25.12.2025).
- European Court of Human Rights. (2014). *Lucky Dev v. Sweden*, Başvuru No. [7356/10](https://hudoc.echr.coe.int/), 27 Kasım 2014. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim tarihi: 25.12.2025).
- European Court of Human Rights. (2016). *A and B v. Norway*, Başvuru No'ları. [24130/11](https://hudoc.echr.coe.int/) and [29758/11](https://hudoc.echr.coe.int/), 15 Kasım 2016. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim tarihi: 25.12.2025).
- Finlex. (1889). *Rikoslaki* (39/1889). <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1889/39-001> (Erişim tarihi: 28.08.2025).
- Finlex. (1995). *Laki verotusmenettelystä* (1558/1995). <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1995/1558> (Erişim tarihi: 31.08.2025).
- Finlex. (1999). *Suomen perustuslaki* (731/1999). <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731#L2P21> (Erişim tarihi: 10.08.2025).

- Finlex. (2013). *Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta* (781/2013). <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/2013/781> (Erişim tarihi: 31.08.2025).
- Folkvord, B. (2016). Norway. İçinde R. Seer & A. L. Wilms (Eds.), *Surcharges and penalties in tax law* (ss.501-520) (EATLP Annual Congress Milan 28-30 May 2015, EATLP International Tax Series, C.14). IBFD.
- Geçer, A. E. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 315-348.
- Geçer, A. E. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Güncel Gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde Yapılan Değişiklikler. *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(13), 273-324.
- Grylin, H. & Leidhammar, B. (2016). Sweden. İçinde R. Seer & A. L. Wilms (Eds.), *Surcharges and penalties in tax law* (ss. 611-640) (EATLP Annual Congress Milan 28-30 May 2015, EATLP International Tax Series, C.14). IBFD.
- Gürpınar, R. (2022). Türk rekabet hukukunda ne bis in idem ilkesi ve özel görünüşleri. *Baseak CORE* (Papers No. 17). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4121176
- Holmström, H. (2013). Ne bis in idem vid skattebrott och skattetillägg, [Examensarbete för kandidatexamen, Lunds Universitet]. Lunds Universitet. <https://www.lu.se/lup/publication/4228038#:~:text=Principen%20ne%20bis%20in%20idem,Sverige%20har%20anslutit%20sig%20till>
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı). Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kaşıkcı, M. & Rençber, A. (2025). *Vergi Ceza Hukuku* (2. Baskı). On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar* (17. Baskı). Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Lagboken. (1971). *Skattebrottslag* (1971:69). https://www.lagboken.se/lagboken/start/straffratt/skattebrottslag-197169/d_1302-skattebrottslag-1971_69/ (Erişim tarihi: 01.09.2025).
- Latin Dictionary. (t.y.). *Latin-English dictionary*. <https://www.online-latin-dictionary.com/> (Erişim tarihi: 12.07.2025).
- Lelieur, J. (2013). ‘Transnationalising’ ne bis in idem: How the rule of ne bis in idem reveals the principle of personal legal certainty. *Utrecht Law Review*, 9(4), 198-210. <https://utrechtlawreview.org/articles/10.18352/ulr.250>

- Lotito Fedele, S. (2020). The ne bis in idem principle in tax law: European and Italian frameworks. *Central European Public Administration Review*, 18(1), 51-68. Doi: 10.17573/cepar.2020.1.03
- Lovdata. (1814). *Kongeriket noregs grunnlov*. https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1814-05-17-nn/KAPITTEL_3#KAPITTEL_3 (Erişim tarihi: 10.08.2025).
- Lovdata. (2005). *Lov om straff (straffeloven)*. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28> (Erişim tarihi: 02.09.2025).
- Lovdata. (2016). *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)*. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14> (Erişim tarihi: 02.09.2025).
- Mutluer, M. K. & Dayanç Kuzeyli, N. N. (2019). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Narter, R. & Sarıcaoğlu, E. (2013). Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1-2), 73-99.
- Ortaç, F. R. & Ünsal, H. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Oter, İ. (2022). Ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirlik alanları ile ilgili bir sentez çalışma. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (50), 139-158. Doi: 10.54049/taad.1093114
- Önen, Z. S. (2017). *Genel Vergi Hukuku* (1. Baskı). Detay Yayıncılık, Ankara.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öz, E. & Sevinç Ceyhan, C. (2023). İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da vergi suçları ve yargılama sürecinin değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (55), 135-172. <https://doi.org/10.54049/taad.1328432>
- Özcan, P. (2022). *Avrupa birliği adalet divanı kararlarında ne bis in idem ilkesi* (1. Baskı). On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Özen, M. (2010). Non bis in idem (aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz) ilkesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 389-417.
- PROTAX. (2018). *Case studies of tax crimes in the european union, european commission (787098 PROTAX – D1.2 Deliverable Report)*. PROTAX, 2018 – 2021. <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5bede4cdd&appId=PPGMS> (Erişim tarihi: 26.08.2025).

- République Française. (1958). *Constitution du 4 octobre 1958*. Légifrance <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000571356/> (Erişim tarihi: 10.08.2025).
- République Française. *Code général des impôts*. Légifrance. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/ (Erişim tarihi: 26.08.2025).
- République Française. *Code pénal*. Légifrance. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070719/ (Erişim tarihi: 25.08.2025).
- Saban, N. (2021). *Vergi Hukuku* (11. Baskı). Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Sarısoy, T. (2023). *Türk vergi ceza hukukunun ne bis in idem kuralı açısından incelenmesi* (1. Baskı). Adalet Yayınevi, Ankara.
- Şahin, C. & Göktürk, N. (2021). *Ceza muhakemesi hukuku - I* (12. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şarbak, H. N. (2013). Uluslararası hukukta ve Türk hukuku'nda non bis in idem ilkesi. *Suç ve Ceza, Ceza Hukuku Dergisi*, (2), 3-57. https://www.sucvecezadergisi.com/2013_2/
- Şen, E. (2009). *Uluslararası ceza mahkemesi* (1. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi ceza hukuku (vergi kabahatleri ve suçları)* (12. Baskı). Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2025). *Vergi hukuku (genel hükümler)* (16. Baskı). Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taneri, G. (2021). *Ne bis in idem ve kanunilik ilkesi'ne göre çevreye karşı suçlar idari yaptırımlar – kabahatler* (1. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tipke, K., Lang, J., Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J. & Hennrichs, J. (2018). *Steuerrecht* (23.Baskı). Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.
- Torun, F. (2022). 213 Sayılı Vergi usul kanunu'nun öngördüğü yaptırım sisteminin “ne bis in idem” ilkesine uygunluğu. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1), 563-623.
- Tosun, A. N. (2017). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-104.
- Tutar, A. (2021). Ne Bis İn İdem İlkesinin Yargı Kararları Işığında Türk Vergi Hukukuna Uyumu. *Danıştay Dergisi*, (153), 181-218.
- United Nations. (1966). *International Covenant on Civil and Political Rights*. New York. [Yürürlüğe giriş tarihi: 23 Mart 1976 (41. madde hariç tüm hükümler

için); 28 Mart 1979 (41. madde hükümleri için)]
https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=IV-4&chapter=4&clang=en (Erişim tarihi: 12.08.2025).

rel, G. (2022). *Vergi usul kanunu uygulaması* (7. Baskı). Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Yeniay, A. (2022). Karşılaştırmalı hukuk açısından Almanya ve Türkiye'de vergi kaçakçılığı uygulamaları. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, (45), 86-96. <https://doi.org/10.17740/eas.soc.2022.V45-07>

Yurtcan, E. (1987). *Ceza yargılamasında kesin hüküm*. İstanbul.