

Türk Vergi Ceza Hukukunda *Ne Bis In Idem* İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası

Hakemli Makale

Ayşe Nil TOSUN

Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	97
I. LUCKY DEV DAVASI	97
I.I.İsveç İç Hukukunda Alınan Kararların Özeti	97
I.II.Bayan Dev'in Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvurusu	98
I.III.NE BİS İN İDEM İLKESİNİN TANIMI ve AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN İÇTİHADINDAKİ DEĞİŞİM	99
II. TÜRK HUKUKUNDA NE BİS İN İDEM İLKESİ	100
II.I.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERİLEN CEZALAR VE BU CEZALARIN NE BİS İN İDEM İLKESİ İLE UYGUNLUĞU AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME	101
III. SONUÇ	102
KAYNAKÇA	104

ÖZET

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi kabahat ve suçlarının yargılanması ve cezalandırılması konularında yaklaşımını değiştirmiştir. Aynı fiilden kaynaklanan vergi kabahat ve suçlarında yargılamanın iki farklı yargı kolunda yürütülmesi sonucu davaların farklı zamanlarda sonuçlanması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde de korunan temel bir hukuk ilkesi olan *ne bis in idem* ilkesine aykırı bulunmuştur. Bu çalışmada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin verdiği yeni kararlardan Bayan Lucky Dev'in davası incelenmiştir. Bu davanın ışığında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargılaması ve cezaları konusunda değişen yaklaşımı ele alınmış ve Türk Vergi Ceza Hukukunun vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin hükümlerinin *ne bis in idem* ilkesine uygun yönleri ve aykırılıkları ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler

İnsan Hakları, Lucky Dev Davası, Vergi Ceza Hukuku, Ne Bis in İdem Prensibi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

ABSTRACT

Ne Bis In Idem Principle in Turkish Tax Criminal Law: An Example from ECHR Judgements Lucky Dev Case

European Court of Human Rights changed its approach on the issue of judgement and punishment of the tax misdemeanors and crimes. Conclusions of the cases in different times, as a result of the trials carried out in two different branches of judiciary in the misdemeanors and crimes arising from the same action, has been found contrary to the principle of *ne bis in idem*, a basic law principle protected in European Convention on Human Rights. In this study Ms. Lucky Dev's case, one of the recent decisions given by the European Court of Human Rights, has been examined. In the light of this case, the changing approach of the European Court of Human Rights to the field of tax prosecution and punishment have been taken into consideration and provisions of Turkish tax criminal law regarding tax offences and crimes that comply with or contradict the *ne bis in idem* principle set forth.

Keywords

Human Rights, The Case of Lucky Dev, Tax Criminal Law, Ne Bis in İdem Principle, European Court of Human Rights

GİRİŞ

Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemelerinin ya da hatalı işlemler yapmalarının birçok sonucu ortaya çıkabilmektedir. Vergi mükellefleri ödeyecekleri verginin çok daha fazlasını cezalar ve faizler ile birlikte ödemek zorunda kalabilmekte ve aynı zamanda hapis cezası alabilmektedirler. Mükellefler aynı fiil ve aynı olaylar zinciri nedeniyle iki farklı yargı kolunda yargılanabilmektedirler. Bu durum bazı olaylarda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 no lu protokolünün 4. maddesinde yer alan, literatürde de *ne bis in idem* (ya da non bis in idem) ilkesi olarak bilinen¹: “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümlerle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz” hükmünü ihlal etmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde açıkça yer alan *ne bis in idem* ilkesinin varlığına rağmen, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu konudaki yaklaşımını değiştirmeden önceki dönemlerde, birçok kişinin konu ile ilgili birçok başvurularını kabul edilemez bulmuştur. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi son yıllarda verdiği kararlarda bu konudaki yaklaşımını değiştirmiş ve eskisinden farklı kararlar vermeye başlamıştır².

Bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk kısmında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi hukuku alanında verdiği son kararlardan Bayan Lucky Dev’in davası incelenmiştir. Bu davanın ışığında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vergi yargılaması ve cezaları konusunda değişen yaklaşımı ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci kısmında ise Türk Vergi Ceza Hukukunun vergi kabahatleri ve suçlarına ilişkin hükümlerinin *ne bis in idem* ilkesine uygun yönleri ve aykırılıkları ortaya konulmuştur. Ne bis in idem ilkesi Türk hukuku açısından yeni bir ilke değildir. Türkiye’de de hem ceza kanunlarında da hem de diğer bazı kanunlarda yer alan, çok eski bir hukuk ilkesidir. Bununla birlikte bu ilkeye uygun olmayan birçok hukuk normunun da vergi kanunlarımızda yer aldığı bilinmektedir.

I. LUCKY DEV DAVASI³

I.1. İsveç İç Hukukunda Alınan Kararların Özeti

Bayan Dev İsveç’te eşiyile birlikte iki lokanta işletmektedir. Vergi idaresinin açtığı bir soruşturma sonucu 1 Haziran 2004 tarihinde İsveç Vergi Kurumu Bayan Dev’in vergi beyannamesinde tüm gelirlerini beyan etmediği, beyanını doğru bir şekilde yapmadığı ve hatalı muhasebe uyguladığı gerekçeleriyle 2002 yılı için Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi ödeme yükümlülüklerini arttırmıştır. Bayan Dev İdare mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi aracılığı ile bu borçlara itiraz etmiştir. Bu sırada 5 Ağustos 2005’te ağırlaştırılmış vergi suçu ve ağırlaştırılmış muhasebe suçları gerekçeleriyle Bayan Dev aleyhine ceza davası açılmıştır. 16 Aralık 2008 de Stockholm Bölge Mahkemesi Bayan

1 İlke literatürde “ne bis in idem” ilkesi ya da “non bis in idem” ilkesi olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada kavram ne bis in idem olarak kullanılmıştır

2 BAKER, Philip “Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters” European Taxation, Yıl:2015, 55 (2/3) s.107

3 ECtHR,27 Nov2014 Başvuru no:7356/10 Lucky Dev v. Sweden

Dev'in işletmenin düzgün bir şekilde işletilmesi konusunda eşine ve muhasebecilerine güvendiği ve işlenen suçtan haberi olmadığı iddia etmesini göz ardı etmemiş ve kendisini ağırlaştırılmış vergi suçundan beraat ettirmiştir. Bununla birlikte mahkeme Bayan Dev'i ağırlaştırılmış muhasebe suçundan mahkum etmiş ve tecil edilmiş bir ceza ile 160 saatlik kamu hizmeti cezası vermiştir. Bayan Dev bu karara itiraz etmemiş ve karar 8 Ocak 2009 da bağlayıcı hale gelmiştir. Mahkeme lokanta işletmesinin muhasebesini ciddi oranda yetersiz olduğunu belirtmiş, Bayan Dev ile eşini, kendilerine önemli miktarda kâr sağlayacak şekilde kazançlarını ve katma değer vergisini muhasebeleştirilmekten sorumlu tutmuştur. Bayan Dev'in vergi kurumuna vergi değerlendirilmesinde baz alınacak güvenilir malzemeler vermek yerine vergi beyannamesini destekler nitelikte yanlış muhasebe materyali ibraz etmesi ve başka güvenilir belgeler vermemesi muhasebe suçuna ilişkin mahkumiyette önemli bir unsur olmuştur.

I.II. Bayan Dev'in Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvurusu

Bayan Dev söz konusu davalarda çifte yargılandırıldığı ve cezalandırıldığı ve bu durumun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 numaralı protokolünün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuştur. Mahkeme oy birliği ile Bayan Dev'in davasında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 numaralı protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme Bayan Dev'in aleyhindeki ceza soruşturmasının sonuçlanıp kesinlik kazanmasına rağmen diğer aleyhteki vergi soruşturmaları sonlandırılmadığından ve ek vergi kararları bozulmadığından Bayan Dev'in zaten beraat ettiği bir vergi suçu için tekrar yargılandığına karar vermiştir. Bayan Dev ile ilgili süreç aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Bayan Dev ile ilgili davalar ve sonuçları

	Davaların sonuçlandığı tarih	Mahkemenin Kararı	Davaların görüldüğü mahkemeler
Ek vergiler ile ilgili görülen davalar	Davanın başlama tarihi:1Haziran 2004 Davanın sonuçlandığı tarih:20 Ekim 2009	Mahkeme Bayan Dev'in itirazlarını reddetmiş	İdare mahkemesi/ Temyiz mahkemesi
Ağırlaştırılmış vergi suçu ile ilgili davalar	Davanın başlama tarihi: 5 Ağustos 2005 Davanın sonuçlandığı tarih : 8 Ocak 2009	Mahkeme Bayan Dev'i beraat ettirmiş	Stockholm Bölge mahkemesi
Ağırlaştırılmış muhasebe suçu ile ilgili davalar	Davanın başlama tarihi :5 Ağustos 2005 Davanın sonuçlandığı tarih :8 Ocak 2009	Mahkeme Bayan Dev'i mahkum ettirmiştir	Stockholm Bölge mahkemesi

Yukarıdaki tablodan da daha net görülebileceği gibi Bayan Dev'in davası 1 Haziran 2004 tarihinde başlayan ve 20 Ekim 2009 tarihinde sonlanan vergi davası ile 5 Ağustos 2005 tarihinde başlayıp 8 Ocak 2009 tarihinde sonlanan ceza davasından oluşan 2 paralel ve ayrı soruşturmadan oluşmuştur. Davalar farklı merciler ve farklı mahkemeler tarafından görülmekte ise de temelde bir vergi beyannamesinde verilen aynı bilgilerden kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle sonuç itibariyle ağırlaştırılmış vergi ve muhasebe suçlarının yargılanmaları ve cezaları ile ek vergiler ile ilgili yargılama ve cezalar temelde aynı olaylar dizisinden kaynaklanmıştır. Bu nedenle Bayan Dev'in aleyhindeki ceza davasının sonuçlanıp kesinlik kazanmasına rağmen diğer aleyhteki vergi soruşturmalarının sonlandırılmaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesini Bayan Dev'in zaten beraat ettiği bir vergi suçu için tekrar yargılandığı kararına götürmüştür.

I.III. *Ne Bis In Idem* İlkesinin Tanımı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin İçtihadındaki Değişim

Ne Bis In Idem ilkesi birçok ülkenin hukuk sisteminde var olan oldukça eski bir ilkedir. Bu ilke bireylerin idareye karşı haklarını koruyan temel bir koruma mekanizmasıdır⁴. Bu ilkeye göre kişi tek bir fiili ile mükerrer yargılama ve cezalandırmaya tabi tutulamamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde de *ne bis in idem* ilkesi kabul edilmiş ve "Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümlerle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz" hükmü⁵ konulmuştur. Bu hükme karşın birçok ülkede Türkiye'de de olduğu gibi aynı kişi tek fiili ile hem vergi kabahati hem de vergi suçu işlediğinde hem hapis hem de para cezası alabilmekte iki ayrı yargı kolunda farklı dönemler itibariyle yargılanabilmektedir⁶⁻⁷. Bununla birlikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yaklaşımını değiştirmeden önceki dönemlerde, vergi kaçakçılığı cezasından hem adli para hem de hapis cezasına çarptırılan birçok kişinin başvurusunu kabul edilemez bulmuştur. Söz konusu kararlarda bu yaklaşım vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçların kurucu unsurlarının farklı olmaları, zaman ve konu itibariyle farklılaşması aynı fiilden kaynaklanmaması gibi gerekçelerdir. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi ile ilgili olmayan Zolotukhin kararında⁸ suçların aynı suç olarak belirlenmesine ilişkin kriterler geliştirilmiştir. Zolotukhin kararında geliştirilen kriterlere göre, aynı sanıkla ilgili zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz bir biçimde bağlı bir dizi olgusal konuları içeren olaya

4 BERNARD, Diane "Ne Bis in Idem-Protector of Defendants Rights or Jurisdictional Pointsman" **JInt Criminal Justice**, Yıl:2011, 9(4), DOI:<https://doi.org/10.1093/jicy/mqr018> s.863

5 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 22,11,1984 tarihli 7 numaralı protokolünün 4. maddesi

6 RADVAN, Michal and SCHWEİGL, Johan, "Penalties in Tax Law in Light of the Principle Ne Bis in Idem" . Etel, L., Poplawski, M.. **Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe**. ed. Bialystok: Temida, Yıl: 2016. p. 399 ISBN 978-83-62813-88-9

7 NİTA, Adam., SWIATLOWSKI, Andrej "Administrative versus penal sanctions in polish tax law-the dual system or two systems?" . : , 342.147, 2016 s.208.

8 Sergey Zolotukhin v.Russia 10.2.2009

odaklanılmalıdır. Zolotukhin kararında geliştirilen kriterler sonrasında vergi ile ilgili olarak açılan Glantz davasında⁹ mahkeme, Zolotukhin kriterlerini uygulamış ve başvuruca yüklenilen suçların aynı olup olmadığını olayda kesin hüküm olup olmadığını ve çifte yargılama olup olmadığını değerlendirmiştir¹⁰⁻¹¹. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Glantz kararında da, bizim inceleyeceğimiz Bayan Dev davasındaki kararına benzer şekilde iki paralel ve ayrı yargılamanın yapılmış olmasını *ne bis in idem* ilkesinin ihlali oluşturduğuna karar vermiştir.

II. TÜRK HUKUKUNDA NE BIS IN IDEM İLKESİ

Türk hukukunda *ne bis in idem* ilkesi yeni bir ilke değildir. Birçok kanunda yer bulmaktadır. Örneğin, 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu 172. maddesinin 2. Fıkrasında: *"kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça aynı fiilden dolayı ceza açılmaz"* hükmü yine 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu 223. maddesinin 2. Fıkrasında: *"Aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir"* hükmü, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 44. maddesinde : *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır"* hükmü yer almaktadır. Bu maddelerden de anlaşılacağı gibi Türk Ceza Kanunları ne bis in idem ilkesini benimsemiştir¹².

Benzer şekilde Kabahatler Kanununun 15. maddesinin birinci fıkrasında: *"Bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir,"* ikinci fıkrasında: *"Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idari para cezası verilir, Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır"* üçüncü fıkrasında: *"Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır"* hükümleri yer almıştır. Görüldüğü gibi Kabahatler Kanununda da ne bis in idem ilkesi büyük ölçüde dikkate alınmaktadır¹³.

Konu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi açısından da değerlendirildiğinde, Türkiye Sözleşmesinin Ek 7 no lu protokolünü 14 Mart 1985 tarihinde imzaladığı protokolün onaylanmasının uygun bulunduğu kanunun ise 25 Mart 2016 tarih ve 29664

9 Glantz v.Finland 20.05.2014

10 YALTI, Billur "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından:Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine" **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2015, 317, s.85

11 **ÖDEN, Beğüm Dilemre "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136 s.108.

12 GEÇER, Ahmet E. "Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis in İdem İlkesi" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2016, 65(2), s.315.

13 GEÇER, Ahmet E. a.g.e. s.315

sayılı Resmî Gazete’de yayımlandığı görülmektedir. Protokol diğer süreçlerin de tamamlanması ile birlikte 1 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

II.I. Türk Vergi Hukukunda Verilen Cezalar ve Bu Cezaların *Ne Bis In Idem* İlkesi İle Uygunluğu Açısından Bir Değerlendirme

Türk Vergi Siteminde Vergi Hukukuna aykırı fiillere verilen cezalar genel olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları (I.Derece Usulsüzlük, II. Derece Usulsüzlük, Özel Usulsüzlük), kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal edenlere ve mükellefin özel işlerini yapan memurlara uygulanacak cezalar olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Söz konusu hukuka aykırı fiillerin vergi ziyai ve usulsüzlüklerden oluşan kısmının cezalandırılması vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Öğretide bu fiillere kabahat de denilmektedir. Kabahat niteliğindeki bu fiillerin cezaları da mali niteliktedir.

Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerinin yapma suçlarının vergi kabahatlerinden farklı olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası şeklindedir. Vergi suçlarının soruşturması Cumhuriyet Savcılığınca kovuşturulması ise ceza mahkemeleri, tarafından gerçekleştirilmektedir.

Vergi Hukukunda çoğu kez ortada tek bir fiil bulunmasına karşın mükelleflerin birçok ve farklı kanun maddesini ihlal etmesi durumuyla karşılaşmaktadır. Bu arada mükellefin hangi suçtan ne şekilde cezalandırılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir fiil zaman zaman birden fazla vergi kabahatine yol açabilmekte ya da hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak nitelendirilebilmektedir. Vergi kabahat ve suçları *ne bis in idem* ilkesi açısından değerlendirildiğinde bir kişi tek fiili ile birden fazla cezaya muhatap kaldığında Türk Vergi Hukuku’ndaki bazı uygulamalar tartışılmaya başlanmıştır¹⁴⁻¹⁵⁻¹⁶⁻¹⁷. Aşağıdaki tabloda aynı kişi tek fiil ile birden fazla cezaya muhatap kaldığında karşı karşıya kaldığı cezalar ve bu cezaların ne bis in idem ilkesi ile uyumluluğu gösterilmiştir:

14 BİLİCİ, Nurettin., YAVAŞLAR, B.Funda “Non Bis in Idem ve Yasalılık İlkesi” Prof.Dr.Şükür Kızılot’a Armağan, Ed.Nevzat Saygılıoğlu, Ankara,2014,s.49

15 GEÇER, Ahmet E. a.g.e. s.315

16 ÖDEN, Beğüm Dilemre “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Yıl:2015, sayı:136 s.108

17 YALTI, Billur a.g.e. s.85

Tablo 2: Aynı kişi tek fiil ile birden fazla cezaya muhatap kaldığında karşı karşıya kaldığı cezalar ve bu cezaların ne bis in idem ilkesi ile uyumluluğu

Kişinin aynı fiili sonucu ortaya çıkan suç ve/veya kabahatler	Uygulanacak Ceza	İlgili Kanun Maddesi	Yargılamanın bir ya da farklı iki yargı kolunda yapılıp yapılmadığı	Uygulamanın ne bis in idem ilkesi ile uyumluluğu/Aykırılığı
Vergi ziyayı+Genel usulsüzlük	En ağır olan ceza uygulanır	Vergi Usul Kanunu md.336	Tek yargı kolu	Ne bis in idem ilkesi ile uyumlu
Vergi ziyayı+Vergi kaçakçılığı	Ayrı ayrı ceza kesilir	Vergi Usul Kanunu md. 340/2f Vergi Usul Kanunu md. 359	İki ayrı yargı kolu	Ne bis in idem ilkesine aykırı
Özel usulsüzlük+Vergi ziyayı	Ayrı ayrı ceza kesilir	Vergi Usul Kanunu md. 353/2	Tek yargı kolu	Ne bis in idem ilkesine aykırı

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, Türk Vergi Hukukunda vergi ziyayı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçu kişinin aynı fiili sonucu birlikte ortaya çıktığında ya da özel usulsüzlük kabahati ve vergi ziyayı kabahati birlikte ortaya çıktığında uygulanacak cezalar ve yargılama süreci ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

III. SONUÇ

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin son verdiği kararlardan sonra, bir kişinin aynı fiili sonucu hem vergi kabahati hem de vergi suçunu birlikte işlemesi durumunda, kişiye hem para cezası hem de hapis cezasının birlikte verilmesinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7 numaralı protokolünün 4. maddesine aykırılık teşkil ettiği konusu ve yargılamanın iki farklı yargı kolunda yürütülmesinin ortaya çıkardığı sorunlar, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde tartışılmaya başlanılmıştır.

Vergi Hukuku alanında çifte yargılama ile ilgili olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin yaklaşımının değişmesi 2009 Zolotukhin kararında getirilen kriterlerin 2014 yılında Glantz kararında uygulanması ile değişmiştir. Bu çalışmada incelediğimiz

Lucky Dev davası da yeni yaklaşımın diğer bir uygulaması ile ilgilidir. Lucky Dev davasında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Bayan Dev aleyhindeki ceza davasının sonuçlandırılıp kesinlik kazanmasına rağmen, diğer aleyhteki vergi soruşturmalarının sonlandırılmamasını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 no'lu protokolünün 4. maddesine aykırı bulmuştur. Söz konusu madde *ne bis in idem* ilkesi ile ilgilidir.

Oldukça eski ve evrensel bir hukuk ilkesi olan *ne bis in idem* ilkesi, aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok yargılamaya yapılmaması veya ceza verilmemesini ifade etmektedir.

Ne bis in idem ilkesine Türk Hukukunda büyük ölçüde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda, 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda ve kısmen de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmektedir. Bununla birlikte Türk Vergi Ceza Hukuku alanında *ne bis in idem* ilkesine tam olarak uyulmamaktadır. Bir kişi aynı fiili ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahati işlemiş ise cezalar ayrı ayrı verilmektedir. Benzer şekilde kişi aynı fiili ile hem vergi ziyayı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçu işlediğinde yine ayrı ayrı ceza verilmektedir. Yargılama açısından da Türkiye'de de bu çalışmada incelediğimiz İsveç'e ait örnekteki gibi vergi kabahatleri ve suçları ile ilgili davalar birbirinden bağımsız iki farklı yargı kolunda yürütülmektedir. Bayan Lucky Dev (İsveç) örneğinde yaşanan durum, Türkiye'de vergi mükelleflerinin vergi dava süreçleri ile oldukça benzerlik göstermektedir. Benzer şekilde aynı kişinin aynı fiilinden kaynaklanan farklı davaların görüldükleri iki farklı yargı kolu olmasından dolayı, davaların başladıkları ve sonuçlandıkları tarihler birbirinden farklı olmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu çalışmada incelediğimiz Bayan Lucky Dev davasında kişinin aleyhindeki ceza davasının sonuçlanıp kesinlik kazanmasına rağmen diğer aleyhteki vergi soruşturmalarının sonlandırılmasını *ne bis in idem* ilkesinin ihlali olduğu sonucuna varmıştır.

Türkiye Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 no'lu protokolünü 14 Mart 1985'de imzalamış, protokolün onaylanmasının uygun bulunduğu kanun ise 25 Mart 2016 tarih ve 29664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Protokol diğer süreçlerin tamamlanması ile geçen süre ile birlikte 1 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda Türkiye'nin de vergi suç ve cezaları düzenlemelerinde *ne bis in idem* ilkesine uyma zorunluluğu bulunmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye'de de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin geliştirdiği yeni yaklaşıma göre vergi kabahat ve suçlarının ne şekilde yargılanacağı ve ne şekilde cezalandırılacağı gözden geçirilmelidir.

KAYNAKÇA

- BAKER, Philip "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters" **European Taxation**, Yıl:2015, 55 (2/3) s.107-108
- BERNARD, Diane "Ne Bis in İdem-Protector of Defendants Rights or Jurisdictional Pointsman" **JInt Criminal Justice**, Yıl:2011, 9(4), DOI:<https://doi.org/10.1093/jicy/mqr018> s.863-880
- BİLİCİ, Nurettin., YAVAŞLAR, B.Funda "Non Bis in İdem ve Yasallık İlkesi" Prof.Dr.Şükrü Kızılot'a Armağan, Ed.Nevzat Saygılıoğlu, Ankara,2014,s.49-72
- GEÇER, Ahmet E. "Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:2016, 65(2), s.315-348
- NİTA, Adam., SWIATLOWSKI, Andrej "Administrative versus penal sanctions in polish tax law-the dual system or two systems?" . : , 342.147, 2016 s.208-217
- ÖDEN, Begüm Dilemre "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezası Kalktı mı? **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl:2015, sayı:136 s.108-114
- ÖZEN, Mustafa "Non bis in idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** ,Yıl:2010, C.XIV, s.1
- RADVAN, Michal and SCHWEİGL, Johan, "Penalties in Tax Law in Light of the Principle Ne Bis in Idem" . Etel, L., Poplawski, M.. **Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe**. ed. Bialystok: Temida, Yıl: 2016. p. 399-410. ISBN 978-83-62813-88-9.
- YALTI, Billur "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından:Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine" **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:2015, 317, s.85-92