T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aslı ŞEN ÖZEL

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Ankara, 2021

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aslı ŞEN ÖZEL

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Ankara, 2021

ONAY SAYFASI

Aslı ŞEN ÖZEL tarafından hazırlanan "Vergi Ziyaı Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Kurumu	İmza
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN		Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Hukuk Fakültesi / Kamu Hukuku	
Kabul ☐	Red ☐		
Dr.Öğr.Üyesi Ömer ÇELEN		Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Hukuk Fakültesi / Kamu Hukuku	
Kabul ☐	Red ☐		
Dr.Öğr.Üyesi Elif YILMAZ FURTUNA		Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi / Hukuk Fakültesi / Kamu Hukuku	
Kabul ☐	Red ☐		

Tez Savunma Tarihi: 22/12/2021

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Unvan, Ad Soyad

BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim. 22/12/2021

İmza
Aslı ŞEN ÖZEL

TEŞEKKÜR

Bu teze başlarken beni her anlamda özgür bırakan, çalışmam süresince beni desteklediğini ve bana inandığını her zaman hissettiren, takdir ve taltif eden sayın hocam Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a değerli eleştirileri, katkıları ve yönlendirmeleri için sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Tez yazım sürecinde beni daima destekleyen, cesaretlendiren ve yardımlarını hiçbir koşulda esirgemeyen sevgili eşime ve aileme sonsuz şükranlarımı sunarım.

ÖZET

Vergi Ziyaı Kabahati ile Vergi Kaçakçılığı Suçu Arasındaki İlişki

Vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden davranışlar vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır. Vergi kabahatlerinin yaptırımı idari para cezası iken; vergi suçlarının yaptırımı hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Vergi kabahatlerinden biri olan vergi ziyaı kabahati mükelleflerin vergi kaybına yol açmalarıdır. Vergi suçlarından olan vergi kaçakçılığı suçu ise özü itibariyle mükellefin vergi ödemekten kaçınmak için aldatıcı hareketlerde bulunmasıdır.

Vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği bir fiil hem vergi ziyaı kabahatine hem de vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi ziyaına vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyaı kabahatinin cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Vergi ziyaı kabahatinin cezası vergi idaresince kesilmekte ve herhangi bir ihtilaf durumunda yargılaması vergi mahkemelerince yapılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması ise ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Vergi mükellefi hakkında aynı fiili neticesinde hem vergi idaresince idari para cezası verilmesinin hem de ceza mahkemesince cezaya hükmedilmesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) yer alan ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları çerçevesinde ortaya konulması gerekmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda ceza mahkemesi ve vergi idaresi kararlarının birbirini etkilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi kararları arasında etkileşimin sağlanması hususunda ise herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum ceza mahkemesi ile vergi idaresi ve vergi mahkemesinin çelişkili kararlar vermesine yol açabilecektir.

Bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçu açıklanmıştır. İkinci bölümde, vergi ziyaı cezasının üç kat uygulanması hususunun ortaya çıkardığı sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Üç Kat Vergi Ziyaı Cezası, Ne Bis in İdem İlkesi, Vergi Ziyaı Kabahati, Vergi Kaçakçılığı Suçu.

ABSTRACT

The Relationship Between Loss of Tax Misdemeanor and Tax Evasion Crime

Behaviors contrary to tax laws are divided into two categories as tax misdemeanors and tax crimes. While the sanction of tax misdemeanors is an administrative fine, the sanction of tax crimes are imprisonments. The loss of tax misdemeanor, which is one of the tax misdemeanors, is the tax loss by the taxpayers. Tax evasion, which is one of the tax crimes, is essentially the deceptive actions of the taxpayer to avoid paying taxes.

An act committed by taxpayers can cause both tax loss misdemeanor and tax evasion crime. According to the Tax Procedure Law, if tax loss is caused by acts constituting tax evasion, the penalty for tax loss misdemeanor is applied threefold. The penalty for tax loss misdemeanor is imposed by the tax administration and in case of any dispute, the judgment is made by the tax courts. The trial of the tax evasion crime falls under the jurisdiction of criminal courts. It should be revealed whether the administrative fines imposed by the tax administration and the punishment of the tax court due to the same act of taxpayers violates the principle of ne bis in idem in the European Convention on Human Rights (ECHR) within the framework of European Court of Human Rights (ECHR) decisions. In addition, in the Tax Procedure Law, it is stipulated that the decisions of the criminal court and the tax administration will not affect each other. There is no legal regulation regarding the interaction between the criminal court and tax court decisions. This situation may lead to conflicting decisions between the criminal court and the tax administration and the tax court.

This study consists of two parts. In the first part, loss of tax misdemeanor and tax evasion crime are explained. In the second part, the problems caused by the threefold application of the tax loss penalty and solution suggestions are discussed.

Keywords: European Convention on Human Rights, Threefold Tax Loss Penalty, The Principle of Ne Bis in İdem, Loss of Tax Misdemeanor, Tax Evasion Crime.

İÇİNDEKİLER

ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR DİZİNİ ix
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ ZİYAI KABAHATİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İLE CEZALARI

1. VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK KAVRAMI VE TÜRLERİ 6
   1.1. Genel Olarak Suç ve Kabahat Kavramlari 6
   1.2. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramlari 7
      1.2.1. Vergi Kabahati Kavramı 9
      1.2.2. Vergi Suçu Kavramı 11
2. VERGİ ZİYAI KABAHATİ VE CEZASI 12
      2.1. Vergi Ziyaı Kabahati Kavramı 12
   2.2. Vergi Ziyai Kabahatinin Unsurları 13
      2.2.1. Kanuni Unsur 13
      2.2.2. Maddi Unsur 14
      2.2.3. Manevi Unsur 20
      2.2.4. Hukuka Aykırılık 21
   2.3. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezası 21
   2.4. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezalandırılmasi Usulü 23
      2.4.1. Vergi Ziyaı Cezasını Gerektiren Olayın Tespiti 23
      2.4.2. Ceza Kesme Usulü 26
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZASI 28
   3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı 28
   3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları 29
      3.2.1. Kanuni Unsur 29
      3.2.2. Maddi Unsur 30
      3.2.3. Manevi Unsur 54

3.2.4. Hukuka Aykırılık 55
3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezası 55
3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezalandırılması Usulü 58
3.4.1. Soruşturma Usulü 58
3.4.2. Kovuşturma Usulü 71

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİ VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

1. VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN TEMELİ: VERGİ ZİYAI CEZASININ ÜÇ KAT OLARAK UYGULANMASI 73
1.1. Kanuni Düzenleme 73
1.2. Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri 74
2. NE BİS İN İDEM İLKESİNE AYKIRILIK SORUNU 75
2.1. Genel Olarak Ne Bis in İdem İlkesi 75
2.1.1. Kavram 75
2.1.2. İlkenin Yer Aldığı Uluslararası Hukuk Metinleri 77
2.2. AİHM Kararları Işığında Ne Bis in İdem İlkesinin Bileşenleri 80
2.2.1. AİHM'in Ceza Tanımı ve İlgili Kararları 80
2.2.2. Kesin Karar Kavramı 87
2.2.3. AİHM Kararları Bağlamında "İdem (Aynı)" Kavramı ve AİHM'in Bu Kavrama İlişkin Farklı Yaklaşımlarını Yansıtan Kararları 88
2.2.4. AİHM Kararları Bağlamında "Bis (Mükerrerlik)" Kavramı 105
2.3. AİHM Kararları Bağlamında Ne Bis in İdem İlkesinin Vergi Yargılamasındaki Görünümü 109
2.3.1. Genel Olarak 109
2.3.2. Glantz / Finlandiya Kararı Öncesi AİHM İçtihadı 110
2.3.3. Glantz / Finlandiya Kararı 123
2.3.4. Glantz / Finlandiya Kararı Sonrası AİHM İçtihadı 128
2.4. Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis in İdem İlkesi 145
2.4.1. İlkenin Türkiye'de Uygulanabilirliğine İlişkin Tarihi Süreç ve Hukuki Durum 145

2.4.2. İlkenin Uygulanabilirliğine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları 148
2.4.3. Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis in İdem İlkesi 153
3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI İLE CEZA MAHKEMESİ KARARLARININ BİRBİRİNE ETKİSİ SORUNU 164
3.1. Kesin Hüküm Kavramı Çerçevesinde Yargı Kararlarının Birbiri Üzerindeki Etkisi 164
3.2. Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde Yer Alan Düzenleme ve Anlamı 165
3.3. Yargı Kararları Işığında Soruna İlişkin Doktrindeki Görüşler ve Çözüm Önerileri 168
3.3.1. Sorunun Çözümüne İlişkin Doktrindeki Farklı Çözüm Önerileri 173
3.3.2. Nispi Muhakeme Yapma 178
3.3.3. Bekletici Mesele Yapma 179

SONUÇ 185
KAYNAKLAR 193

KISALTMALAR DİZİNİ

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
ATS : Avusturya Şilini
AYM : Anayasa Mahkemesi
C : Cilt
CHF : İsviçre Frangı
CMK : 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
E : Esas
FIM : Fin Markkası
FRF : Fransız Frangı
HSK : Hakimler ve Savcılar Kurulu
K : Karar
KDV : Katma Değer Vergisi
KK : 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
m. : Madde
No : Numara
s. : Sayfa
S. : Sayı
s.e.t. : Siteye Erişim Tarihi
SEK : İsveç Kronu
T : Tarih
TCK : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
VUK : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi, devletlerin kamu giderlerini karşılamak amacıyla kişilerden cebren elde ettiği gelirlerden biri olarak tanımlanabilir. Yıllardır süregelen şekilde devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birini kişilerden alınan vergiler oluşturmaktadır[1]. Bu nedenle devletler, egemenlik yetkilerinin bir tezahürü olarak vergilendirme işlemlerini kanunlarla güvence altına almıştır. Vergi kanunları, mükelleflerin vergilendirme işlemlerini yerine getirirken dikkat etmeleri gereken birtakım ödev ve yasakları içermektedir. Vergi kanunlarının mükelleflere yüklediği ödevler "maddi ödevler" ve "şekli ödevler" olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi ödevler, mükellefin vergi borcunu ödemesini sağlamaya yönelik olan yükümlülükleri; şekli ödevler ise verginin kanuna ve gerçeğe uygun bir şekilde ödenmesine yönelik olan yükümlülükleri içermektedir[2].

Vergi kanunlarına aykırı davranışları ve bu aykırılıklara uygulanacak yaptırımları konu edinen vergi ceza hukukunun genel amacı, devletin uğrayacağı zararı gidermek ve zarara yol açabilecek davranışların önüne geçmektir. Vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden davranışlar ağırlıklarına göre "vergi kabahatleri" ve "vergi suçları" olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır. Vergi kabahatleri karşılığında yaptırım olarak vergi idaresi tarafından idari para cezası uygulanmakta ve buna ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yargılamalar ise asliye ceza mahkemesinin görev alanı içerisinde olup yapılan yargılama sonucunda suçun işlenildiğinin tespiti halinde yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilmektedir[3].

Vergi kabahatlerinden biri olan vergi ziyaı kabahati, mükelleflerin vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri sonucunda vergi kaybının ortaya çıkmasıdır. Vergi suçlarından olan vergi kaçakçılığı suçu ise özü itibariyle mükellefin vergi borcunu ödemekten kaçınmak amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)[4] 359. maddesinde sayılmış olan aldatıcı hareketlerde bulunmasıdır. VUK'un 341. maddesinde vergi ziyaı kavramı tanımlanmış, 344. maddesinde ise vergi ziyaı

---

1 **Taşkan, Yusuf Ziya** (2020) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet, s. 30 (Vergi Hukuku); **Arslan, Mehmet** (2006) Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım, s. 28.

2 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 279; **Saban, Nihal** (2016) Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ankara, Beta, s. 467; **Özbilen, Şevki** (2013) Vergi Hukuku, Ankara, Gazi, s. 207.

3 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 279-280.

4 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 04/01/1961 tarihinde kabul edilerek 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kabahati için öngörülen cezaya ilişkin hükümlere yer verilmiştir. VUK'un 344. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, vergi ziyaı kabahati karşılığında ziyaa uğratılan vergi kadar idari para cezası kesilmektedir. Yine bu madde kapsamında belirtildiği üzere, vergi ziyaına vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Böylece vergi idaresi tarafından vergi ziyaına vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verildiğinin tespiti halinde, üç kat vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Vergi idaresi ceza kesme işlemini uygularken vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin görülmekte olan ceza yargılamasının sonucunu beklemek zorunda değildir[5]. VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında, bu durumu destekleyen diğer bir hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre; ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresinin işlem ve kararlarını etkilemeyeceği gibi, vergi idaresinin verdiği kararlar da ceza mahkemesinin kararlarını etkilemeyecektir. Bu hüküm, ceza mahkemesi ile vergi idaresinin ceza kesme işlemine yönelik ihtilaflarla ilgili yargılamaları yürütmekle görevli olan vergi mahkemesi kararları arasında etkileşimi yasaklamamaktadır. Ancak, Kanun'da her iki mahkeme arasındaki etkileşimin sağlanması yönünde bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde hukuki bir değerlendirme yapıldığında; bir fiilin vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verip vermediği asliye ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda belirlenebilecek bir husus iken, vergi idaresinin ceza mahkemesinin kararıyla bağlı olmaksızın ve ortada bu yönde bir karar da verilmemişken somut olayda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir fiilin gerçekleştirildiğini tespit ederek üç kat vergi ziyaı cezası uygulaması pek de uygun görünmemektedir[6]. Vergi kaçakçılığı suçu hakkında yürütülen ceza yargılaması sonucunda kişinin bu fiilleri gerçekleştirmediğinin tespitine dayanan beraat kararı verilmesi durumunda, üç kat vergi ziyaı cezasının akıbetinin ne olacağına yönelik Kanun'da herhangi bir düzenlemenin yer almaması sorunlara yol açmaktadır. Zira mükellef işlemediği tespit edilen fiilden dolayı bir kat yerine üç kat vergi ziyaı cezasıyla cezalandırılmakta ve Kanun'da bu sorunu önleyici ya da giderici herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuyla ilgili vergi mahkemesi ve ceza mahkemesinde görülmekte olan davalar da birbirinden bağımsız bir şekilde yürütülüp karara bağlandığından ortaya çelişkili kararlar çıkabilmektedir.

---

5 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 283.
6 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 284.

Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahati arasındaki ilişkiyi oluşturan üç kat vergi ziyaı cezası uygulamasının ortaya çıkardığı diğer bir sorun ise kişinin aynı fiilinden dolayı iki kez cezalandırılıyor olmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceğidir. Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin[7] 7 No'lu Ek Protokol'ünün[8] 4. maddesinde aynı suçtan dolayı birden fazla kez yargılama ve cezalandırılma olamayacağı anlamına gelen *"ne bis in idem"* ilkesi yer almaktadır. Bu ilkeyle sağlanmak istenen amaç, bir ceza yargılaması sonucunda kesin bir hükümle beraat eden ya da mahkum olan kişinin, aynı suçtan dolayı aynı devlet tarafından ikinci bir kez soruşturulmasının, yargılanmasının ya da cezalandırılmasının önüne geçilmesidir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarıyla hangi tür yaptırımların tekrar cezalandırılmama yasağı kapsamına gireceğine yönelik suç isnadı tanımı zamanla genişlemiş ve cezai yaptırımların yanı sıra idari para cezaları da bu yasak kapsamına dahil edilmiştir. Dolasıyla vergi kabahatleri karşılığı uygulanan idari para cezaları da ne bis in idem ilkesinin koruma alanı içerisinde yer almaktadır.

Vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği bir fiil, hem vergi ziyaı kabahatine hem de vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda, kişinin aynı fiili nedeniyle hem idari para cezası hem de hapis cezasıyla cezalandırılmasının ne bis in idem ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle AİHM'e birçok başvuru yapılmıştır. AİHM, bu başvurular sonucunda verdiği kararlarıyla oluşturduğu, vergi kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsur ve amaç bakımından birbirinden farklı suçlar olduğu gerekçesiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündeki, içtihadını Glantz / Finlandiya kararıyla[9] değiştirmiştir. Glantz davasında, her iki suçun da aynı sanıkla ilgili olduğu, zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılamaz biçimde bağlı oldukları gerekçesiyle farklı suçlar olmadığı belirtilmiş ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar verilmiştir. Ancak AİHM, bir süre sonra bu yeni içtihadından A ve B / Norveç kararıyla vazgeçerek ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündeki görüşüne geri dönmüştür. Nihai olarak AİHM, vergi mahkemelerinde ve ceza mahkemelerinde görülen yargılamalardan birinde elde edilen delilin diğer yargılamada da kullanılmasının ve verilen bir kararın diğer yargı mercii

---

7 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Türkiye tarafından 10 Mart 1954 tarihinde 6366 sayılı Kanun ile onaylanmış ve 19 Mart 1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

8 Protokol, Türkiye tarafından hiçbir çekince ve beyan konulmaksızın 14 Mart 1985 tarihinde imzalanmıştır. 8 Nisan 2016 tarih ve 29678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Ağustos 2016 tarihinde Türkiye'de yürürlüğe girmiştir.

9 Glantz / Finlandiya kararı, Başvuru No: 37394/11, T: 20/08/2014, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-162497 s.e.t. 16.06.2021.

tarafından dikkate alınmasının, yani her iki yargılama sürecinin birbiriyle etkileşim içerisinde olmasının sağlanması halinde mükellefe aynı fiili nedeniyle hem idari para cezası hem de hapis cezası uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği kanaatine ulaşmıştır. AİHM'in bu görüşüne dayanak olarak gösterdiği kriterlerin hukukumuzda ne derece karşılanabildiği ve bu nedenle Türk vergi ceza hukuku bağlamında vergi mükellefi hakkında aynı fiili neticesinde hem vergi ziyaı kabahatinden dolayı vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezası uygulanmasının hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza mahkemesince hapis cezasına hükmedilmesinin ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceği hususlarında birtakım problemler bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere; ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşim sorunu ile mükellefe aynı fiilden dolayı hem vergi idaresince hem de ceza mahkemesince iki kez ceza veriliyor olması mükellef aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Bu sorunlarla alakalı olarak kanunlarda giderilmesi gereken aksaklıklar bulunduğu gibi literatürde de bu konuları tümüyle ele alan kapsamlı çalışmalara rastlanılmamıştır. Bu çalışmayla söz konusu sorunlara detaylarıyla değinilerek söz konusu sorunların ne şekilde çözüme kavuşturulabileceğine dair çıkarımlar yapılması hedeflenmektedir.

Çalışmamız iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde temel kavramlar, vergi ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçları ile bunlara yönelik uygulanmakta olan yaptırımlar açıklanacaktır. Bu kapsamda ilk olarak, vergi kabahati ve vergi suçu kavramlarına yer verilecektir. Sonrasında çalışmanın ana konusunu daha anlaşılır kılmak adına vergi ziyaı kabahatinin ve vergi kaçakçılığı suçunun tanımına, unsurlarına, karşılıklarında uygulanacak olan yaptırımlara ve cezalandırılma usullerine değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu arasındaki ilişkiyi oluşturan vergi ziyaının üç kat uygulanması hususu ve bu durumun yol açtığı sorunlar ele alınacaktır. İlk olarak üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi işlemine dayanak oluşturan kanuni düzenlemelere yer verilecektir. Ardından mükellefe aynı fiili nedeniyle hem vergi idaresince vergi ziyaına neden olduğu gerekçesiyle üç kat vergi ziyaı cezası hem de ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçu karşılığında hapis cezası uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususu irdelenecektir. Bu bağlamda, ilk olarak ne bis in idem ilkesinin anlamına ve kapsamına değinilerek AİHM'in ne bis in idem ilkesine ilişkin zamanla değişen içtihatları ortaya konulacak; sonrasında ise AİHM'in vergi ceza hukuku özelinde ne bis in idem ilkesine bakış açısı değerlendirilecektir. Ardından Türk

vergi ceza hukuku bağlamında ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliği, ilgili kanuni düzenlemeler ve Anayasa Mahkemesi'nin konuya bakış açısı değerlendirilerek üç kat vergi ziyaı cezasının ne bis in idem ilkesine aykırılığı sorunu tartışılacaktır. Sonraki kısımda ise vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşim sorununa yer verilecektir. Konuyla ilgili VUK'ta yer alan düzenlemeler ve kanun koyucunun amacı ortaya konulduktan sonra sorunlara ilişkin doktrindeki görüşler ve ortaya konulan çeşitli çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ ZİYAI KABAHATİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İLE CEZALARI

1. VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK KAVRAMI VE TÜRLERİ

1.1. Genel Olarak Suç ve Kabahat Kavramlari

Ceza hukuku bağlamında, hukuk kurallarının ihlali sonucunu doğuran fiiller "kabahat" ya da "suç" olarak tanımlanmaktadır. Hukuka aykırı olmayan bir fiil kabahat ya da suç olarak tanımlanamaz. Daha ağır ihlallere neden olan fiiller suç olarak, daha hafif ihlallere neden olanlar ise kabahat olarak nitelendirilmektedir. Görüldüğü üzere; hem suç hem de kabahat bir hukuk kuralının ihlali anlamına gelse de, karşılıklarında öngörülen yaptırımlar arasında niceliksel bir farklılık bulunmaktadır. Suç karşılığı öngörülen yaptırımlar daha ağırken, kabahat karşılığında verilecek yaptırım daha hafiftir[10]. Bunun nedeni kabahatlerin suçlara göre daha hafif ihlalleri cezalandırmaya yönelik olmasıdır[11].

Kabahat, suç olarak nitelendirilemeyen ve daha hafif yaptırımların öngörüldüğü haksızlık çeşididir[12]. Kabahatler, idari düzenin korunmasını amaçlar[13]. Kabahatin tanımı, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK)'nun[14] 2. maddesinde *"kanunun, karşılığında idari yaptırım öngördüğü haksızlık"* şeklinde yapılmıştır. Söz konusu maddenin gerekçesinde de hukuka aykırı nitelikte olan ve haksızlık oluşturan fiillerin suç veya kabahat şeklinde ayrıma tabi olmasının, görüldüğü üzere nitelik değil, oluşturdukları haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayandığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla suç, kabahatlere göre daha ağır hukuka

---

10 **Şenyüz, Doğan** (2017) Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, Bursa, Ekin, s. 3-5 (Vergi Ceza).

11 **Akbulut, Berrin** (2010) Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Ankara, Adalet, s. 85.

12 **Parlar, Ali** (2012) Kabahatler Kanunu, Ankara, Bilge, s.47; **Öztürk, Bahri** (2009) "Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları'' İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Ankara, Seçkin, s. 124.

13 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 7; **Özel,** Kadir Can (2020) 'Çevreyi Kirletme Kabahati' Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Dergisi, C:24, S:2, s. 460-461.

14 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 30/03/2005 tarihinde kabul edilerek 31/03/2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

aykırılıkları kapsamaktadır. Suçlarla korunan hukuki yarar, kabahatlerinkine oranla daha büyük bir önem arz etmektedir[15]. Bu nedenle kabahat karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalar yerine idari yaptırımlar öngörülmüştür. İdari yaptırımlar yasaların açıkça yetki vermiş ya da yasaklamış olduğu durumlarda yargısal bir süreç olmaksızın idarenin kendi işlemi ile doğrudan doğruya vermiş olduğu cezalardır[16]. Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesi idari yaptırımları, idari para cezaları ve idari tedbirler olarak ikiye ayırmaktadır. İdari tedbirler ise kanuna göre mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerden oluşmaktadır. Kabahatler, sadece Kabahatler Kanunu'nda sayılanlar ile sınırlı olmayıp Vergi Usul Kanunu gibi özel kanunlarda düzenlenmiş olan kabahatler de bulunmaktadır.

Suç, toplumsal düzeni sağlayan hukuk kurallarının ağır bir şekilde ihlal niteliğini taşıyan insan davranışlardır[17]. Suç, kanunda açıkça taksirle işlenebileceği belirtilen haller dışında, ancak kasıtlı davranışlar ile işlenebilir. Kabahat ise suçtan farklı olarak kasten veya taksirle işlenebilir. Bu nedenle kast unsuru kabahatler açısından aranmamaktadır. Suçlarla korunan hukuki yarar kamu düzenidir. Suç karşılığında uygulanan yaptırım hapis ve/veya adli para cezasıdır. Suçlar genel nitelikteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda[18] ve özel ceza hükümlerini barındıran özel kanunlarda düzenlenmiştir[19]. Örneğin, vergi suçlarına ilişkin hükümler VUK'ta yer almaktadır.

1.2. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramlari

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla egemenlik hakkına dayanalı olarak kişilerden cebren elde ettiği gelirlerden biridir[20]. Başka bir tanımla vergi, mükelleflerin malvarlığından belli bir miktar paranın devlet hazinesine geçirilmesi olup

---

15 **Mahmutoğlu, Fatih Selami** (2009) "Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Ankara, Seçkin, s. 37; **Pehlivan, Osman** (2015) Vergi Hukuku, Trabzon, Seçkin, s. 93.

16 **Karabulut, Mustafa** (2008) İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Ankara, Turhankitabevi, s. 12; *"Öğretide de kabul edildiği gibi, idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak İdare Hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalara idari yaptırım denilmektedir"* Anayasa Mahkemesi Kararı, Ahmet Altuntaş ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2015/19616, Karar Tarihi: 17/05/2018 (27/06/2018 tarih ve 30461 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

17 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 277; **Özgenç, İzzet** (2014) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin, s. 154 (Ceza Hukuku).

18 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 26/09/2004 tarihinde kabul edilerek 12/10/2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

19 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 9.

20 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 30; **Arslan,** s. 28.

devletin gelir kaynaklarından birini oluşturmaktadır[21]. Vergi kanunları, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri kapsamında dikkat etmeleri gereken ödev ve yasakları içermektedir. Vergi kanunları mükelleflere verginin ödenmesi anlamına gelen maddi ödev ve verginin kanuna ve gerçeğe uygun bir şekilde ödenmesini öngören şekli ödevler yüklemektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan maddi ve şekli ödevlere aykırı davranışları vergi kabahatlerini ve vergi suçlarını oluşturmaktadır[22]. Vergi ceza hukukunun konusunu da vergi kabahat ve suçlarının neler olduğu ve bunlara ilişkin yaptırımlar oluşturmaktadır. Vergi ceza hukukunda vergi kabahatlerine ilişkin idari para cezası şeklinde idari yaptırımlar, vergi suçlarına ilişkin ise hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmektedir.

Vergi kabahatleri ve vergi suçları ile ulaşılmak istenen temel amaç, vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır. Bu amacın yanı sıra vergi suçları kamu düzenini bozan davranışları, vergi kabahatleri ise mali düzeni bozan ve vergi kaybına yol açan davranışları önlemeyi hedeflemektedir[23]. Vergi kabahatleri ile mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi sonucu devlet hazinesinin gelir kaybetmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır[24]. Genel olarak vergi kabahat ve suçları sayesinde hazinenin uğrayacağı vergi kaybının önüne geçilerek kamu hizmetlerinin finansmanı tam bir şekilde sağlanmış olacak ve dolayısıyla kamu yararı sağlanmış olacaktır[25].

Vergi kabahatleri ve suçları 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu, vergi suçları açısından ise Türk Ceza Kanunu genel kanun niteliğindedir. KK'nın 3. maddesinde yer alan *"Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır"* ve TCK'nın 5. maddesinde yer alan *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır"* hükümleri gereği vergi kabahat ve suçlarında uygulanması gerekli genel kanunların, Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu olduğu anlaşılmaktadır[26]. Vergi

---

21 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 49; **Taştan, Mehmet** (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Adalet, s.1.

22 **Pehlivan**, s. 30; **Taşkan**, Vergi Hukuku, s. 279; **Saban,** s. 467; **Özbilen,** s. 207; **Arslan,** s. 282.

23 **Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan** (2015) Vergi Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Bursa, Ekin, s. 225; **Özbilen,** s. 2018; **Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai** (2008), Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım, s. 200; **Kırbaş, Sadık** (2015) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi, s. 166; **Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2014) Vergi Ceza Hukuku, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, s.5 (Vergi Ceza).

24 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 29.

25 **Aslan, Memduh** (2008) Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Niteliği, Ankara, Maliye ve Hukuk, s. 7; **Edizdoğan, Nihat / Taş, Metin / Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin, s. 7.

26 **Narter, Recep / Sarıcaoğlu, Ercan** (2013) 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima' Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18, S: 1-2, s. 80.

Usul Kanunu hükümleri ile vergi kabahat ve suçları için kendine özgü farklı düzenlemeler getirilmiştir. Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu arasında özel kanun – genel kanun ilişkisi bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümleri ile Kabahatler Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümleri arasında bir çelişki olduğu görüldüğünde, öncelikli olarak vergi hukukunun kendine özgü niteliği nedeniyle özel kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır [27].

1.2.1. Vergi Kabahati Kavramı

Vergi kabahati, vergi kanunları uyarınca karşılığında idari para cezası şeklinde idari yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiildir[28]. Kanun koyucunun vergi kabahatleri ile sağlamak istediği amaç, vergilere yönelik idari bir düzenin sağlanması ile devletin vergiden yoksun kalmasının ve dolayısıyla hazinenin zarara uğramasının önüne geçilmesidir[29]. Vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar, vergi suçlarının aksine, yargısal bir sürece ihtiyaç duyulmadan vergi idareleri tarafından idari bir işlem olan "ceza kesme" işlemi adı altında verilmektedir[30]. Buna yönelik olarak VUK'un 365. maddesinde, vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği hükme bağlanmıştır. Vergi kabahatleri açısından kanunilik ilkesi geçerli olup verilecek ceza ile ihlal arasında bir orantı bulunması da zorunludur[31]. Kesilen bu cezalara yönelik yargı denetimi vergi mahkemesinin görev alanına girmekte olup istinaf sürecinde de bölge idare mahkemeleri görevlidir.

Vergi kabahatleri, vergi kanunlarındaki usule ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi şeklinde gerçekleşebileceği gibi, vergi mükellef ya da sorumlularının vergi ödevlerini olması gerektiği gibi yerine getirmemesi sonucu vergi kaybının ortaya çıkması şeklinde de meydana gelebilir[32]. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi kabahatleri, vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyaı kabahati, Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitap, 1. kısmı içerisinde 341-343 maddelerinde ve 2. kısım 1. bölümü

---

27 **Narter / Sarıcaoğlu**, s. 80; **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 50 ve s. 61.

28 **Rençber, Altan (**2017) 'Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri' (Doktora) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 50.

29 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 8; **Şimşek, Mehmet** (2016) Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Ankara, Adalet, s. 3.

30 **Şimşek,** s. 8; **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 56; **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 279; **Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami** (2015) Vergi Hukuku, Ankara, Turhankitabevi, s. 209; **Arslan,** s. 285; **Öner, Erdoğan** (2015) Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 145.

31 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 56.

32 **Şimşek,** s. 4.

içerisinde 344. maddesinde; usulsüzlük kabahatleri ise Kanun'un 4. kitap, 2. kısım, 2. bölümü içerisinde 351-356. maddelerinde düzenlenmiştir. Usulsüzlük kabahatleri, genel ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Vergi ziyaı, VUK'un 341. maddesinde *"Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder"* şeklinde tanımlanmıştır. Mükellef ya da sorumlunun, vergi ödevini zamanında ödememesi ya da eksik ödemesi sonucu vergi ziyaı oluşacaktır. VUK'un 341. maddesinin 2. fıkrasında[33] ise mükellef ya da sorumlunun gerçeğe aykırı beyanlarla ya da başka yollarla vergiyi eksik tahakkuk ettirmesi halinde de vergi ziyaının oluşacağı belirtilmiştir. Vergi zıyaı kabahati ile vergi kaybı oluşmakta ve devlet hazinesi zarar görmektedir. Dolayısıyla vergi ziyaı kabahatinin işlenmiş sayılabilmesi için vergi kaybının oluşması şarttır. VUK'un 344. Maddesine göre de vergi ziyaı kabahatinin yaptırımının, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası olacağı hükme bağlanmıştır[34].

Usulsüzlük kabahatinin tanımı, VUK'un 351. maddesinde *"vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi"* şeklinde yapılmıştır. VUK ile vergi mükellef ve sorumlularına defter tutma, defter tasdiki, belge düzenleme, beyanname verme, ödemelerin belgeye bağlanması gibi şekli ve usuli yükümlülükler getirilmiştir[35]. Bu yükümlülüklere aykırı hareket edilmesi ile usulsüzlük meydana gelecektir. Usulsüzlük kabahatinde, şekli yükümlülüklere aykırılık ile vergi ziyaının oluşması tehlikesi meydana gelmektedir[36]. Dolasıyla Kanun'da sayılan fiillerin işlenmesi yeterli olup vergi ziyaı kabahatinden farklı olarak vergi kaybının oluşması şartı aranmamaktadır. Usulsüzlük kabahatine yol açan fiiller, kanunda tek tek sayılarak genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. Genel usulsüzlük kabahati, birtakım usul kurallarına aykırı davranışlar olarak karşılıklarında uygulanan yaptırımların ağırlıklarına göre birinci derece genel usulsüzlükler ve ikinci derece genel usulsüzlükler şeklinde VUK'un 352. maddesinde düzenlenmiştir. Birinci derece genel usulsüzlükler, ikinci derece genel usulsüzlüklere göre daha fazla vergi kaybı tehlikesi içerdiğinden daha ağır yaptırımlara tabi

---

33 **VUK m. 341/2:** *"Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir."*

34 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 57.

35 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 137; **Şimşek,** s. 18.

36 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 86; **Öncel / Kumrulu / Çağan,** s. 211; **Karakoç, Yusuf** (2012) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin, s. 476 (Genel Vergi).

tutulmuştur. Özel usulsüzlük kabahatleri ise genelde Kanun'da öngörülen belge düzenine uyulmaması şeklindeki davranışları içermekte olup üç grup halinde VUK'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlüklere göre daha ağır yaptırımlara tabi tutulmuştur[37].

1.2.2. Vergi Suçu Kavramı

Vergi suçları, vergi kanunlarında belirtilen kurallara ve yükümlülüklere aykırı bir şekilde gerçekleştirilen, devleti vergi kaybına uğratan ve kamu düzenini bozan hareketler neticesinde doğmaktadır[38]. Vergi Usul Kanunu'nda yaptırıma bağlanan vergi suçları "kaçakçılık", "vergi mahremiyetini ihlal" ve "özel kişilerin işlerini görme" şeklindedir. Bu suçların düzenlenmesiyle hedeflenen amaç, kamu düzenini korunmaktır[39]. Vergi kabahatlerinden farklı olarak, bu suçların işlendiğinin tespiti ve cezalandırma süreci ceza mahkemelerinin görev alanına girmekte olup karşılıklarında öngörülen yaptırımlar da hürriyeti bağlayıcı ceza şeklindedir[40]. Ayrıca vergi kabahatlerinin oluşumunda aranmayan kast unsuru, vergi suçlarının oluşumunda aranan bir unsurdur[41].

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olup vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin hukuka aykırı olarak tahrif edilmesi, gizlenmesi, düzenlenmesi, kullanılması, yok edilmesi; söz konusu evrak ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması ile işlenen bir vergi suçudur.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, VUK'un 362. maddesinde serbest hareketli bir suç olarak tanımlanmıştır[42]. VUK'un 5. maddesine göre, vergi işlemleri ile uğraşan memurlar, idari yargıda görev yapanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler ve kendilerine bilgi verilen meslek odaları vergi mahremiyetini korumakla yükümlü olup *"görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine,*

---

37 **Şimşek,** s. 19; **Taştan,** Vergi Hukuku, s. 280.

38 **Karaçoban Güneş, Tuğçe** (2010) 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı' Terazi Aylık Hukuk Dergisi, C:5, S:48, s. 99-114, s. 101 (Vergi Kaçakçılığı).

39 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 25.

40 **Pehlivan,** s. 94.

41 **Pehlivan,** s. 94.

42 **VUK m. 362:** *"Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır."*

servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar". Söz konusu yükümlülüğün ihlalini oluşturan her fiil vergi mahremiyetini ihlal suçunu doğurmaktadır. Bu suçu işleyenler, TCK'nın 239. maddesinde yer alan *"ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması"* suçuna göre cezalandırılmaktadır.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu ise, VUK'un 363. maddesinde düzenlenmiştir[43]. VUK'un 6. maddesine göre vergi işlemlerinde ve idari yargıda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Bu yasağın ihlali mükellefin özel işlerini yapma suçunu oluşturur ve fail TCK'nın 257. maddesinin 1. fıkrasında yer alan görevi kötüye kullanma suçuna göre cezalandırılır.

2. VERGİ ZİYAI KABAHATİ VE CEZASI

2.1. Vergi Ziyaı Kabahati Kavramı

Vergi mükellefleri veya sorumluların verdikleri vergiler, devlet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Vergi ödevlerinin gereği gibi yerine getirilmemesi vergi kaybına ve dolayısıyla devlet hazinesinin zarar görmesine neden olmaktadır. Mükellef veya sorumluların devleti vergi kaybına uğratan fiillerinin önüne geçmek için vergi ziyaı kabahati öngörülmüştür[44]. Bu kabahati işleyen yükümlüler ziyaa uğrattıkları vergi miktarı kadar idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Burada amaç devlet hazinesinin uğramış olduğu zararın tazmin edilmesi değildir.

Vergi ziyaı, VUK'un 341. maddesinde düzenlenmiştir[45]. Söz konusu maddenin ilk fıkrasında, "vergi ziyaı" kavramı mükellef veya sorumluların, vergi ödevlerini zamanında

---

43 **VUK m. 363:** *"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 ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir."*

44 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s.187.

45 **VUK m. 341:** *"(1) Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi sonucu vergi kaybının ortaya çıkması olarak tanımlanmıştır. İkinci fıkrada ise mükellef ya da sorumlunun şahsi, medeni halleri ya da aile durumlarına ilişkin gerçeğe aykırı beyanda bulunarak vergiyi eksik tahakkuk[46] ettirmesi ya da verginin haksız yere geri verilmesini sağlamasının da vergi ziyaını oluşturacağı hükme bağlanmıştır. Vergi ziyaı kabahati de VUK'un 344. maddesine göre, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyaı kabahati, yalnızca vergi mükellef ve sorumluları[47] tarafından işlenebilir[48].

2.2. Vergi Ziyai Kabahatinin Unsurları

Vergi ziyaı kabahatinin unsurları; "kanuni unsur", "maddi unsur", "manevi unsur" ve "hukuka aykırılık" unsuru olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

2.2.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, gerçekleşen eylemin ve karşılığında öngörülen yaptırımın kanunda düzenlenmiş olmasıdır. Bir başka deyişle, kanuni tanıma uygun bir fiilin bulunmasıdır. Gerçekleştirilen eylem karşılığında kanunlarda bir yaptırım öngörülmemiş ise herhangi bir kabahat ya da suç işlenmemiş olacaktır[49]. Vergi ziyaı kabahatinin kanuni unsurunu, VUK'un 344. maddesi oluşturmaktadır. Bu maddede, vergi ziyaı kabahatinin tanımı ve karşılığında öngörülen para cezası yer almaktadır.

---

(2)Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.
(3)Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

46 **VUK m. 22:** *"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir."*

47 Vergi mükellefi ve sorumlusu tanımı, VUK'un 8. maddesinde yapılmıştır. Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

48 **Candan, Turgut** (2004) Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul, Süryay Sürekli Yayınlar, s.42.

49 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 88; **Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhal** (2009) Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım, s. 236; **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 79.

2.2.2. Maddi Unsur

Vergi ziyaı kabahatinin maddi unsurlarını "hareket", "netice" ve söz konusu hareket ile netice arasındaki "nedensellik bağı" oluşturmaktadır. Özetle, vergi mükellef ve sorumlularının Kanun'da düzenlenmiş tanıma uygun hareketleri sonucunda vergi ziyaı neticesinin meydana gelmesi gerekmektedir.

2.2.2.1. Hareket

Vergi ziyaı kabahatini oluşturacak fiiller kanunda teker teker sayılmamıştır. Vergi ziyaı kabahati serbest hareketli bir kabahat olarak düzenlenmiş olup vergi ziyaı neticesine sebebiyet veren her hareket ile bu kabahat işlenmiş sayılmaktadır[50].

Vergi ziyaı kabahatinin yaptırımı, ziyaa uğratılan verginin bir katıdır[51]. Vergi ziyaına, 359. maddede sayılan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezası şeklinde daha ağır bir yaptırım; 344. maddenin 3. fıkrasında yer alan fiille sebebiyet verilmesi halinde ise yüzde elli oranında daha hafif bir yaptırım uygulanacağı öngörülmüştür. Vergi ziyaı kabahatinin hareket unsurunu; tabi oldukları yaptırımın ağırlığına göre, "hafifletici sebep öngörülen fiiller", "temel ceza öngörülen fiiller" ve "ağırlaştırıcı sebep öngörülen fiiller" şeklinde gruplandırmak mümkündür. Vergi ziyaı kabahati, hafifletici ve ağırlaştırıcı sebeplerin öngörüldüğü fiiller açısından bağlı hareketli kabahat olarak düzenlenmiştir[52].

2.2.2.1.1. Hafifletici Sebep Öngörülen Fiiller

Vergi ziyaı kabahatini oluşturan hafifletici sebep öngörülen fiil kapsamında ele alınabilecek tek fiil, VUK'un 344. maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre vergi beyannamesinin, kanuni süresinden sonra beyanname vermekle yükümlü mükellef

---

50 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s.188; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 89; **Karakoç, Yusuf** (2019) Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 178 (Vergi Ceza).

51 **VUK m. 344:** *"(1) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. (2) Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*
(3) Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyanameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

52 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 88.

tarafından verilmesi durumunda temel cezadan daha hafif bir cezaya hükmedilecektir. Beyannamenin kendiliğinden verilmesi hali, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmamış olması veya işlemin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması durumunda geçerlidir[53]. Bu şartlar gerçekleştiğinde, vergi ziyaı kabahati için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır. Kanun koyucu, bu düzenleme ile iyiniyetli yükümlüleri korumak istemiştir[54]. Ayrıca, yükümlünün beyannameyi kendiliğinden vermesi şeklinde bir zorunluluk da bulunmamaktadır[55]. Beyannamenin teslim edildiği tarihten önce vergi incelemesine başlanılmış ya da takdir komisyonuna sevk edilmiş ise artık temel cezanın öngörüldüğü fiilden söz edilecektir[56].

2.2.2.1.2. Temel Cezanın Öngörüldüğü Fiiller

VUK'un 341. maddesinin 2. fıkrasına göre, vergi ziyaı kabahatini işleyenlere ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Kanunda temel cezanın uygulanacağı fiillerin neler olduğu açıkça sayılmamıştır. Bu nedenle hafifletici ve ağırlaştırıcı hal olarak sayılan fiiller dışında, vergi kaybı neticesine yol açan her fiil bu kategorideki fiil kapsamına girecektir[57].

Kanun'un 341. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesi, şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunulması ya da verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi vergi ziyaını oluşturmaktadır. Vergi kaybının oluşabilmesi tahakkuk aşamasına bağlanmıştır. Bu nedenle tahakkuk aşaması tamamlanmış bir verginin tahsil aşamasında ödenmemesi veya geç ödenmesi vergi ziyaı kabahatini oluşturmayacaktır[58]. Aynı şekilde eksik tahakkuk eden verginin sonradan tamamlanması ya da haksız yere geri alınan verginin iade edilmesi de vergi ziyaı kabahatini ortadan kaldırmayacaktır[59]. Gerçekleştirilen fiiller sonucu verginin tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir[60]. Bu fiillere örnek

---

53 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 114; **Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez**, s. 206.
54 **Torunoğlu, Tahsin** (2010) 'Vergi Ziyaı Kabahati' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 12, Özel Sayı, s. 493.
55 **Torunoğlu,** s. 494.
56 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 114.
57 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 115-116; **Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez**, s. 206.
58 **Taşkan**¸ Vergi Hukuku, s. 282; **Arslan,** s. 284; **Kızılot / Şenyüz / Taş / Dönmez**, s. 203; **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 114.
59 **Arslan,** s. 284.
60 **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 87.

olarak; beyanname vermemek, beyannamede matrahı eksik bildirmek, gerçeğe aykırı şekilde fazla mahsup yapmak, ailevi durumlarla ilgili yanlış bilgi vermek, kişinin sakat olmadığı halde sakat olduğuna dair beyanda bulunması, eşi çalıştığı halde çalışmıyor şeklinde beyanda bulunması gösterilebilir[61].

2.2.2.1.3. Ağırlaştırıcı Sebep Öngörülen Fiiller

VUK'un 341. maddesinin 3. fıkrasına göre, vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyaı kabahatine ilişkin ceza üç kat olarak uygulanacaktır. VUK'un 359. maddesi vergi kaçakçılığı suçunu düzenlemektedir. Buna göre vergi ziyaına, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle neden olunması halinde üç kat idari para cezası kesilecektir.

Bu fiillerin neler olduğuna ilişkin detaylı açıklama aşağıda "Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları" başlığı altında yapıldığından, bu kısımda fiillerin sayılması ile yetinilecektir. Vergi ziyaına hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek ya da kayda konu olmayan kişiler adına hesaplar açmak, çift defter kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defter, kayıt veya belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşmasız matbaalarca basılan belgeleri kullanmak, ödeme kaydedici cihaz kayıtlarının silinmesi veya değiştirilmesi fiillerinden biri ile neden olunduğu takdirde vergi ziyaı kabahati karşılığında temel cezanın üç katı tutarında ceza kesilmesi durumu söz konusu olacaktır.

Bahse konu fiillerin *"vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, defter, kayıt ve belgeler"* üzerinde işlenmesi gerekir. Defter ve belgelerin tutulma veya düzenlenme mecburiyeti yanında, saklanma ve ibraz mecburiyetinin de bulunması gerekir. Söz konusu nitelikleri taşımayan defter ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen fiiller bu madde kapsamına girmeyecektir[62].

---

61 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 116; **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 119.
62 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 90.

2.2.2.2. Netice

Hareketlerin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik olarak tanımlanabilecek netice, kabahatlerin kanuni tanımlarında düzenlendiği sürece söz konusu olmaktadır[63]. Bu bağlamda, vergi ziyaı kabahatinin netice unsuru, vergi ziyaının oluşmasıdır[64]. Vergi ziyaı, mükellef ya da sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kabahat, vergi ziyaına bağlı olduğundan fiilin işlendiği değil, vergi kaybı neticesinin oluştuğu anda meydana gelmiş sayılır. Vergi kaybı oluşmamış ise vergi ziyaı kabahati de işlenmemiş sayılacağından mükellef ya da sorumlu hakkında herhangi bir ceza kesilmez.

Vergi ziyaı kabahati serbest hareketli bir kabahat olarak düzenlendiği için hangi fiil neticesinde vergi ziyaının oluştuğu önem arz etmemektedir[65]. Aynı fiil ile birden fazla vergi ziyaa uğratılmış ise her bir vergi için ayrı ayrı vergi ziyaı kabahatinin oluştuğu kabul edilerek her bir vergi açısından ayrı ceza kesilir. Örnek verilecek olursa, mükellefin yaptığı satışa ilişkin fatura kesmeme fiili ile hasılatın kayıt dışı bırakılması hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi açısından vergi ziyaı sonucunu oluşturur. Tek fiil ile iki vergi ziyaa uğratılmış olacağından her ikisi için de ayrı ayrı ceza kesilir[66].

VUK'un 341. maddesi kapsamında vergi ziyaı neticesinin, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ya da haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi şeklinde iki halde ortaya çıkacağı düzenlenmiştir. Ancak VUK'un 341. maddesinin son fıkrasında da belirtildiği üzere vergi ziyaı doğduktan sonra verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması kabahati ortadan kaldırmaz ve ceza uygulanmasına engel teşkil etmez.

2.2.2.2.1. Verginin Eksik veya Geç Tahakkuku

Vergi ödevlerinin, zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucu verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi

63 **Özel,** s. 464.
64 **Mutluer, M. Kamil** (2014) Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhankitabevi, s. 124; **Torunoğlu,** s. 489.
65 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 117.
66 **Şenyüz**, Vergi Ceza, s. 118.

ziyaına neden olur. Vergi ziyaı, verginin tahakkuk safhasıyla[67] ilgili olup tahakkuk ise verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir[68]. Vergi ziyaı, eksik ya da geç tahsilata değil, eksik veya geç tahakkuka bağlanmıştır[69]. Bu nedenle verginin zamanında tahakkuk ettirilmesi ancak ödemenin zamanında yapılmamış olması ya da hiç ödeme yapılmaması vergi ziyaına neden olmaz. Devlet, geciken bu vergiye karşılık gecikme zammı da uygulayarak tahsilini sağlar[70].

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında *'Mükellefin Ödevleri'* başlığı altındaki düzenleme ile mükelleflere işe başlamayı bildirme, adres değişikliklerinin bildirilmesi, iş değişikliklerinin bildirilmesi, işletme değişikliklerinin bildirilmesi, işi bırakmanın bildirilmesi, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri gibi ödevler yüklenmiştir. Mükelleflerin bu ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da zamanında ama eksik yerine getirmesi vergi ziyaına sebebiyet verebilir. Örneğin, mükellefin eksik gelir beyanında bulunması ya da işe başladığını bildirmemesi gelir vergisinin eksik tahakkuk etmesine ve dolayısıyla vergi ziyaına neden olur.

Verginin geç tahakkuku, mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi sonucu meydana gelmektedir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi gereken süreler Kanun'un ilgili kısımlarında düzenlenmiştir. Mükellefler ve vergi sorumluları, kendilerine yüklenen ödevleri Kanun'da belirtilen zaman ve usulde yerine getirmek zorundadırlar[71]. Bu düzenlemelere aykırı davranılması sonucu verginin tahakkuk ettirilmemesi vergi ziyaı oluşması sonucunu doğurur. Verginin eksiksiz bir şekilde ama kanuni süresi geçtikten sonra tahakkuk ettirilmesi de verginin geç tahakkuku kapsamında değerlendirilir[72]. Verginin zamanında ancak eksik tahakkuk ettirilmesi durumuna örnek olarak beyannamenin yasal süresi içerisinde verilmesine rağmen matrahın gösterilmemesi, beyannamede gösterilen matrahın hesaplanmasında hesap hilesi ile miktarın noksan beyan edilmesi, defterin tutulmaması veya eksik tutulması, defter ve belgenin matrahın doğru hesaplanmasına engel olacak derece noksan ve usulsüz tutulması gösterilebilir[73]. Ancak mükelleflerin, vergi beyannamelerini, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir

---

67 Vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşur.

68 **VUK m. 22:** *"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir."*

69 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 119.

70 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 120; **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya**, s. 87.

71 **Candan,** s. 51.

72 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 124.

73 **Candan,** s. 51-52.

komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra vermesi hali Kanun'un 344. maddesinin 3. fıkrasında hafifletici unsur olarak düzenlenmiş ve verilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı belirtilmiştir.

2.2.2.2.2. Verginin Haksız Yere Geri Verilmesi

Verginin geri verilmesi, mükellefin ödemiş olduğu verginin fazlaya ilişkin kısmının mükellefe geri verilmesidir. Örneğin, VUK'un 116. maddesine göre, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden mükelleften haksız yere fazla vergi alınabilir. Bu durumda Kanun'un 120. maddesine göre, yapılan bu vergi hatası düzeltilerek alınmış olan fazla vergi mükellefe geri verilir[74]. Gerçek dışı beyanlarda bulunarak ödenen verginin bir kısmının veya tamamının haksız bir şekilde geri alınması vergi ziyaı sonucunu doğurur. Bu durumda vergi ziyaı, geri ödemenin yapıldığı an oluşur. Örneğin, mükellefin vergilendirme hatası olmamasına rağmen olduğu yönünde hileli beyanlarda bulunarak idareyi aldatması ve önceden ödemiş olduğu verginin geri verilmesini sağlaması bu kapsamda değerlendirilir[75].

Verginin geri vermeyi haklı kılacak bir sebep olmaksızın geri alınması vergi ziyaını oluşturur[76]. VUK'un 341. maddesine göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek vergi ziyaı hükmündedir. Örneğin; çocuk sahibi olmayan mükellefin çocuğu olduğu yönünde gerçeğe aykırı beyanda bulunması ve vergi indiriminden yararlanması halinde bu durum söz konusu olur[77]. Bu şekilde vergi ziyaına sebebiyet verilmesi de vergi ziyaı kabahatini doğurur. Vergi ziyaı, geri vermenin yapıldığı tarihte oluşacağından, vergi ziyaı kabahati de o anda gerçekleşir[78].

---

74 **Yüce, Mehmet** (2015) Vergi Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin, s. 97.
75 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 126.
76 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 126.
77 **Candan,** s. 52.
78 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 127.

2.2.2.3. Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, meydana gelen neticenin gerçekleştirilen fiilin sonucu olarak oluşmasıdır. Vergi ziyaı kabahatinde, vergi mükellef ya da sorumlusunun gerçekleştirdiği fiil sonucu vergi ziyaı neticesinin oluşması gerekir[79].

2.2.3. Manevi Unsur

Kabahatler Kanunu'nun 7. maddesinde kabahatlerin icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği, 9. maddesinde ise kanunda açıkça hüküm bulunan haller haricinde kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Yani kanunda, bir kabahatin oluşabilmesi için yalnızca kasten hareket edilmesi gerektiği açıkça öngörülmemişse, ilgili kabahatin taksirle de işlenebileceği söylenebilir[80]. Dolayısıyla vergi ziyaı kabahatinin oluşmasında fiilin kasten ya da taksirle işlenmiş olmasının önemi bulunmamaktadır[81]. Vergi ceza hukukunun kasta dayanmayan fiilleri cezalandırma amacı, vergi mükellef ve sorumlularının vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda disiplin ve dikkatlerini artırmaktır[82]. İşlenen fiil neticesinde vergi kaybı ortaya çıkmış ise fiilin işlenmesinde kasıtlı hareket edilip edilmediği önem arz etmeyecek ve vergi ziyaı cezası kesilecektir[83]. Bir başka anlatımla, vergi kaybına kasıtlı veya taksirli bir davranışla ya da hata veya ihmal sonucu sebebiyet verilmesi, vergi ziyaı kabahatinin oluşması bakımından farklılık arz etmeyecektir[84].

Kanun'da, vergi ziyaı kabahatinin manevi unsuru açısından açık bir düzenlemeye yer verilmese de VUK'un 344. maddesinin gerekçesinde "*...vergi kaybı, ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse kasıtlı olsun vergi cezasının kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği…"* açıklamasıyla vergi ziyaı kabahatinin hem kast hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir[85].

Bu konuda vergi ziyaına Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi hali için kast unsurunun aranıp aranmayacağı hususu tartışma konusu olabilir. Zira

---

79 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 192.
80 **Özel,** s. 466.
81 **Kızılot / Kızılot,** s. 81; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 128; **Bilici, Nurettin** (2008) Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin, s. 106.
82 **Mutluer,** s. 217; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 487.
83 **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 105; **Öner**, s. 145.
84 **Karakoç**, Genel Vergi, s. 488; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 172.
85 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 128.

bu fiiller vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller olup vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için kast unsurunun varlığı zorunludur. Bu fiiller nedeniyle idari para cezasının üç kat olarak uygulanmasının altında yatan sebep de kasıtlı olarak işlenebilen bu fiiller ile vergi ziyaına kasten neden olunmasıdır. Böylece kanun koyucu, vergi ziyaına kasıtlı davranışlarıyla neden olan mükellefi daha ağır bir ceza ile cezalandırmak istemiştir[86]. Danıştay'ın bu konu ile ilgili görüşü de *"Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) kullanılması halinde üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmekte ise de; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyaı cezasının bir kat olarak uygulanması gerektiği"* yönündedir[87].

2.2.4. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, kasten veya taksirle gerçekleştirilen bir fiilin hukuk düzeniyle çatışmasıdır[88]. Hukuka aykırılık, mükellef ya da sorumlunun gerçekleştirdiği fiillerinin hukuk düzenine uygun kabul edilmemesidir. Vergi ziyaı kabahatine neden olan fiiller, Kanun'un 344. maddesinde ve bu madde delaletiyle 359. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu fiilleri gerçekleştirerek vergi ziyaına neden olunması halinde hukuka aykırılık unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır.

2.3. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezası

Vergi ziyaı kabahatinin yaptırımı olarak, vergi ziyaına neden olan fiillerin ağırlığına göre temel vergi ziyaı cezası, üç kat olarak uygulanan vergi ziyaı cezası ve yüzde elli oranında uygulanan vergi ziyaı cezası olmak üzere üç çeşit idari para cezası öngörülmüştür[89].

---

86 **Candan,** s. 112-113; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 130; **Edizdoğan / Taş / Çelikkaya,** s. 90.

87 *"... sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) kullanılması halinde üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmekte ise de; mal ve hizmeti gerçekten satın alan, yani bu mal ve hizmetin işletmesine girdiği ve kullanıldığı hususu açıkça belli olan ve bu nedenle gelir veya kurumlar vergisi yönünden tenkit edilmeyen kişinin, bunun karşılığında aldığı fatura veya sevk irsaliyesi gibi belgenin, bunu satan kişiye ait olup olmadığını araştırması ve bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, bu tür sahte veya yanıltıcı belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmadığı ihtimali de her zaman mevcut olabilir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyaı cezasının tek kat uygulanması hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacaktır."* Danıştay 9. Dairesi, E:2009/1991 K:2010/267 T:27.01.2010, https://kanberkilinc.com.tr/sahte-fatura-duzenleyenin-kotu-niyetine-kesilecek-vergi-ziyai-cezasi.htm s.e.t:02.06.2020.

88 **Özel,** s. 466.

89 **VUK m. 344:** *"(1) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*
(2) Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Belirlenen bu para cezaları, hazinenin uğradığı zararın karşılığı olmayıp işlenen haksız fiile yönelik yaptırımdır[90]. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından 12.06.1980 tarihinde verilen bir kararla da *"vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür"* ifadeleriyle vergi kabahatleri karşılığı öngörülen cezaların hazinenin uğradığı zararı tazmin değil, cezalandırma amacı ihtiva ettiği ortaya konulmuştur[91]. Hazinenin uğradığı zarar ise, detayları VUK'un 112. maddesinde belirtilen şekilde gecikme faizi ile giderilir.

Vergi ziyaını ortaya çıkaran fiilin ağırlığına göre verilecek olan cezanın oranları farklılaşır. Temel vergi ziyaı cezası, ziyaa uğratılan verginin yani eksik veya geç tahakkuk eden vergi miktarının bir katı tutarındadır. Vergi ziyaına 359. maddede yazılı olan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle neden olunması halinde bu ceza üç katı tutarında; sayılan fiillere iştirak edenlere ise bir katı tutarında ceza uygulanacaktır. İyi niyetli mükellefleri korumak isteyen kanun koyucu, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için yüzde elli oranında ceza kesileceğini öngörmüştür. Uygulanacak olan ceza miktarının belirlenebilmesi için öncelikle ortaya çıkan vergi ziyaı miktarının hesaplanması gerekir. Sonrasında da tespit edilen bu miktar ile vergi ziyaına neden olan fiilin ağırlığına göre kanuni tanıma uygun olan katsayının çarpılması sonucu uygulanacak nihai ceza tutarı belirlenmiş olacaktır. Örneğin; ilgili şirketin bir vergi dönemine ilişkin yapılan inceleme sonucu spotaj gelir vergisi matrahını 20.000 Türk Lirası eksik beyan ettiğinin tespiti halinde ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında, yani 20.000 Türk Lirası vergi ziyaı cezası kesilecektir. Bu durumda, ilgili şirketten vergi aslı ve vergi ziyaı cezasının toplamı olan 20 000 Türk Lirası tarh edilecektir[92].

(3) Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

90 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 129.

91 Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 1977/1, K:1980/2, T: 12.06.1980, https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay s.e.t:23.06.2020.

92 **Arslan,** s. 286.

2.4. Vergi Ziyai Kabahatinin Cezalandırılmasi Usulü

Vergi ziyaı kabahatinin cezalandırılmasına ilişkin hükümler (vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması), Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabının dördüncü kısmında düzenlenmiştir. Bu kısma ait birinci bölümde cezayı gerektiren olayın nasıl tespit edildiği, ikinci bölümde ise ceza kesme yetkisinin kimde olduğu ve cezalandırmaya ilişkin diğer usulü düzenlemelere yer verilmiştir.

Vergi mükellef ve sorumlularına ceza kesilmesi sürecinin ilk aşamasını cezayı gerektiren olayın tespiti oluşturur. VUK'un 364. maddesine göre; *"vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından"* tespit edilir. Vergi cezasını kesme yetkisi, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine aittir. Kesilen bu cezanın hukuki anlamda sonuç doğurması için ise ilgiliye ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekmektedir.

2.4.1. Vergi Ziyaı Cezasını Gerektiren Olayın Tespiti

Vergi ziyaı kabahati cezasının kesilmesi sürecinde, ilk olarak vergi ziyaı kabahatinin tespit edilmesi gerekmektedir[93]. Bu tespit, amaçları ve kapsamları birbirinden farklı olan yoklama ve inceleme olmak üzere iki ayrı vergi denetimi yolu[94] ile sağlanır[95]. Vergi denetiminin genel amacı, kanunla kendilerine maddi ve şekli ödevler yüklenen vergi mükellef ve sorumlularının bu ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespitinin sağlanmasıdır[96]. VUK'un 364. maddesinin son cümlesinde belirtildiği üzere; yoklama ve vergi incelemesi sürecinde vergi cezasını gerektiren olaylarla karşılaşılırsa bu durumun düzenlenen raporlarda gösterilmesi ve ilgili delillerin kaybolması ihtimalinin bulunması halinde ayrıca tutanakla tespiti zorunludur.

---

93 **Candan,** s. 327.

94 Vergi denetim yollarından biri olan arama ise, vergi kaçakçılığı suçlarında söz konusu olmaktadır. İhbar veya yapılan incelemeler sırasında mükellefin vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine ilişkin bir emare bulunması halinde, vergi inceleme elemanının talebi üzerine sulh ceza hakiminden alınacak karar ile arama yapılabilir. Aramada amaç, vergisel gerçekliğe ilişkin delil elde etmektedir. **Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert** (2016) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet, s. 96; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 73; **Öner,** s. 101.

95 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 74.

96 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 155.

2.4.1.1. Yoklama

Yoklama, VUK'un 127. maddesinde *"mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek"* şeklinde tanımlanmıştır. Yoklama maddi olgular üzerinde gerçekleştirilen bir denetim aracı olduğundan diğer denetim yollarına göre daha sınırlıdır[97]. Mükelleflerin kanunda belirtilen şekli ödevlerini yerine getirip getirmedikleri hususu yoklama ile araştırılmaktadır[98].

Yoklama yetkisi, mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairelerine aittir[99]. Bu yetkiyi kullanmaya haiz olan görevliler VUK'un 128. maddesinde; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak sayılmıştır. Yoklamaya yetkili memurların, hangi alanlarda bu yetkiyi kullanabildikleri ise Kanun'un 127. maddesinde belirtilmiştir. Ancak yoklama, diğer vergi denetimi yollarına göre daha sınırlı bir denetim yolu olduğundan sayılan bu memurların hepsinin defter ve belgeler üzerinde inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır[100].

VUK'un 130. maddesine göre yoklama, her zaman yapılabilir ve yapılma zamanı ilgiliye bildirilmez. Kanun'un 131 ve 132. maddelerine göre de yoklama sonucu tespit edilen hususlar, tutanak niteliğinde olan yoklama fişlerine kaydedilerek yoklaması yapılan ilgiliye bildirilir. Yoklama neticesinde, mükelleflerin vergi cezasının kesilmesini gerektiren bir ihlalde bulunduğu tespit olunursa gerekli cezai işlemler uygulanır[101].

2.4.1.2. Vergi İncelemesi

VUK'un 134. maddesine göre diğer bir vergi denetim yolu olan vergi incelemesinin amacı *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır"*. Vergi incelemesi, yoklamaya nazaran daha geniş bir araştırma yetkisi ihtiva eder. Bu bağlamda, vergi idaresine mükellefe ait defter ve kayıtlar üzerinde denetim yapma yetkisi

97 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 156 ve 158.
98 **Öner,** s. 97; **Pehlivan,** s. 116.
99 **Öner,** s. 97.
100 **Uğur/Elibol,** s. 71.
101 **Öner,** s. 98; **Şenyüz,** Vergi Ceza, 74.

de tanınmıştır. Ayrıca defter ve kayıtlar dışında, delil serbestisi çerçevesinde her türlü delilden yararlanmak mümkündür[102].

İnceleme yapma yetkisine sahip kişiler VUK'un 135. maddesine göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Vergi incelemesine tabi olanlar ise VUK'un 137. maddesinde belirtildiği üzere defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğü olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi incelemesinin zamanına ilişkin kurallar VUK'un 137. maddesinde, yapılacağı yere ilişkin hususlar ise 138. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi incelemesinin yapılacağı zamanının önceden bildirilmesi yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vergi incelemesinin sonuçlanmamış hesap dönemi de dahil, tarh zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılması mümkündür. Vergi incelemeleri, esas olarak incelemeye tabi olan kişinin iş yerinde yapılır. Ancak zorunlu sebepler ile (ölüm, işyeri terki gibi) incelemenin işyerinde yapılmasının imkansızlaşması halinde ya da mükellef ve vergi sorumlularının isteği üzerine incelemenin vergi dairesinde yapılması da mümkündür. Bu durumda incelemeye tabi kişinin defter ve kayıtlarını daireye getirmesi gerekmektedir.

İncelemede uyulacak esaslara ilişkin VUK'un 140. maddesine göre; vergi incelemesine mükellef de katılır ve tüm süreç birlikte yürütülür. Süreç başlamadan önce incelemeye tabi olan kişiye inceleme konusunun açıklaması gerekir. İncelemenin tamamlanması halinde vergi inceleme raporu düzenlenir. Vergi inceleme raporunun sonuç kısmında mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza miktarının açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir[103]. Vergi inceleme raporu, rapor değerlendirme komisyonları (meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak) tarafından değerlendirilerek ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca inceleme sırasında VUK'un 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir durumun tespiti halinde vergi suçu raporu da düzenlenir[104]. İncelemeye tabi olan kişinin vergi ziyaı kabahatini oluşturan bir fiilinin tespiti halinde ise ceza kesme işlemi söz konusu olur[105].

---

102 **Öner,** s. 98.
103 **Uğur / Elibol,** s. 87.
104 **Uğur / Elibol,** s. 89.
105 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 160.

2.4.2. Ceza Kesme Usulü

2.4.2.1. Ceza Kesme Yetkisi

VUK'un 365. maddesine göre, vergi cezalarını kesme yetkisi olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesindedir[106]. Mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri ise vergi kanunlarınca belirlenir. Mükelleflerin her bir vergi açısından hangi vergi dairesine bağlı olduğu ilgili kanunlarca belirlenmiştir. Örneğin; gelir vergisi açısından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 106. maddesine göre, mükellef ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine bağlıdır ve gelir vergisine ilişkin ceza kesme yetkisi de bu vergi dairesine aittir. Katma değer vergisi açısından ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesi yetkilidir. Görüldüğü üzere, her vergi türü açısından o vergi ile ilgili cezayı kesmekle yetkili daire farklıdır[107].

Cezayı gerektiren olayın tespitini yapan vergi dairesi ile cezayı kesmekle yetkili olan vergi dairesi farklı olabilir. Ceza kesmekle yetkili vergi dairesi bir başka vergi dairesince yapılan tespite ilişkin ceza kesebilir[108]. Yetkili vergi dairesi, vergi kabahatini oluşturan olayın tespitini içeren yoklama tutanağının veya vergi inceleme raporunun kendisine ulaşması ile ceza kesme işlemini yapar[109]. İlgili vergi dairesinin müdürü söz konusu cezayı kesmekle yetkilidir[110].

2.4.2.2. Ceza Kesme İşleminin Tebliği

Vergi cezasının kesilmesi işleminden sonra kesilen bu vergi cezasının ilgilisine tebliğ edilmesi gerekir. Ceza kesme işleminin tebliği ceza ihbarnamesi ile yapılır. VUK'un 366. maddesine göre ceza ihbarnamesi *"ihbarnamenin sıra numarasını, tanzim tarihini, ilgililerin soyadını, adını ve unvanını, varsa mükellef numarasını (mükellef hesap numarasını), ilgilinin açık adresini, olayın izahını (kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle), olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemini, varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve*

106 **Öner,** s. 154.
107 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 79.
108 **Candan,** s. 327.
109 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 80.
110 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 78.

numarasını, varsa tekerrür ve içtima durumunu, vergi cezasının hesabı ve miktarını, vergi mahkemesinde dava açma süresini" içerir. İhbarnamenin sayılan bu hususları içermemesi, tebliği geçersiz kılar ve usulüne uygun yeni bir ihbarname düzenlenerek ilgiliye tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca ceza ihbarnamesine, vergi cezası kesilmesini gerektiren olayın tespitini içeren yoklama tutanağının veya vergi inceleme raporunun bir nüshasının eklenmesi gerekir. Eklenmemesi hali, ihbarnameyi geçersiz kılar ve işlemin mahkemece iptalini gerektirir[111].

Tebliğin sonucu olarak ceza kesme işlemi icrailik kazanır. Bu durumda muhatap söz konusu ceza kesme işlemine karşı cezalarda indirim, terkin, hata gibi idari yollara başvurabileceği gibi otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açma yoluna da başvurabilir. Aksi halde, ceza kesinleşir. VUK'un 368. maddesine göre ilgilinin bu cezayı vergi mahkemesinde dava açmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren, dava açmış ise vergi mahkemesinde ilgili aleyhine çıkan karar üzerine vergi dairesince düzenlenecek yeni ihbarnamenin ilgiliye tebliğinden itibaren bir aylık süre içinde ödemesi gerekir.

Vergi mahkemesince verilen karara karşı kanun yoluna gidilmesi kararın icrasını engellemez ve ceza kesinleşmese de tahakkuk eder. Kesilen cezanın bir aylık süre içinde ödenmemesi halinde icra yolu ile tahsilatı sağlanır. Kesilen cezanın vergi ziyaı cezası olması halinde bir aylık süre içinde ödenmeyen cezalar için ayrıca gecikme zammı da istenir[112]. Böylece devlet, alacağının süresinde ödenmemesi nedeniyle uğradığı zararı gecikme zammı ile telafi eder[113].

---

111 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 82; *"İnceleme raporunun eklenmemesinin ihbarnameyi hükümsüz kılması sebebiyle, inceleme raporu eklenerek tebliğ olunan ikinci ihbarnamenin idari dava açılmasına esas alınmasının zorunlu olduğu; bu nedenle, davayı süreaşımı sebebiyle reddeden vergi mahkemesi kararında isabet bulunmadığı…"* Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E: 1986/18, K: 1986/20, T: 24.11.1986, **Candan,** s. 345.

112 **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun m. 51/3 :** *"Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyaı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.",* **Candan,** s. 357.

113 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 86.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI VE CEZASI

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı

Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen eylemleri kapsamaktadır. Vergi suçlarının işlendiğini tespit etme ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmetme görevi adli yargı bünyesinde bulunan asliye ceza mahkemelerine aittir. Asliye ceza mahkemelerinin denetimi de bölge adliye mahkemelerinin görev alanı içerisindedir[114]. Vergi suçları ile korunan hukuki yarar, içerisinde kamu yararını da barındıran hazine yararıdır[115]. Kanun koyucu, vergi suçları ile devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin tahsilinin önüne geçecek davranışları engellemeyi amaçlamıştır.[116]

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmının "Suçlar ve Cezaları" başlıklı üçüncü bölümünde yer almaktadır[117].

---

114 **Taşkan,** Vergi Ceza, s. 301.

115 **Öncel / Kumrulu / Çağan,** s. 209.

116 **Taştan,** s.6.

117 **VUK m. 359:** "***a)*** *Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*
1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.
b) *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*
c) *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*
ç) (Ek:29/4/2021-7318/4 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayır ve belgelerin hukuka aykırı olarak tahrif edilmesi, gizlenmesi, düzenlenmesi, kullanılması, yok edilmesi; söz konusu evrak ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması ile işlenen bir vergi suçudur. Vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiillere 359. maddenin a, b, c ve ç fıkralarında dört ayrı grup halinde yer verilmiştir. Ayrıca önemle belirtmek gerekir ki vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinde vergi ziyaının oluşması şartı aranmamaktadır, özü itibariyle neticesiz bir suçtur[118].

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Unsurları

Vergi kaçakçılığı suçunun unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

3.2.1. Kanuni Unsur

Kanuni unsur, bir fiilin kanunda öngörülen tipe uygun olmasıdır. Bunun için gerçekleştirilen fiilin, kanunda suç olarak düzenlenmiş ve karşılığında uygulanacak yaptırımın gösterilmiş olması gerekmektedir[119]. Bu unsur, kanunilik ilkesinin bir sonucudur[120]. Vergi kaçakçılığı suçu da Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ve karşılıklarında öngörülen cezalara yer verilmiştir[121]. Bir fiilin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için öncelikle VUK'un 359. maddesinde yer alan suç tanımına uygun olması gerekmektedir[122].

---

diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

118 Bir görüşe göre istisnai olarak, VUK m. 359/a-1'de düzenlenen "*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme"* fiilinde bir zararın ortaya çıkması aranmaktadır. **Özen, Mustafa** (2014) Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara, Adalet, s. 5, (Vergi Suçları).
Bu konudaki diğer bir görüş ise *"vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde"* ibareleri ile amaçlananın bahse konu fiili nitelemek olduğu, bu fiilin vergi matrahının azalmasına yol açabilecek nitelikte olması gerektiğinin vurgulandığı yönündedir. Dolayısıyla bu fiilin işlenmesi halinde suçun oluşabilmesi için vergi kaybı şartı aranmamaktadır. **Taşkan,** Vergi Ceza, s. 304.

119 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 293.

120 **Üstün, Ümit Süleyman** (2001) 'Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü' Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:9, S:3-4, s. 295.

121 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 400.

122 **Karakoç,** Genel Vergi, s. 503.

3.2.2. Maddi Unsur

Maddi unsur kanunda öngörülen tipe uygun fiilin gerçekleştirilmesidir. Suçun maddi unsurları suçun konusu, fail, mağdur, fiil, netice ve nedensellik bağıdır[123].

3.2.2.1. Suçun Konusu

Vergi kaçakçılığı suçuna neden olan fiiller, VUK'un 359. maddesinde üç ayrı grup halinde düzenlenmiştir. Bu suçu oluşturan her bir fiile ilişkin maddi konu farklılık arz etmektedir[124]. Örneğin, "a bendinde" yer alan *"muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak"* fiili ile oluşan suçun konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerdir. "b bendinde" yer alan *"defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak"* fiili ile oluşan suçun konusu, VUK ve diğer vergi kanunları uyarınca tutulan defter, belge ve kayıtlardır. Madde kapsamına genel olarak bakıldığında vergi kaçakçılığı suçunun konusunu, *"vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıt"*ların oluşturduğu görülmektedir. *"Vergi kanunları"* kavramı, Kanun'un 3. maddesinin A bendine göre, Vergi Usul Kanunu'na ve bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir. Suçun konusu bağlamında defter, belge ve kayıt kavramlarından ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir.

Vergi mükelleflerinin bir bölümüne, kanunda belirtilmiş olan *defter*leri tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu mükellefler, Kanun'un 172. ve 173. maddelerinde sayılmıştır[125]. Defter tutma yükümlülüğünün amacı, mükelleflerin vergilendirme işlemlerini

---

123 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 293.

124 **Özcan,** s.99.

125 **VUK m. 172:** *"Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:*
1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.
iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler."
VUK m. 173: *"Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:*
1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler
2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler
3. Kurumlar vergisinden muaf olan:

tespit edebilmek ve denetleyebilmektir[126]. Bu defterlere örnek olarak[127]; yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri, günlük kasa defteri, işletme defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri, imalat defteri, çiftçi işletme defteri verilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçuna konu olabilecek bir *belge*de bulunması gereken özellikler yazılı olması, belli bir içeriğe sahip olması ve düzenleyeninin belli olmasıdır. Bu özelliklere ek olarak, bu belgenin vergi kanunlarınca düzenlenmesi ya da tutulması gerekmektedir[128]. Vergi kanunlarınca düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin kurallar Kanun'un 227. maddesinde yer almaktadır[129]. Buna göre, defter tutmakla yükümlü olan mükellefler üçüncü kişilerle olan işlemlerini belgelendirmek zorundadır. Ayrıca defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflere de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderleri belgelendirmeleri konusunda yükümlülük getirilmiştir. VUK'a göre tutulması gereken belgeler, Kanun'un 229. ve 242. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu belgelere örnek olarak; fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi verilebilir. Bu belgelerin Kanun'da sayılan zorunlu unsurları taşımaması halinde belgenin düzenlenmemiş sayılacağı da 227. madde kapsamında hükme bağlanmıştır.

Kanun'a göre, mükelleflerce tutulması gereken *kayıt*lara ilişkin düzenlemeler ve bu kayıtların taşıması gereken özellikler ise 215. ve 219. maddeler arasında yer almaktadır. Mükelleflerin bu kayıtlarda muhasebe hileleri yapma, kayıtları tahrif etme, gizleme gibi eylemleri vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır. Kayıtlara örnek olarak; envanter listeleri,

---

a) İktisadi kamu müesseseleri;
b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmiyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur."

126 **Öner,** s.79.

127 Tutulması gereken defterlere ilişkin hükümler, VUK'un 182. ve 214. maddeleri arasında yer almaktadır.

128 **Bayar, İbrahim Nihat** (2013) Vergi Kaçakçılığı, Ankara, Yetkin, s. 85.

129 **VUK m. 227:** *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*
Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini teşvike mecburdurlar. (Götürü usulde tesbit edilen giderler hariç.)
Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.
Maliye ve Gümrük Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir."

damga resmi kayıtları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar, elektronik ortamda yer alan kayıtlar verilebilir[130].

3.2.2.2. Fail

Vergi kaçakçılığı suçu özgü suç niteliğinde değildir[131]. Dolasıyla bu suçun faili herkes olabilir[132]. Failin belirlenmesi noktasında failin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklılık arz eden noktalar bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda, suçun faili "cezaların şahsiliği" ilkesine göre belirlenmektedir[133]. Vergi kaçakçılığı suçlarında suçun gerçek kişilerce işlenmesi halinde fail, vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur[134]. Ayrıca VUK'un 360. maddesinde yer alan hükme göre bu suçun işlenişine iştirak eden suç ortakları bu suçların işlenmesinde bir menfaatleri bulunmasa bile bu suçtan dolayı sorumlu tutulacak; ancak haklarında verilecek ceza yarıya indirilecektir.

Uygulamada birçok işletme sahibinin işyerindeki faaliyetlerini, bu faaliyetlerinden kaynaklanan vergiyle ilgili ödev ve sorumluluklarını, yetkilerini özel vekaletname ile devrettiği kişiler aracılığıyla gerçekleştirdiği görülmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olaya yönelik faaliyetlerini yetkili kıldığı vekil veya müdür gerçekleştirmiş ise kaçakçılık suçu ile ilgili sorumluluk bahse konu vekil veya müdüre ait olacaktır[135].

---

130 **Candan,** s. 271.

131 **Taştan,** s. 7; **Özcan, Onur** (2015) Vergi Suçları, Ankara, Seçkin, s. 121.

132 *"…sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun veya olmasın herkes tarafından işlenmesinin mümkün bulunmasına…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2005/740, K: 2006/5450, T:14.04.2006, **Ok, Nuri / Gündel, Ahmet** (2002) Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin, s. 302.

133 *"Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz.'; üçüncü fıkrasında,'Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.' denilerek suçun ve cezanın kanuniliği esası benimsenmiş; yedinci fıkrasında ise ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilerek herkesin, kendi eyleminden sorumlu tutulacağı, başkalarının suç oluşturan eylemlerinden dolayı cezalandırılamayacağı kabul edilmiştir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel kurallarındandır. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Bu ilkeye göre asli ve feri failden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmaları olanaklı değildir. Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de, "fıkra, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılamayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.' denilmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir."* Anayasa Mahkemesi E:2012/106 K:2012/190 T:29/11/2012, https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/RG801Y2015N29397S20143134 s.e.t:19/10/2021.

134 **Taştan,** s. 7.

135 **Taştan,** s. 8; **Özcan,** s. 125.

Mükellefin işyerindeki bir çalışanın kasıtlı davranışı ile vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi (örneğin; çalışanın sırf işverene zarar vermek amacıyla işverenin haberi olmaksızın sahte fatura düzenlemesi) halinde ise sorumluluk çalışana ait olacaktır; bu noktada fiilin işvereninin bilgisi ve talimatı dışında işlenmiş olması gerekmektedir[136].

Türk Ceza Kanunu'na göre tüzel kişilerin sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunun faili tüzel kişiler olamaz. Ancak VUK'un 333. maddesinin 3. fıkrasında[137] yer alan vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde bu fiilleri işleyenlerin sorumlu tutulacağına yönelik düzenleme karşısında tüzel kişilik bünyesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiili gerçekleştirenler bu suçun faili olarak sorumlu tutulacaktır[138]. Uygulamada bu suçun faili genellikle tüzel kişiliğin kanuni temsilcileridir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, tüm kanuni temsilcilerin değil[139]; sadece bu suçun ayrıntısını bilerek oluşumunda rol oynayan kanuni temsilcilerin suçtan dolayı sorumlu tutulması gerektiğidir[140]. Suçu oluşturan fiile katılmayan ya da haberdar olmayan temsilciler

---

136 **Özcan**, s. 126; **Candan,** s. 287.

137 **VUK m. 333/3:** *"Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."*

138 **Özcan,** s. 127.

139 *"Defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi için Anonim şirketin yönetim kurulu ikinci başkanı ve temsilcisi olan ve mahkumiyetine karar verilen sanık Mecit Babadağı'na 2.8.1999 tarihli tutanakla tebliğ edildiği anlaşılmasına rağmen, fiille ilgileri bulunmayan şirketin yönetim kurulu üyeleri olan diğer sanıkların beraatleri yerine mahkumiyetlerine karar verilmesi kanuna aykırıdır."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/8276, K:2001/8991, T: 04.10.2001, **Parlar, Ali / Demirer, Güleç** (2002) Açıklamalı – İçtihatlı Adli – İdari Vergi Suçları, Ankara, Adil Yayınevi, s. 165.

140 *"Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/5007, K:2001/8710, T:27.09.2001, **Parlar/Demirel,** s. 163.

"Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluğu düzenleyen 213 Sayılı Yasanın 10. maddesinde yer alan "tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği" 333. maddenin 4369 Sayılı Yasayla değişik son fıkrasında da "359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı" şeklindeki hükmü ve tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması, suçun eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk; dairemizin süreklilik gösteren içtihatları Ceza Genel Kurulunun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında da açıklandığı üzere, cezanın şahsiliği ilkesine de bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınıp suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı ve buna göre mevcut olması halinde temsil yetkisinin bölüşümüne ilişkin önceden belirleme iş bölümü ve gerektiğinde vergi dairesine beyannamelerin hangi temsilci tarafından verildiği de sorulmak suretiyle suça konu olup sahte oldukları anlaşılan faturaları temin eden ve kullanan temsilci tespit edilerek, cezai sorumluluğun tayin ve takdiri gerekirken yönetici durumunda sorumlu olduklarından bahisle her iki sanığın mahkümiyetlerine hükmolunması…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2002/1198, K:2001/3995, T:09/05/2002, https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_11_Ceza_Dairesi_2002-1198.php s.e.t:04.12.2019.

"Sanığın şirkete temsile yetkisi bulunmakla birlikte şirketin diğer temsilcisi kocası H.T. tarafından idare edildiği, temsil görevi ile ilgili hiçbir işlem yapmadığı, fiilin işlenmesinde ve suçun oluşmasında rolü olmadığı anlaşıldığından Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı içtihadı da dikkate

sorumlu tutulamazlar. Cezaların şahsiliği ilkesinin de gereği olarak; kanuni temsilcinin suçu oluşturan fiili bilip bilmediği, suçun oluşumundaki etkisi, oluşan suç ile arasında bir illiyet bağı kurulup kurulmadığının tespiti gerekmektir. Tüm bu hususlar gözetildikten sonra cezalandırma yoluna gidilmelidir[141]. Kanuni temsilcilerin yetkilerini başkalarına devretmesi halinde ise yetkisini devreden kanuni temsilcinin tüm işleyişten haberdar olmasının gerektiği ve yetki devrinin sorumluluğunu kaldırmayacağı ileri sürülmektedir[142]. Şirket bünyesinde çalışan personelin yöneticilerin bilgisi, rızası veya talimatı dışında vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi halinde de kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu söz konusu olmayıp personel bu davranışından dolayı sorumlu olacaktır[143].

---

alınarak beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır." Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/8771, K:2001/9196, T:09.10.2001, **Ok/Gündel,** s.67.
"Şirket ortakları birden fazla olup suçu üstlenmemeleri halinde cezaların şahsiliği ve sanıkların suçu işlemesindeki rolleri gözetilerek karar verilmelidir. Sanık M.A.P.'nın aşamalarda ısrarlı şekilde faturaların düzenlenmesinden ve idari işlerden ağabeyi olan diğer sanığın sorumlu olduğunu, kendisinin imalathane kısmında çalışıp faturalardaki sahteciliği vergi denetimi sırasında öğrendiğini, faturalardaki imzaların da diğer sanığa ait olduğunu savunmasına, sanık A.R.P.'nın da bu savunmayı doğrulayıp kardeşinin faturaların düzenlenmesinden bilgisi olmadığını, ekonomik sıkıntıya girdiği için muhteviyatı itibariyle faturalar düzenlendiğini ikrar etmesine göre; adına fatura düzenlenenler dinlenmeden, faturaların kim tarafından düzenlendiği de incelenmeden cezaların şahsiliği ve sanıkların suçu işlemesindeki rolleri gözetilmeden sanık M.A.P.'nın savunmasının hayatın olağan akışına uygun düşmediği gerekçesine dayalı olarak eksik soruşturma sonucu ve yetersiz gerekçe ile mahkumiyetine karar verilmesi…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2012/4288 K:2012/5986 T:18.04.2012, **Taştan,** s. 13.

141 **Taştan,** s. 11.

142 **Taştan,** s. 12; **Özcan,** s. 130.

143 **Özcan,** 130; **Taştan,** s.12; *"Kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin; bilgilere emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasıdır. Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığında fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyenin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır. Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilinin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/5007 K:2001/8710 T:27.09.2001, **Parlar/Demirel,** s. 163.

3.2.2.3. Mağdur

Vergi suçları ile korunan hukuksal değer, hazine yararı ve dolayısıyla kamu yararıdır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde, mağdur devlet olacaktır.

3.2.2.4. Hareket

Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik bir suçtur. Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiillerden birinin gerçekleştirilmesi ile suç oluşmaktadır. Söz konusu fiiller, oluşturdukları ihlalin ağırlığına göre dört farklı grup halinde a, b, c ve ç bentlerinde düzenlenmiştir. Fail her gruptaki fiillerden birden fazla fiili işlemiş olması halinde tek suç işlemiş sayılacağından hakkında tek ceza uygulanacak; ancak mahkemece ceza miktarı belirlenirken alt sınırdan uzaklaşılacaktır[144]. Failin her bir farklı gruptan işlediği fiiller ise ayrı birer suç olarak değerlendirilecektir[145].

3.2.2.4.1. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin a) Bendinde Yer Alan Hareketler

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a bendinde vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren seçimlik hareketler sayılmıştır. Bunlar; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

3.2.2.4.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergi Usul Kanunu'nda hesap ve muhasebe hilelerine ilişkin bir tanım yer almamaktadır. Hesap hilesi, kayıtların hesap işleyişlerine ve muhasebe kurallarına aykırılık oluşturacak şekilde yolsuzlukları örtbas etmek ve bu işlemlerin hesap ve defterlerde ortaya çıkmasına engel olacak şekilde tutulmasına yönelik hareketler olarak tanımlanabilir.

144 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 301-302.
145 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 402.

Örneğin; satışa yönelik bir işlemin defterin gelir kısmına kaydı gerekirken avans kısmına kaydedilmesi, defterdeki sayıların kasıtlı olarak yanlış toplanması hesap hileleridir[146].

Muhasebe hilesi, mükellefin işletmede gerçekleşen mali faaliyetlerine ilişkin kayıt sistemini Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğlerinde belirtilen esaslara ve muhasebe kurallarına aykırı şekilde tutmasıdır. Muhasebe hilesi ile gerçek durum kasıtlı olarak saklanmak ve vergiye tabi gerçek gelir gizlenmektedir[147]. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, vergi matrahının azaltılması amacı ile kasıtlı olarak kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe esaslarına aykırı bir şekilde değiştirilmesi olarak tanımlanabilir[148].

Kanunda hesap ve muhasebe hilesi kavramlarının anlam ve içeriğinin açıklanmaması, sayma yöntemiyle sınırlandırılmaması gelişen teknoloji karşısında isabetli olmuş ve böylece bu suç torba bir suç türü olarak ortaya konulmuştur[149]. Hesap ve muhasebe hilesi sayılabilecek davranışlara örnek olarak; fazla ya da eksik sıfır koyma, unutulmuş gibi göstererek bazı işlemleri kayıt dışında tutma, borcu alacak olarak veya alacağı borç olarak göstermek, bazı rakamların yerini değiştirmek, aynı işlemi birden fazla kez kayıt altına almak, geliri düşük gideri ise yüksek göstermek, satışı bağış gibi göstermek verilebilir[150]. Bu suç, yalnızca vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilebilir.

Hesap ve muhasebe hilesi yapmak ile hesap ve muhasebe hatası yapmak kavramları birbirinden çok farklıdır. Hesap ve muhasebelerde hata yapmak bilgisizlik, tecrübesizlik gibi durumlara dayanmakla birlikte hesap ve muhasebelerde hile yapılması bu yönde kasıtlı olarak gerçekleştirilen davranışlara bağlıdır. Uygulamada bu yönde gerçekleştirilen fiilin suç teşkil edip etmediğinin tespiti, kastın varlığının ortaya konulmasına bağlı olup ispatı oldukça güçtür. Her iki durum için maddi unsur aynı olmasına rağmen, manevi unsur farklılığı yani kastın varlığı devreye girmektedir. Fiillerin her ikisi de hesap ve muhasebe kayıtlarının yanlış tutulmasına yönelik olup biri sehven, diğeri ise bilinçli olarak gerçekleştirilmektedir. Gerçekleştirilen fiilin kasıtlı olarak yapıldığı ispat edilemiyorsa hesap ve muhasebedeki yanlışlık hata olarak kabul edilip davranış cezalandırılamayacaktır[151]. Ancak gerçekleştirilen fiil aldatmaya elverişli ise, yapılan işlemlerle gerçek durum gizlenmiş ve ortaya çıkarılması

146 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 91; **Taştan,** s. 30.
147 **Taştan,** s. 31; **Özcan,** s. 137.
148 **Kızılot/Kızılot,** s. 536; **Taştan,** s. 28; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 303.
149 **Taştan,** s. 28-29; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 303; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 91; **Uğur/Elibol,** s. 325.
150 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 303; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 93.
151 **Taştan,** s. 30.

özel uzmanlık ve beceri gerektiriyorsa hilenin varlığı söz konusu olacaktır[152]. Danıştay da bu konuya ilişkin olarak bir kararında; hata ile hile arasındaki farkın hile olduğu, karara konu somut olayda toplam fatura adedinin %3,88'ine denk gelen faturanın mükerrer kaydedilmesi fiilinde kast unsurundan bahsedilemeyeceği ve bu fiilin muhasebe hilesi değil muhasebe hatası olarak kabulünün gerektiği yönünde karar vermiştir[153].

3.2.2.4.1.2. Gerçek Olmayan ve Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçekte var olmayan (yaşamayan) kişiler veya gerçekte var olup da yapılan işlemlerle alakası olmayan kişiler adına hesaplar açmak vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suçun oluşabilmesi için hesabın, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterler ve kayıtlarda açılması şarttır. Var olmayan veya işlemlerden habersiz kişiler adına hesap açılarak bu kişiler, gerçekte var olmayan ticari işlemlerin alacaklısı ya da borçlusu gibi gösterilmektedir. Böylelikle gerçekte var olmayan işlemler de olmuş gibi yansıtılmaktadır[154]. Hesap açılması kavramından anlaşılması gereken ise, ilk kez bir hesabın borç ya da alacak kalemine bir kayıt yapılarak bu hesabın kullanılmaya başlanmasıdır[155].

Söz konusu suç iki şekilde işlenebilmektedir. Birincisi, adına hesap açılan kişinin gerçekte var olmaması, yaşamaması, hayali bir kişi olmasıdır. Örneğin; gerçekte daha yüksek fiyata yapılan satım işlemini, ölmüş bir şahıs ile daha düşük miktara yapmış gibi göstermek ya da stokta bulunmayan bir malı hayali bir kimseden almış gibi göstermek bu suça sebebiyet verir. İkincisi ise adına hesap açılan kişinin gerçekte yaşayan biri olup yapılan işlemle bir ilgisinin bulunmamasıdır. Örneğin; mükellefin işletmesinde çalışmayan bir yakınını çalışmış ve ücret almış gibi göstermesi bu suçu oluşturacaktır[156].

---

152 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 92; **Özcan,** s. 141.
153 Danıştay 9. Dairesi, E:2012/10119 K:2013/5026 T:22/05/2013, **Uğur/Elibol**, s. 333-334.
154 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 94; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 305; **Özcan,** s. 146.
155 **Özcan,** s. 145; **Kızılot / Kızılot**, s. 541-542.
156 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 94-95; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 305; **Taştan,** s. 33-34; **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya,** s. 97.

3.2.2.4.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek (Çift Defter Tutmak)

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defterlere kaydedilmesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden biridir. Bu fiil uygulamada çift defter tutmak ya da kullanmak kavramıyla da ifade edilmektedir[157]. Bu suçun oluşabilmesi için aranan şartlar; failin defter tutmakla yükümlü olması, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması, bu defterin usulüne uygun bir şekilde tasdiklerinin yapılmış olması[158], bu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi ve bu kayıt işleminin vergi matrahının azalması neticesinin doğuracak nitelikte olmasıdır[159]. Suçun oluşumu açısından bu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu suçu işleyen yükümlüler yoklama ya da vergi incelemesi sırasında ibraz etmek üzere tuttukları yasal defterlerinin yanı sıra bu defterlere kaydetmedikleri gerçek alım-satım işlemlerini gösteren başka bir kayıt, belge ya da deftere sahiptirler[160].

Bu fiilin tanımında yer alan "vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak" ibareleri bu fiil ile işlenen suçun oluşumunda vergi kaybı neticesinin aranıp aranmadığı noktasında doktrinde farklı görüşlere yol açmıştır. Bir görüşe göre bu suç, neticeli bir suç olması yönünden diğer kaçakçılığı suçlardan ayrılmaktadır. Gerçekleştirilen fiil neticesinde vergi matrahının azalması sonucunun oluşması gerekmektedir. Ancak aranan netice vergi ziyaının oluşması değil, vergi matrahının azalmasıdır[161]. Bir görüşe göre ise, suçun oluşumunda vergi kaybı neticesinin oluşması aranmaktadır[162]. Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise, bu ibare ile amaçlanan suçun oluşumunda vergi kaybı neticesinin aranması değil, yalnızca fiili nitelemektir. Kanun koyucu bu ibare ile bahse konu fiilin, vergi matrahının azalmasına yol açabilecek nitelikte olması gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla

---

157 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 95.

158 *"… sanığın 1998 yılı için noterden tasdik ettirilmiş defterleri bulunmamasına göre müsnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığını kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmediği…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/6284 K:2001/7059 T:20.06.2001, **Uğur/Elibol,** s. 348.

159 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 306; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 95-96;

160 **Edizdoğan/Taş/Çelikkaya,** s. 98.

161 **Taştan,** s. 35.

162 **Özen,** Vergi Suçları, s. 5

bu fiilin işlenmesi halinde suçun oluşabilmesi için vergi kaybı şartı aranmamaktadır[163]. Örneğin; yükümlünün yapmış olduğu 10.000 TL değerindeki bir mal satım işlemini ikinci bir deftere daha az vergi ödemek amacıyla 1.000 TL değerinde bir satım işlemi olarak kaydetmesi ve bu durumun hesap dönemi içerisinde yapılan vergi incelemesi sırasında fark edilmesi halinde hesap dönemi henüz sona ermediği için vergi kaybı doğmamış olmasına rağmen yükümlünün bu işlemi vergi kaybı doğurabilecek nitelikte bir işlem olduğundan vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır[164].

Vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gerekmeyen hesap ve işlemlerin kaydedilmesi bu suça sebebiyet vermemektedir. Hangi hesap ve işlemlerin defterlere kaydının zorunlu olduğu ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenmiştir[165]. Kayıtların hem zorunlu defterlere hem de özel defterlere kaydedilmesi ise suç oluşturmaz. Zira birçok mükellef sel, yangın gibi durumlara karşı tedbir amacıyla ikinci bir defter tutmaktadır[166]. Her iki kaydın birbirini tutması ve vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak nitelikte olmaması halinde vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz[167]. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin hiçbir yere kaydedilmemiş olması da bu suçu oluşturmaz. Hesap ve işlemlerin tamamının veya bir kısmının özel defter, ajanda, bilgisayar, kağıt, teyp gibi başka bir kayıt ortamına kaydedilmesi gerekmektedir. Başka bir kayıt ortamında tutulan bu kaydın farklı bir dilde yazılmış olması, sadece mükellefin anlayabileceği bir dilde yazılmış olması ya da kısaltmaların kullanılması suçun oluşumuna engel teşkil etmez[168].

3.2.2.4.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrifat, kelime anlamıyla bir şeyin aslını bozmak, değiştirmek demektir. Gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmiş defter, kayıt veya belgelerin içeriğinin gerçeğe aykırı bir şekilde değiştirilmesi vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verir. Defter, kayıt ve belgelerin maddi varlıklarına müdahale edilmeksizin bunların içerikleri, yazı ve rakamların silinmesi,

---

163 **Taşkan,** Vergi Ceza, s. 304.
164 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 86.
165 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 307;
166 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 95; **Özcan,** s. 153.
167 *"Sanığın resmi defterlere kaydı gereken hesap ve defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defterlere kaydetmek suretiyle KDV kaybına sebebiyet vermek suretiyle yüklenen suçu işlediği vergi inceleme raporu ve tüm dosya kapsamından anlaşıldığı gözetilmeden gelir vergisi kaybı bulunmadığından bahisle beraatine hükmolunması…"* Yargıtay 11 Ceza Dairesi E:2002/1203 K:2003/490 T:02.07.2003, **Taştan,** s. 36.
168 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 95; **Özcan,** s. 153.

değiştirilmesi, kazınması, karalanması ve benzeri yollarla tahrif edilmektedir[169]. Suçun bu fiille işlenmesine örnek olarak; gerçek bir alım-satım işlemine yönelik düzenlenen fatura üzerindeki alım miktarı 2300 iken bu sayının 230 şeklinde değiştirilmesi ya da yükümlünün serbest meslek kazançları defterindeki bir gelir kaydını kimyasal madde ile silmesi verilebilir[170].

Vergi kaçakçılığı oluşumu için tahrifat eyleminin gerçekleştirilmesi yeterli olup tahrif edilen belge, defter ya da kaydın kullanılması şart değildir. Tahrifatın belgelerin aslı ya da suretleri üzerinde gerçekleştirilmesi de suçun oluşumu açısından önem arz etmemektedir. Örneğin, bir satıcının yaptığı işleme yönelik olarak alıcıya verdiği faturanın kendinde kalan sureti üzerinde satım miktarını değiştirmesi tahrifat yolu ile vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur[171]. Ancak defter, kayıt ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerden olması zorunludur. Aynı zamanda bu defter, belge ve kaydın sahte olmaması ve gerçek bir ilişkiye dayanması gerekmektedir. Gerçek durumu yansıtmayan ya da sahte olarak düzenlenmiş bir belge üzerinde vergi kaçakçılığı suçu anlamında tahrifat yapılamaz[172].

Tahrif etmek ile yanlış kayıtların düzeltilmesi karıştırılmamalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 217. maddesinde[173] yevmiye defterinde yapılan yanlışlıkların muhasebe kurallarına göre düzeltilebileceği; diğer defter ve kayıtlardaki yanlışlıkların ise yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilerek üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusunun yazılarak düzeltileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca ilgili madde kapsamında defterlerde yer alan bir kaydın kazınma, çizilme veya silinme suretiyle okunamaz hale getirilmesi yasaklanmıştır. Bu yol ile gerçeğe aykırı kayıtlar gerçeğe uygun hale getirilmekte; tahrifatta ise gerçeğe uygun kayıtlar değiştirilerek gerçeğe aykırı bir durum yaratılmaktadır. Yanlış kayıtların kazınarak, çizilerek ya da silinerek gerçeğe uygun hale getirilmesi ise usulsüzlük kabahatini oluşturacaktır[174].

---

169 **Taştan,** s. 37; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 307; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 97.

170 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 87-88.

171 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 308; **Taştan,** s. 38; **Özcan,** s. 160; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 411.

172 **Özcan,** s. 156; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 411.

173 **VUK m. 217:** *"Yevmiye detferi madelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilümum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır."*

174 **Taştan,** s. 40; **Özcan,** s. 157; **Uğur/Elibol,** s. 353.

3.2.2.4.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a fıkrasında gizleme kavramı *"varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi"* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 253 ve 256. maddeleri arasında vergi ödevlilerinin muhafaza ve ibraz ödevi düzenlenmiştir. Buna göre, defter tutmak zorunda olanların tuttukları defter ve belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeleri ve muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeleri zorunludur. Vergi ödevlilerinin bu ödevi yerine getirmemesi vergi kaçakçılığı suçu kapsamında gizleme fiili sayılır[175]. Defter ve belgeleri saklama yükümlülüğü olmayan kişilerin ibraz etmemesi ise suç oluşturmaz.

Söz konusu suçun oluşabilmesi için birkaç şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar; vergi kanunlarına göre tutulan ve varlıkları noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter, kayıt ve belgelerin olması, bunların vergi incelemesi amacıyla ve istemeye yetkili kişilerce istenmesi, ibrazın beş yıllık saklama süresi içinde usulüne uygun ve gerekli süre verilerek istenmesi, geçerli bir mazeret veya mücbir sebep olmaksızın ibrazı istenilen defter, kayıt ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesidir.

Bu suçun konusu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerdir. Bunlar dışında kalan defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme fiilini oluşturmaz. Ayrıca bu defter, kayıt ve belgelerin varlıkları noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmalıdır[176]. Bunun sebebi ise defter, kayıt ve belgelerin tutulmasının ya da düzenlenmesinin zorunlu olmasının bunların mevcut olduğu anlamına gelmeyeceği ve mevcut olmayan bir şeyin ibraz edilmesinin zaten mümkün olamayacağıdır[177]. Defter, kayıt ve belgelerin varlığının sair suretlerle sabit olması haline örnek olarak; mahkeme kayıtları, vergi dairesi kayıtları, ticaret odası kayıtları ve suça konu

---

175 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 309.

176 *"… sanığın varlığı noter tasdik kaydı ile belli olan işletme defterini usulüne uygun tebligata rağmen incelemeye ibraz etmeyerek gizlediği anlaşılmasına rağmen tüm unsurları itibariyle oluşan suçtan, sanığın mahkumiyeti yerine yazılı gerekçelerle beraatine hükmolunması…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2003/31677 K: 2005/531 T:10.02.2005, **Taştan,** s. 43.

177 **Özcan, s.** 162.

belgeler üzerinde daha önce gerçekleştirilmiş olan vergi incelemesi sonucu bunların tutanağa konu olması verilebilir[178].

İbrazın vergi incelemesi sırasında ve incelemeye yetkili kişilerce istenmesi, gizlemenin bir diğer şartıdır. İbrazın vergi incelemesi dışında bir amaçla, örneğin vergi ödevlisinin tecil talebinin yerindeliğinin tespiti için, istenmiş olması halinde ibraz etmeme fiili suç oluşturmayacaktır[179]. Yargıtay bu konu ile ilgili bir kararında; söz konusu suçun oluşabilmesi için defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmiş olması gerektiğini, hangi amaçla istendiklerinin belli olmaması halinde ise bunun idareden sorularak alınan sonuca göre karar verilmesi gerektiğini açıkça ortaya koymuştur[180]. Vergi incelemesine yetkili olan kişiler ise Kanunu'nun 135. maddesinde vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak belirtilmiştir. Aynı zamanda ibrazın beş yıllık saklama süresi içinde istenmiş olması gerekmektedir. Çünkü saklama süresi sonunda ibraz mecburiyeti de ortadan kalkmaktadır[181].

Gizleme fiilin gerçekleşmesi için aranan diğer şartlardan birisi de ibrazın kanunda öngörülen usule uygun bir şekilde istenmesidir. Kanunu'nun 139. maddesine göre; defter, kayıt ve belgeler kural olarak mükellefin işyerinde incelenir. Mükellefin isteği veya incelemenin işyerinde yapılmasının imkansızlaşması gibi istisnai hallerde ise inceleme vergi dairesinde yapılabilir. Bu durumda mükellefin belirtilen sürede defter ve belgelerini mazeret bildirmeden getirmemesi ibraz etmeme sayılır. Haklı bir mazeretin öne sürülmesi durumunda ise mükellefe ibraz için, Kanunu'nun 14. maddesinde belirtildiği gibi, en az on beş günlük bir idari süre verilir[182]. Verilen bu süre içinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturur. Defter, kayıt ve belgelerin mücbir sebep halinde yok olması durumunda ise suçun oluşmaması için mükellef tarafından bunların zayi olduğunun

---

178 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 100; **Özcan,** s. 164.

179 *"Sanıktan suça konu defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil, işini terk etmesi nedeniyle iptal için istendiğinin anlaşılması karşısında, atılı suçun yasal unsurları oluşmadığı düşünülmeden, sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2001/7618 K:2001/8890 T:02.10.2001, **Taştan,** s. 46; *"Sanıktan, işini terk etmesi nedeniyle işinde kullandığı fatura ve taşıma irsaliyesinin vergi incelemesi değil "iptal" için istenmesi karşısında, bunların ibraz edilmemeleri halinde müsnet suçun oluşmayacağı gözetilmeden sanığın beraati yerine yazılı şekilde hüküm tesisi kanuna aykırıdır"* Yargıtay 9. Ceza Dairesi E:1996/348 K:1996/5821 T:24.10.1996, **Parlar/Demirel,** s. 298.

180 Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2012/29449 K:2014/18976 T:12.11.2014, **Uğur/Elibol,** s. 394.

181 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 311; **Taştan,** s. 45, **Özcan,** s. 166.

182 **Taştan,** s. 56; **Özcan,** s. 175.

ispatlanması gerekir[183]. Tüm bu şartların sağlanması durumunda mükellefin defter, kayıt ve belgelerini talep edilmesine rağmen ibraz etmemesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Örneğin; yükümlü tacir A'nın vergi incelemesi sırasında incelemeyi yapan hesap uzmanı tarafından 15 günlük süre verilerek yazılı olarak kendisinden istenen yevmiye defterini bu süre içerisinde vermemesi halinde, defteri gizlemek suretiyle kaçakçılık suçunu işlemiş sayılır.

3.2.2.4.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a bendinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge *"gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge"* şeklinde tanımlanmıştır. Buna tanımdan da anlaşıldığı üzere; söz konusu belge gerçek bir işleme dayanmakla birlikte belge üzerindeki mahiyet ya da miktar ile ilgili bilgiler gerçek durumu yansıtmamaktadır. Bu suçun konusunu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgeler oluşturmaktadır. Bu fiil belgenin aslı ya da sureti üzerinde gerçekleştirilebilir[184].

Bir belgenin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belge sayılabilmesi için fiili gerçekleştiren kişinin Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi yükümlüsü olması, belgenin yasal yollardan elde edilmiş olması, ortada gerçek bir işlem veya durumun var olması, söz konusu gerçek işlem veya durumun düzenlenen belgede mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak yansıtılmış olması gerekmektedir[185]. Belge ilk aşamada gerçek durumu yanıltıcı bir şekilde düzenlenmektedir. Zira, belge gerçeğe uygun bir şekilde düzenlendikten sonra üzerinde oynama yapılarak gerçeğe aykırı bir durum oluşturulması tahrifat kapsamında değerlendirilir[186]. Belgenin gerçek bir işleme dayanmaması, örneğin

---

183 **Taştan,** s. 62; *"Defter-belgelerin çalındığı savunulmuşsa, olayın mücbir sebep olup olmadığı yönünde hırsızlık soruşturmasının akıbeti ve zayi belgesi alınıp alınmadığı araştırılmalıdır."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2011/1645 K:2013/3234 T:27.02.2013, **Uğur/Elibol,** s. 404.

184 *"… oluşa ve delillere uygun olarak kabul olunan, müşteriye verilen nüshalar ile kendisinde kalan nüshalar arasında tutar yönünden farklı faturalar düzenlemekten ibaret sanığın eyleminin, 213 sayılı Yasanın 359/a-2. maddesinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçunu oluşturduğu…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2001/8317 K:2011/9332 T:15.10.2001, **Taştan,** s. 71; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 104; **Özcan,** s. 191.

185 **Taştan,** s. 69.

186 **Taştan,** s. 71; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 103; **Özcan,** s. 186.

satın alınmayan bir malın satın alınmış gibi gösterilmesi, sahte belge düzenlemek olarak kabul edilir[187].

Yanıltıcı durum, belgenin mahiyeti veya miktarıyla ilgili olarak iki farklı şekilde meydana getirilebilir. Belgenin mahiyeti bakımından gerçeğe aykırılık, gerçek durumun konusunu oluşturan mal veya hizmetin türünün ve niteliğinin ya da gerçek durumun taraflarına ait adres, mükellef sicil numarası gibi bilgilerin gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtılması ile oluşur[188]. Teslim edilen mal ile faturada gösterilen malın birbirinden farklı olması bu duruma örnektir. Belgenin miktar itibariye gerçek duruma aykırı olması ise gerçek bir işlemin konusunu oluşturan mal veya hizmete ait fiyat veya miktar bilgisinin olduğundan az ya da fazla gösterilmesidir[189]. Bu duruma örnek olarak, 3000 TL'ye satılan bir buzdolabının 2000 TL'ye satılmış gibi gösterilmesi verilebilir. Yargıtay kararına konu olmuş bir olayda da faturaların alt ve üst nüshalarındaki bedellerin farklı olacak şekilde düzenlenmesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek olarak kabul edilmiştir[190].

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinde ise, bu belgenin onu düzenleyen kişi dışındaki kişiler tarafından vergisel işlemlerde kullanması söz konusudur[191]. Failin bu belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olduğunu bilmesi gerekmektedir. Ayrıca düzenleme fiilinin aksine kullanma fiilinde, kullanan kişinin vergi mükellefi olması şartı aranmamaktadır[192]. Kişinin düzenlemiş olduğu bu belgeyi aynı zamanda kullanması durumunda ise düzenleme fiilinin gerçekleştirildiği kabul edilecektir[193].

3.2.2.4.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin b) Bendinde Yer Alan Hareketler

359. maddenin b bendinde yer alan seçimlik hareketlerden birinin yapılması ile vergi kaçakçılığı suçu tamamlanır. Bu fiiller; *"vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya*

187 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 103.
188 **Taştan,** s. 67; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 312.
189 **Taştan,** s. 67; **Özcan,** s. 187.
190 Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2013/2626 K:2014/20827 T:03.12.2014, **Uğur/Elibol,** s. 435-436.
191 **Taştan,** s. 70; **Özcan,** s. 193.
192 **Taştan,** s. 70.
193 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 313-314.

*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak"*tır.

3.2.2.4.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

"Yok etme" kavramı defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına son verme anlamına gelmektedir. İlgili makamlara ibrazının önlenmesi için bir daha ulaşılamayacak şekilde defter, kayıt ve belgelerin yırtılması, yakılması, parçalanması, okunamayacak hale getirilmesi gibi maddi varlıklarını ortadan kaldıracak her türlü hareket bu kapsamda değerlendirilir. *"Bozma ve değiştirme"* kavramları ise yok etme kavramından farklıdır. Bozma ve değiştirme defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına son vermemektedir. Bozma ile defter, kayıt ve belgeler hukuken kullanılamaz hale getirilmekte, değiştirme ile ise gerçekte olduğundan farklı bir hale dönüştürülmektedir[194].

Bu suçun konusu her türlü defter, kayıt ve belge değil; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir. Defter, kayıt ve belgenin ibraz süresinin geçmemiş olması ve ibraz edilmesini isteyen kişinin de vergi incelemesinde yetkili olması şarttır. [195]Bu durumda bu suçun faili de, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü olan mükellefler olabilir[196]. Yargıtay bu konu ile ilgili olarak bir kararında; ihbar üzerine vergi incelemesi başlatılan şirkette gece saatlerinde sadece incelenecek belgelerin olduğu bölümde yangın çıkması ve bu sırada şirketteki elektriklerin kesik, kapıların ise kilitli olması durumunun vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak adına defter ve belgelerin yakılmak suretiyle yok edilmesi fiilini oluşturduğu sonucuna varmıştır[197].

Kanun'da yok etme fiilinin kısmen ya da tamamen olması gerektiği konusunda bir ayrıma gidilmemiştir. Doktrindeki bir görüş; suçun oluşması için tamamen yok edilme durumunun arandığını; fiilin elde olmayan sebepler ile tamamlanamayarak defter, belge ve kayıtların kısmen yok edilmesi durumunda ise failin yok etmeye teşebbüs suçundan sorumlu tutulacağını öne sürmektedir[198]. Doktrindeki diğer bir görüş ise, kısmen yok etmenin suçun

194 **Özcan,** s. 196; **Taştan,** s. 74.
195 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 315.
196 **Taştan,** s. 75.
197 Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/10948 K:2001/1160 T:24.12.2001, **Uğur/Elibol,** s. 455-456.
198 **Özcan,** s. 198.

oluşması noktasında yeterli olduğunu savunmaktadır[199]. Yargıtay'ın vermiş olduğu bir karara göre; "*işi bıraktığını bildiren sanıklardan defter ve belgelerin iptal edilmek üzere ibrazının istenmesi üzerine, ibraz edilen fatura ciltlerinden bazı sayfaların alt nüshaları ile birlikte yok edilmesiyle"* suçun işlendiği kabul edilmiştir[200].

3.2.2.4.2.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Vergi kanunları uyarınca tutulması ve saklanması gerekli defter sayfalarını yok etmek ve yok edilen sayfaların yerine başka yaprak koymak veya hiç koymamak vergi kaçakçılığını suçunu oluşturmaktadır. Defter sayfalarından yalnız birinin yok edilmesi bu suçun oluşumu için yeterlidir. Ancak defterin tüm sayfalarının yok edilmiş olması hali bu fiil kapsamında değil; defteri yok etme fiili içinde kalmaktadır[201]. Yok edilen sayfalarda yer alan bilgilerin doğru olup olmaması suçun oluşumunu etkilememekte olup sayfanın yok edilmesi suçun oluşması için yeterli kabul edilmektedir[202].

Öğretide çoğunluğun sahip olduğu görüşe göre, suçun oluşmasında sayfaların defterden koparılmış olması yeterli görülmemekte, bu sayfaların maddi varlığının sonlandırılmış olması aranmaktadır. Sayfaların koparılarak ulaşılması mümkün bir yere kaldırılmış olması ya da defterin arasına bırakılmış olması veya sadece yırtılması gibi hareketler bu suçu oluşturmamaktadır[203].

3.2.2.4.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için bu belgenin Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olması gerekmektedir. Kanun'un ilgili maddesinde sahte belge, *"gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge"* olarak tanımlanmıştır. Yargıtay, belgede yer alan ekonomik ilişkinin belgenin tarafları arasında gerçekte mevcut olmaması halinde bu

199 **Taştan,** s. 75.
200 Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2004/3734 K:2005/8108 T:03.10.2005, **Uğur/Elibol,** s. 454.
201 **Özcan,** s. 200; **Taştan**, s. 77.
202 **Özcan,** s. 202.
203 **Özcan,** s. 201.

belgenin sahte olarak nitelendirileceğini belirtmiştir[204]. Belgede yer alan taraflardan birinin gerçekte var olmaması halinde belge sahte kabul edilir ve başka bir araştırmaya gerek kalmaz. Tarafların gerçekte mevcut olması halinde ise belgede yer alan ekonomik ilişkinin varlığına ilişkin araştırmaya gidilir[205].

Bu fiil, a bendinde yer alan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilinden suça konu belgenin gerçek bir ilişkiye dayanmaması yönüyle ayrılmaktadır[206]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, gerçek bir hukuki ilişki var olup bu ilişki belge üzerinde olduğundan farklı yansıtılmaktadır. Sahte belge düzenleme veya kullanma suçunun uygulamada en çok karşılaşan örneği, sahte fatura düzenlemek veya kullanmaktır; halk arasındaki yaygın adı ise "naylon fatura" düzenlemektir[207]. Sahte fatura, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu uyarınca gerekli tüm şekil şartlarını içermesine rağmen temelindeki hukuki ilişki gerçeği yansıtmamaktadır[208]. Örneğin; taraflar arasında hiçbir mal alım-satımı olmamasına rağmen olmuş gibi fatura düzenlemek sahte belge düzenlemek suçunu oluşturacaktır. Diğer bir örnek olarak; esasen mermer işiyle uğraşan mükellefin akaryakıt işi ile uğraşmamasına rağmen müşterisinin isteğine göre akarkayıt faturası kesmesi sahte belge düzenlemek suretiyle kaçakçılık suçunu oluşturacaktır[209]. Ancak mal alım-satım işlemi olup da malın ya da mal karşılığı olan ücretin miktarı yanlış yansıtılmış ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçu meydana gelecektir[210].

Sahte olarak düzenlenen bu belgenin vergisel bir amaç için düzenlenmiş olması gerekir. Aksi halde vergi kaçakçılığı suçu değil, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan belgede sahtecilik suçu gündeme gelir. Belgenin düzenlenmesi ile vergi kaçakçılığı suçu oluşur; sahte olan bu belgenin kullanılması ya da vergi ziyaının oluşması şartları aranmaz[211]. Bu

---

204 *"Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaları düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından faturaların sahte olduğunun kabulü gerektiğinden…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2008/18017 K: 2009/8773 T: 08.07.2009, **Özcan**, s. 203.

205 **Özcan**, s. 205.

206 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 316.

207 *"Belgesiz yapılan satın almanın bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bu faturaların, düzenleyip verenle gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olarak kabulü gerektiği somut olayda; sanığın imzasını taşıyan ve suça konu faturaların malların satın alındığı firmaya ait olmadığı (...) suça konu faturaların sahte olduğu ve katma değer vergisi yönünden kullanılarak vergi ziyaına neden olunduğu (...) halde, sanığın mahkumiyeti yerine, (...) beraatine karar verilmesi kanununa aykırıdır."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2001/6053 K: 2001/6820 T: 13.06.2001, **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 319.

208 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 318; **Taştan,** s. 83.

209 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 92.

210 **Özcan,** s. 205; **Taştan,** s. 78.

211 *"01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanunla değişik 213 Sayılı VUK'nun 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanığın 2002 yılında özel vergi indirimi veya vergi iadesinde*

suçun failleri olan sahte belgeyi düzenleyen mükellefler, vergi doğuran olayı vergi dairesinden gizleyerek hiç vergi ödemeyerek ya da daha az vergi ödeyerek haksız kazanç elde etmeyi hedeflemekte; sahte belgeyi kullanan mükellefler ise giderlerini olduğundan fazla göstererek vergi matrahını düşürmekte ve böylece hiç vergi ödemeyerek ya da daha az vergi ödeyerek haksız bir indirimden yararlanmayı hedeflemektedirler[212].

Sahte belge düzenlemek, bir belgeyi sahte olarak ilk defa oluşturmaktır. Bu suç belgenin aslı ya da sureti ile ilgili işlenebilir[213]. Belgenin hem aslının hem de suretinin sahte olarak düzenlenmesi halinde ise tek bir sahte belge düzenleme suçu oluşur[214]. Belgenin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi kanun lafzından da anlaşılacağı üzere mümkündür. Kısmen sahte olarak düzenlen sahte belgede, gerçek ve gerçek olmayan durum ve muameleler bir arada bulunmaktadır. Sahtecilik yapılan kısım gerçeği yansıtmamaktadır. Örneğin; birden fazla alım-satım işlemini içeren bir faturada işlemlerden birkaçı gerçeği yansıtmıyor, ancak diğer işlemler gerçek ise kısmen sahte olarak düzenlenmiş bir belge söz konusu olacaktır[215].

Sahte bir belgenin kullanımı da bu madde kapsamında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Doktrinde, sahte belgenin kullanımından ne anlaşılması gerektiği yönünde farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre, sahte belgenin kullanımı bu belgenin VUK uyarınca tutulması ve saklanması zorunlu bir deftere kaydı ile mümkündür[216]. Diğer bir görüşe göre; belgenin kullanması belgenin sahte olarak düzenlenmesi ile hedeflenen amacın gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü içerir. Sahte belgeye beyannamede yer verilmesi ve bu beyannamenin de vergi dairesine verilmesi gerekir[217]. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin benimsediği görüş de bu şekildedir[218]. Farklı bir görüş ise sahte belgenin amacına

---

kullanılmak üzere sahte faturalar düzenlemekten ibaret eyleminin VUK'nun 359/b-1. maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden, suçun nitelemede yanılgı sonucu özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılmasına karar verilmesini yasaya aykırı olduğu, …" Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2005/2983 K:2005/13918 T:19.12.2005, **Taştan,** s. 80.

212 **Taştan**, s. 79.

213 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 317; **Taştan,** s. 87.

214 **Özcan,** s. 205.

215 **Özcan,** s. 206; **Taştan,** s. 84.

216 **Kızılot / Kızılot,** s. 558**;** Yargıtay bazı kararlarında bu yönde karar vermiştir: *"213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi sahte fatura düzenleme suçunun, başkaları tarafından tanzim edilen belgelerin alınarak kayıtlara işlenmesi ise sahte belge kullanmak suçunun oluşu için yeterli olup…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2006/2131 K: 2006/5117 T: 05.06.2006, **Özcan,** s. 209.

217 **Ok/Gündel,** s. 224; **Taştan,** s. 99.

218 **Uğur/Elibol,** s. 471-472.

uygun bir şekilde hukuki işleme konulması ile kullanma fiilinin gerçekleşeceği yönündedir[219].

3.2.2.4.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin c) Bendinde Yer Alan Hareketler

3.2.2.4.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak

Bu bent kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerce basılabilecek belgelerin anlaşması olmayan kişiler tarafından basılması fiili ile Bakanlıkla anlaşması olmayan kişilerce basılmış olan belgelerin bilerek kullanılması fiilinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacağı belirtilmiştir[220]. Amaç, belge düzenini sağlamaktır[221]. VUK'un mükerrer 257. maddesinde yer alan düzenlemeye göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, kanuna göre tutulmakta olan belgeleri bastırmaya ve dağıttırmaya yetkili kılınmıştır[222]. Bu yetkiye ilişkin hususlar *"Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik[223]"* ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 4. maddesi, 3. maddede sayılan belgelerin[224] basım ve dağıtımının Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacağını hükme bağlamıştır. Yönetmeliğin 13. maddesi uyarınca da mükellefler, bu belgeleri ancak

---

219 **Özcan,** s. 210.

220 **VUK m. 359/c:** *"Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

221 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 93; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 421.

222 **VUK m. Mükerrer 257/1: "***Maliye Bakanlığı; 1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye,bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya,bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, yetkilidir."*

223 Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 02.02.1985 Resmi Gazete Sayısı: 18654

224 **Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik m. 3/b:** *"Belgeler; Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası, Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Bileti), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgeleri ifade eder. "*

bağlı bulundukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde yer alan Bakanlıkla anlaşmalı matbaa işletmelerine bastırabilirler[225].

Bakanlık ile anlaşması olmayan bir matbaada ya da fotokopi makinası, yazıcı, tarayıcı gibi herhangi bir baskı cihazı ile bu belgelerin basılması durumunda vergi kaçakçılığı suçu oluşur[226]. Bu suçun konusu her türlü belge değil; ancak anlaşmalı matbaalar tarafından basılabileceği belirtilen belgelerdir[227]. Suçun faili ise söz konusu belgeleri basım tarihi itibariyle Bakanlıkla anlaşması bulunmaksızın basanlardır[228]. Failin, vergi mükellefi olması şart değildir[229]. Ayrıca basım tarihinden sonra anlaşma yapılması fiili suç olmaktan çıkarmayacağı gibi, anlaşma olup da basım tarihinde anlaşma süresinin dolmuş olması fiilin suç oluşturmasına engel olmaz[230].

Bu bent kapsamında suç oluşturan diğer fiil, Bakanlıkla anlaşması bulunmayan matbaalarca basılan belgeleri bu özelliklerini bilerek kullanmaktır. Belgenin anlaşmasız yerlerce basıldığını bilmeden kullanan kişi, kastı olmadığından suç işlemiş sayılmaz. Bu suçun faili, suça konu belgelerin vergi mükellefiyeti çerçevesinde kullanılabilen belgeler olması nedeni ile mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri ve bunların temsilcileri olabilir[231]. Bu suçu işleyen kişi, belge düzenini bilerek ihlal etmektedir[232].

3.2.2.4.4. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin ç) Bendinde Yer Alan Hareketler

3.2.2.4.4.1. Ödeme Kaydedici Cihaz Kayıtlarının Silinmesi veya Değiştirilmesi

30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan değişiklik sonucu 213 sayılı Kanunun 359'uncu maddesine (c) fıkrasından sonra gelmek üzere *"Hazine ve Maliye*

---

225 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 421.

226 *"… belgeleri sahte olarak basmak suçunun maddi unsurunun, faturaların; tab aletleriyle veya sair her türlü vasıtalarla basılıp, çoğaltılmasıyla oluşacağı …"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2002/279 K: 2002/1005, T: 07.02.2002; **Uğur / Elibol,** s. 541.

227 **Uğur / Elibol,** s. 540.

228 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 421; **Bayar,** s. 115.

229 **Uğur / Elibol,** s. 544.

230 **Özcan,** s. 214.

231 **Uğur / Elibol,** s. 544.

232 **Bayraklı,** Vergi Ceza, s. 95.

Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafiza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" fıkrası eklenmiş ve böylece ödeme kaydedici cihazlara kanunda belirtilen şekilde yapılan saldırılar vergi kaçakçılığı suçu kapsamına alınmıştır.

06.12.1984 tarihli ve 18806 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3100 sayılı "Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun" ile *"satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara"* fatura kullanma mecburiyeti bulunmayan satışları için ödeme kaydedici cihazları kullanma zorunluluğu getirilmiştir. İlgili Kanun'da ödeme kaydedici cihazlar, 3100 sayılı Kanun ve Maliye Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlar olarak tanımlanmaktadır. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar bahse konu tüccarların yaptıkları satışların ve işlerin belgelendirilmesinde kullanılarak fatura yerine geçmektedir[233]. Bu nedenle verilen satış fişlerinde *"fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya ünvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, satılan malların cinsi ve bedelleri, vergili olup olmadıkları ve bunlara ait toplamlar, müteselsil fiş numarası, işlem tarihi, cihazın onaylandığını gösterir sembol ve*

[233] **3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun m. 1:** *"Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer."*

cihaz sicil numarası" gibi hususların gösterilmesi gerekmektedir[234]. Mevcut düzenlemeler karşısında ödeme kaydedici cihazlardan elde edilen satış fişleri, ödenmesi gereken vergi miktarının tespitinde kullanılmaktadır.

Son zamanlarda kullanımının da artmasıyla ödeme kaydedici cihazlara yapılan yasadışı müdahalelerle vergi kayıp ve kaçağına neden olunmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak verilebilecek yakın zamanlı en büyük örnek, İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı'nca başlatılan soruşturma kapsamında akaryakıta bağlı vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olarak düzenlenen "SİLİCİ" kod adlı operasyonlardır. 16.01.2021 tarihinde gerçekleştirilen ilk operasyon neticesinde 608 milyon litre akaryakıt satış verisinin otomasyon sistemlerine müdahale edilmesi sonucu silindiği ve bu miktar akaryakıtın maddi değerinin yaklaşık olarak 3.6 milyar TL olduğu açıklanmıştır[235]. Yürütülen soruşturma kapsamında 26.02.2021 tarihinde gerçekleştirilen ikinci operasyon ile yaklaşık 1.2 milyar lira değerindeki 196 milyon litre akaryakıt satışına ilişkin verilerin silindiği tespit olunmuştur[236]. 08.07.2021 ve 12.07.2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen üçüncü operasyon sonucunda 663 milyon litre akaryakıt verisinin otomasyon sisteminden silinmesi sonucu 4 milyar liralık akaryakıta ilişkin verginin kaçırıldığı tespit edilmiştir[237]. Bu operasyonlar ile akaryakıt satış işlemlerinin kayıt altına alındığı ödeme kaydedici cihazlara yapılan müdahaleler sonucu yüklü miktarda vergi kaçırıldığı ortaya konulmuştur. Ödeme kaydedici cihazlara yapılan yasadışı müdahaleler sonucu vergi kaçırılması şeklinde gerçekleşen eylemlerin Vergi Usul Kanunu bağlamında vergi kaçakçılığı suçu kapsamına alınması ile de Kanun'da yer alan büyük boşluk doldurularak hukuka aykırı eylemlerin cezalandırılması amaçlanmıştır.

3.2.2.5. Netice

01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda değişikliğe gidilmiştir. Bu Kanun'dan önce vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçunun neticesi

---

234 **3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun m. 3:** *"Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde; satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya ünvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların, müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi gerekir."*

235 https://www.trthaber.com/haber/gundem/cumhuriyet-tarihinin-akaryakita-bagli-en-buyuk-vergi-kacakciligi-operasyonu-547753.html s.e.t: 06.08.2021.

236 https://www.trthaber.com/haber/gundem/vergi-kacakcilarina-silici-2-operasyonu-120-gozalti-559767.html s.e.t: 06.08.2021.

237 https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/son-dakika-silici-3-operasyonu-4-milyar-liralik-veri-silindi-41852255 s.e.t: 06.08.2021.

olarak aranmakta ve vergi kaçakçılığı suçu bir zarar suçu olarak nitelendirilmekteydi. Yapılan değişiklikler sonucunda, vergi ziyaının meydana gelmesi suçun neticesi olmaktan çıkarılmıştır[238]. Vergi kaçakçılığı suçu sırf hareket suçu (neticesiz suç) olarak düzenlenmiş ve kanunda sayılan fiillerin gerçekleştirilmesiyle suçun tamamlanacağı öngörülmüştür. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş sayılabilmesi için, hareket unsurunun gerçekleşmesi yeterlidir; herhangi bir neticenin meydana gelmesi aranmamaktadır[239].

Yalnızca VUK m. 359/a-1'de düzenlenmiş olan "*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme"* fiili ile kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi kaybı neticesinin aranıp aranmadığı noktasında doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre bu suçun oluşması için vergi matrahının azalması neticesinin doğması şartı da arandığından neticeli bir suç olması yönünden diğer kaçakçılığı suçlardan ayrılmaktadır. Vergi matrahı azalmamış ise çift defter tutmak fiili vergi kaçakçılığı suçu oluşturmayacaktır[240]. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi matrahının azalması ile vergi ziyaının oluşmasının aynı anlama gelmediğidir[241]. Diğer bir görüşe göre, suçun oluşumunda vergi kaybı neticesinin doğması aranmaktadır[242]. Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise, bu ibare ile amaçlanan suçun oluşumunda vergi kaybı neticesinin aranması değildir. Kanun koyucu bu ibare ile bahse konu fiilin, vergi matrahının azalmasına yol açabilecek nitelikte olması gerektiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla bu fiilin işlenmesi halinde suçun oluşabilmesi için vergi kaybı şartı aranmamaktadır[243].

3.2.2.6. Nedensellik Bağı

Vergi kaçakçılığı suçu neticesiz bir suç olarak düzenlenmiştir; kanunda sayılan fiillerden birinin işlenmesi ile suç tamamlanır. Ancak yukarıda bahsedildiği gibi VUK m. 359/a-1'de düzenlenmiş olan "*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer*

238 **Özen,** Vergi Suçları, s.53; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 323; **Özbalcı, Yılmaz** (2002) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş, s. 857.
239 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 323; **Candan,** s. 282-283; **Taşkan,** s. 303.
240 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 423.
241 **Özen,** Vergi Suçları, s. 53.
242 **Özen,** Vergi Suçları, s. 5
243 **Taşkan,** Vergi Ceza, s. 304.

kayıt ortamlarına kaydetme" fiili sonucunda "*vergi matrahının azalması sonucu"* arandığı yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu görüş bağlamında vergi matrahının azalması neticesi, tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiili sonucunda doğmalıdır. Suçun cezalandırılması için söz konusu fiil ile netice arasında bağ bulunması zorunludur.

3.2.3. Manevi Unsur

Türk Ceza Kanunu'na göre bir eylemin suç olarak kabulü için failin bu eylemi kusurlu iradesi sonucu gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Bu kusurlu irade ise kendisini kast ve taksir olmak üzere iki farklı şekilde göstermektedir. Kast, bir suçun bilerek ve istenerek işlenmesidir. Taksir ise, failin suçun kanuni tanımındaki neticeyi öngörmeyerek dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı bir davranışı ile işlemesidir. Kural olarak, bir suçun oluşması failin o suçu işlemeye yönelik kastının varlığına bağlıdır. Taksirle işlenebilen suçların cezalandırılabilmesi için ise suçun taksirle işlenebileceğinin kanun maddesinde açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebileceği yönünde bir düzenlemeye yer verilmediğinden bu suç ancak kastılı davranışlarla işlenebilir[244]. Esasen kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiillerin yapısal olarak taksirle işlenebilmesi de imkansızdır[245]. Örneğin, sahte fatura düzenleme fiilinin bilmeden ve istenmeden taksirle gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

---

[244] 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılmış ve daha önce kanun metninde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ile ilgili olan *"bilerek"* ifadesi çıkarılmıştır. Bu durum uygulamada, suçun işlenmesinde kast unsurunun aranıp aranmayacağı noktasında karışıklığa yol açmıştır. Bunun üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile *"... failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir. ...kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ... gerekmektedir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir."* şeklinde bir açıklama yapılarak vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceği vurgulanmıştır. Genel ceza kuralları çerçevesinde bir suçun kasten işlenebileceğinin ortaya konulması için "bilerek" ifadesinin bulunması gerekmemektedir. Danıştay 9. Ceza Dairesi de 27/01/2010 tarihli 2009/1991 Esas, 2010/267 Karar sayılı kararında yapılan yargılamada mükellefin sahte faturaları bilmeden kullandığı sonuç ve kanaatine varıldığından vergi ziyaı cezasının bir kata indirilmesi gerekirken üç kat olarak onanmasında isabet görmemiştir. **Taştan,** s. 23-24; **Taşkan,** s. 305.

[245] **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 424.

Kanundaki suç tanımında fiilin *"bilerek"* işleneceği yönünde bir ibare bulunması, o suçun olası kast ile işlenemeyeceği ve doğrudan kastın bulunması gerektiğinin göstergesidir[246]. VUK'un 359. maddesinin c bendinde yer alan *"ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar"* fiilinde yer alan *"bilerek"* ifadesi, genel ceza hukuku hükümleri çerçevesinde bu fiilin sadece doğrudan kast ile gerçekleştirebileceğini göstermektedir. Bu durumda, Kanun'da sayılan diğer fiillerle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde failin olası kastının ya da doğrudan kastının varlığı aranacaktır[247].

3.2.4. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık unsuru, gerçekleştirilen fiilin hukuk düzenine olan aykırılığını yansıtmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından da gerçekleştirilen fiilin hukuka aykırı bir fiil olması gerekmektedir.

Doktrinde bazı görüşler; zorunluluk halini, hukuka ayrılığa engel olan hukuka uygunluk nedenleri arasında saymaktadır[248]. Bu görüşe göre, zorunluluk hali kişinin iflası halinde ortaya çıkacaktır. Mükellefin kendi davranışı sonucu değil de siyasi ya da ekonomik sebeplerle iflas etme tehlikesi yaşaması ve bu durumdan kurtulmak için kazancını beyan etmemesinin ya da eksik beyan etmesinin zorunluluk hali sayılacağı ileri sürülmektedir[249]. Ancak, iflas hali kaçakçılık suçunu işlenmeyi meşrulaştıramayacağı gibi, zorunluluk hali de yeni Türk Ceza Kanunu çerçevesinde bir hukuka uygunluk nedeni olarak düzenlenmemiştir.

3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezası

Vergi suçlarından biri olan vergi kaçakçılığı suçu karşılığında yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır. Daha önceki kısımlarda da belirtildiği üzere; vergi suçlarını vergi kabahatlerinden ayıran özelliklerinden birisi, failin hapis cezası ile cezalandırılmasıdır. Bahse konu hürriyeti bağlayıcı cezalara, ceza mahkemesince yapılan

---

246 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 425.

247 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 329-330; **Özen,** Vergi Suçları, s. 55; **Özcan,** s. 223.

248 Yeni Türk Ceza Kanunu'ndan önce klasik suç teorisi esas alınmaktaydı. Bu suç teorisinde zorunluluk hali, hukuka uygunluk nedenlerinden biriydi. Ancak yeni kanunda, zorunluluk hali hukuka uygunluk nedeni olarak değil; kusurluluğu etkileyen nedenlerden biri olarak düzenlenmiştir. Halen, birçok hukukçu klasik suç teorisini benimsemekte ve zorunluluk halini hukuka uygunluk nedeni olarak kabul etmektedir. **Özgenç,** Ceza Hukuku, s. 400.

249 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 325.

yargılamanın sonucunda failin vergi kaçaklığı suçunu işlediğinin sabit olması üzerine hükmedilir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama sonucu verilebilecek cezaların üst sınırı on yılı geçmediğinden ilgili uyuşmazlıklarda görevli mahkeme, 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'una göre, Asliye Ceza Mahkemeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller dört gruba ayrılmaktadır. Fiillerin, kastın ve oluşan ihlallerin ağırlığına göre de farklı miktarlarda hapis cezalarına hükmedilmektedir[250]. 359. maddenin a bendinde yer alan fiiller ile vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde fail onsekiz aydan üç yıla kadar, b bendindeki fiiller ile işlenmesi halinde üç yıldan beş yıla kadar, c bendindeki fiiller ile işlenmesi halinde iki yıldan beş yıla kadar, ç bendindeki fiiller ile işlenmesi halinde ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İhlalin ağırlığı hususunun açıklayıcı olması açısından, a bendindeki fiiller sonucunda vergi idaresinin istediği bilgiye ulaşma imkanı mevcudiyetini korurken b bendindeki fiiller sonucunda bu imkanın ortadan kalkması örnek gösterilebilir[251]. Zira, b bendindeki fiiller ile belge ve defterler yok edilmekte ya da asılları sahte bir şekilde düzenlenmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda hükmedilen hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi ya da ertelenmesi müesseseleri, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığından Türk Ceza Kanunu'nda yer alan genel hükümlere tabidir. TCK'nın 51/1 maddesinde yer alan erteleme hükümlerine göre iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu nedenle, yalnızca VUK'un 359. maddesinin a bendinde sayılan fiillerle bu suçu işleyen ve hakkında iki yıl kadar hapis cezasına hükmedilen faillerin cezaları ertenebilecektir. TCK'nın 50. maddesinin 1. fıkrasına göre de yalnızca kısa süreli hapis cezaları (1 yıl veya daha az hapis cezası) adli para cezasına çevrilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik hapis cezasının alt sınırı on sekiz aydan başladığından verilen cezanın adli para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi açısından ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 231. maddesinde yer alan düzenlemeye göre sanık hakkında hükmedilen cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması, sanığın hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesini kabul etmesi, daha

250 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s.425; **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 330; **Taştan,** s. 74.
251 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 427.

önce kasıtlı bir suçtan mahkum olmamış olması, yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması ve mağdurun veya kamunun uğradığı zararı gidermiş olması şartlarının sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle VUK'un 359. maddesinin b ve ç bentlerinde yer alan fiiller ile vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde hükmedilecek hapis cezası iki yıl veya daha az süreli olamayacağından hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulanamayacaktır. VUK'un 359. maddesinin a ve c bentlerinde yer alan fiiller vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde ise CMK'nın 231. maddesinde sayılan şartların sağlanması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilecektir.

VUK'un 359. maddesinde 371. maddede yer alan pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında yargılama yapılamayacağı ve haklarında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilemeceği hususunda düzenleme yer almaktadır[252]. Buna göre; mükellef veya vergi sorumlusunun kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespitinden önce vergi kanuna aykırı davranışını kendiliğinden ilgili makamlara bir dilekçe ile haber vermesi durumda hakkında pişmanlık hükümleri uygulanacak ve hakkında vergi kaçakçılığı suçundan dava açılmayacaktır[253].

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması, vergi ziyaının da meydana gelmesi halinde idari para cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez[254]. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde, vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı olan hapis cezasının yanında vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanmasına karar verilir[255].

---

252 **VUK m. 371:** *"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması. 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi."*

253 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 360.

254 **VUK m. 359/son:** *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

255 **VUK m. 344/2:** *"Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır."*

3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezalandırılması Usulü

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev ve Yetkileri Kanunu'nun 12. maddesine göre 10 yıldan fazla hapis cezası gerektiren suçlarda ağır ceza mahkemeleri, 11. maddesi hükmüne göre ise ağır ceza mahkemesinin görev alanına girmeyen davalarda asliye ceza mahkemeleri görevlidir. Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda verilecek cezalar 10 yıldan fazla olmadığı için vergi suçlarına ilişkin cezalar asliye ceza mahkemelerinde yapılan yargılamalar sonucunda verilmektedir.

Vergi suçlarının ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırma süreci soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen aşama soruşturma süreci, iddianamenin mahkemece kabulünden başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen aşama ise kovuşturma sürecidir[256].

3.4.1. Soruşturma Usulü

Soruşturma süreci ihbar veya başka bir yolla bir suçun işlendiği yönünde oluşan basit şüphe ile başlar[257]. Cumhuriyet savcısı topladığı deliller neticesinde vergi suçunun işlendiği noktasında yeterli şüpheye ulaşmış ise iddianame düzenleyerek kamu davası açar. Suç işlendiği yönünde yeterli delil elde edilememesi ya da kovuşturma olanağının bulunmaması durumunda ise kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilir ve soruşturma sonlanır.

Soruşturma usulü[258] bakımından vergi kaçakçılığı suçunu diğer vergi suçlarından (vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma) ayıran en önemli fark kamu

---

256 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 357.

257 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 357.

258 Kaçakçılık suçlarının cezalandırmasına yönelik usul ve esaslar VUK'un 367. maddesinde *"bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usül"* başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre; *"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*
359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.
Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (Ek dördüncü fıkra:29/4/2021-7318/5 md.) 359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet

davası açılmasının mütalaa alınması şartına bağlı kılınmasıdır[259]. Mütalaa alınması bir dava şartı olup mütalaa alınmamış olması halinde kovuşturma aşamasına geçilemez.

3.4.1.1. Mütalaa Şartı

3.4.1.1.1. Kavram

Vergi kaçakçılığı suçları açısından soruşturma aşamasında genel usul hükümleri geçerli olup bunlara ek olarak kamu davasının açılması mütalaa alınması şartına bağlanmıştır. Mütalaa, bir dava şartı olup iddianamenin düzenlenmesi mütalaanın varlığına bağlıdır[260]. Savcılıkça soruşturma yapılabilmesi için ise mütalaa alınması zorunluluğu bulunmayıp mütalaa alınana kadar savcılıkça delillerin toplanmasına devam edilebilir[261]. Ancak mütalaa bir dava şartı olduğundan savcılıkça suçun işlendiği yönünde yeterli suç şüphesini oluşturan deliller toplanmış olsa bile mütalaa alınmadan iddianame düzenlenemez[262]. Mütalaa verilmesi hususu kanunda bir süreye bağlanmamış olup verilmemesi halinde savcılık kovuşturma olanağının bulunmadığı gerekçesiyle kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verir[263].

Mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmiş olması iddianamenin iadesi sebebidir. Mütalaa alınmadığının iddianamenin kabulünden sonra fark edilmesi durumunda ise mahkeme yargılamanın durmasına karar vererek mütalaa alınması için dosyayı savcılığa gönderir[264]. Mütalaanın alınması ile yargılamaya devam edilir. Alınmaması halinde ise

---

Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.
359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.
Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."

259 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 364.

260 **Özcan,** s. 504.

261 **Şenyüz, Doğan** (2016) 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş' İzmir Barosu Dergisi, S:2, s. 13-50, s. 30 (Mütalaa).

262 Cumhuriyet savcısının topladığı deliller neticesinde bir suçun işlendiği yönünde yeterli şüpheye ulaşması durumunda iddianame düzenlenmesi bir zorunluluktur. Buna *"dava açma mecburiyeti ilkesi*" denilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçları için mütalaa alınması şartı ise savcının dava açma mecburiyetine getirilen bir sınırlamadır. Mütalaa alınmadan kovuşturma aşamasına geçilemez. **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 368-369.

263 **Taştan,** s. 21; **Bayar,** s. 156.

264 *"sanık hakkında 2008, 2009, 2010 ve 2011 yıllarına ilişkin vergi suçu raporları ile dava şartı olan mütalaanın dosyada bulunmadığı anlaşılmakla; söz konusu incelemeye ilişkin mütalaa yazılarının olup olmadığı ilgili vergi dairesinden sorularak mütalaa yazılarının mevcut olması halinde dosya arasına konulması, aksi durumda; öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK'nın 367. maddesi gereğince*

mahkemece davanın düşmesi kararı verilir[265]. Mütalaa alınmadan yargılama sonuçlanmışsa bu bir bozma nedenidir[266].

Mütalaa alınmasındaki temel amaç, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi sonucu hak ve menfaati ihlal edilmiş olan kurumdan suç hakkındaki görüşünü almaktır. Vergi kaçakçılığı suçu, uzmanlık gerektiren özel ve teknik bir yapıya sahiptir. Soruşturma ve kovuşturma makamlarının ise vergi kaçakçılığı suçu bakımından bir uzmanlığı bulunmamaktadır. Yetkili komisyonlardan alınan mütalaa ile soruşturma makamları somut olayda vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığı hususunda aydınlatılmaktadır[267]. Mütalaanın amacı[268], yetkili makamların vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili teknik konularda yargılama makamlarını aydınlatmak için bilgi ve görüşlerini sunması olup mütalaanın yargılama makamlarını bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır[269]. Bir suçun işlendiği yönünde mütalaa verilmiş olsa bile bununla bağlı olmayan savcılık kovuşturmaya

---

dava konusu sanık hakkında dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi,…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2018/651 K:2018/3359 T:11.04.2018, www.corpus.com.tr s.e.t:23.06.2020.

265 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 372; *"Sanık hakkında, 2005, 2006, 2007, 2008 takvim yılarında ayrı ayrı zincirleme sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddia olunarak açılan kamu davasında, dava şartı olan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca mütalaa bulunmaması karşısında, yargılama durdurularak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'ndan mütalaa istenmesi, mütalaa verilmemesi halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/5013 K:2017/3131 T:26.04.2017, www.corpus.com.tr s.e.t:27.06.2020.

266 Bu konuda *Şenyüz* mütalaa alınmadan tamamlanan yargılama sonucunda sanık hakkında beraat kararı verilmiş olsa bile bozulacağını düşünürken; *Özcan* mütalaa şartının sanık lehine koruyucu bir şart olduğunu bu konudaki eksikliğin sanık aleyhine bozma nedeni olarak kabul edilemeyeceğini savunmaktadır (**Özcan,** s. 504). Burada dikkat edilmesi gereken husus, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 9. fıkrası uyarınca *"derhal beraat kararı verilebilecek hallerde durma, düşme … kararı verilemeyeceğidir".*
"Sanık hakkında, 2007 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin mütalaa alınmadan dava açıldığı dikkate alınarak; 213 sayılı VUK'nın 367. maddesi gereğince kovuşturma şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği Vergi Dairesi Başkanlığından sorulduktan sonra, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, yargılamaya devamla yazılı şekilde mahkumiyet hükmü kurulması,…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/4580 K:2018/3904 T:25.04.2018, www.corpus.com.tr s.e.t:27.06.2020.

267 Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında mütalaanın hukuki niteliği konusunda şu şekilde bir değerlendirme yapmıştır: *"Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez."* Anayasa Mahkemesi E:2009/89 K:2011/40 T:10.02.2011; http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/ s.e.t.:11.02.2020.

268 Mütalaanın esas amacı ise, mütalaa şartını getiren 5815 Sayılı Yasa'nın 367. maddesinin gerekçesinde açıkladığı üzere, "vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi"dir. Bu durum söz konusu gerekçede *"hileli vergi suçları kamu davasına tahrik salahiyeti vatandaşın mali emniyeti mülahazası ile bazı kayıtlara bağlanmıştır"* şeklinde ifade edilmiştir.

269 **Özcan,** s. 503-504; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 368-369; **Karaçoban Güneş,** Vergi Kaçakçılığı, s. 105.

yer olmadığına dair karar verebilecektir. Bununla birlikte, usulüne uygun olarak verilmiş olan bir mütalaanın geri alınması söz konusu değildir[270].

3.4.1.1.2. Mütalaanın Şartları

Vergi Usul Kanunu ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre verilen mütalaanın geçerli kabul edilebilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar; mütalaanın yazılı olması, yetkili ve görevli kurumlarca düzenlenmesi, fail ile fiil arasındaki illiyedi içermesi ve mütalaa, iddianame ve hükümdeki eylemlerin örtüşmesidir.

3.4.1.1.2.1. Yazılı Olması

Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yetkili makamlarca verilen mütalaanın yazılı olması zorunludur. Sözlü şekilde verilen mütalaa geçerli kabul edilmediği gibi, söz konusu yetkili makamın duruşmaya çağırılarak görüşünün sorulması da geçerli kabul edilmez[271]. Mütalaada; mükellefin kim olduğu, bu mütalaanın mükellefin hangi tarihteki, hangi fiili için verildiği açıkça belirtilmelidir[272]. Yargıtay da vermiş olduğu kararlarında yazılı olmayan mütalaanın dikkate alınmayacağını belirtmiştir[273].

3.4.1.1.2.2. Yetkili ve Görevli Kurumlarca Düzenlenmesi

Mütalaa düzenlenmesinde yetkili ve görevli kurumlar, vergi kaçakçılığı suçunun öğrenilmesi şekline göre değişmektedir. Suçun vergi incelemesi sırasında öğrenilmesi halinde mütalaa, vergi dairesinin bağlı olduğu Rapor Değerlendirme Komisyonu'nca verilmektedir. Suçun savcılıkça öğrenilmesi halinde ise ilgili vergi dairesinin görüşü alınmaktadır.

---

270 **Özcan,** s. 505; **Şahin, Ergün** (2020) 'Vergi Suçlarının Soruşturma Usulleri' Ankara Batı Adliyesi Dergisi, S:3, s. 48; **Uğur, Hüsamettin** (2013) 'Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)' Terazi Hukuk Dergisi, C:8, S:88, s. 36.

271 **Özcan,** s. 506; **Şenyüz,** Mütalaa, s. 39; **Şahin,** s. 46-47; **Uğur H.,** s. 37.

272 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 370.

273 *"...mütalaanın ilgili dairece evrak üzerinde yazılı inceleme yapılarak, yazılı olarak verilmesi gerekeceği..."* Yargıtay 9. Ceza Dairesi E:1989/3649 K: 1990/260 T:18.01.1990, **Özcan,** s.506.

3.4.1.1.2.2.1. Suçun Savcılıkça Öğrenilmesi Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; *"359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder".* Savcılık vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinden ihbar, şikayet, basın vb. yollarla ya da doğrudan haberdar olabilir. Vergi müfettişinin görevi dışında haberdar olduğu bir suçu savcılığa ihbar etmesi ya da görevleri sırasında vergi kaçakçılığı suçunun unsuruna ulaşan vergi inceleme yetkisine sahip olmayan gümrük müfettişleri, iş müfettişleri, mali polis ve benzeri kişilerin durumu savcılığa bildirmeleri suçun savcılıkça öğrenilmesi prosedürü içinde değerlendirilir[274]. Suçun işlendiğinden haberdar olan savcı delilleri toplamaya başlar ve ilgili vergi dairesini durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder[275]. Savcılık suç işlendiği yönünde elinde yeterli delil olsa bile, iddianamenin düzenlenmesini inceleme sonucunun alınmasına kadar erteler. Bu süreç içerisinde savcılık soruşturmaya başlayarak olay hakkında delil toplayabilir[276].

Savcılığın talebi üzerine incelemeyi yapacak olan ilgili vergi dairesi, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yer vergi dairesidir[277]. Başka bir vergi dairesince yapılacak olan inceleme kanunun aradığı inceleme şartını sağlamaz. Vergi dairesince incelemenin tamamlanması ve görüş verilmesi için bir süre belirlenmemiştir[278]. İnceleme sonucunun suçun unsurlarını, suçun işlendiği yeri ve zamanı, suçun işleniş şeklini, şüphelinin kimliğini ve suça ilişkin delilleri içermesi gerekmektedir. Savcılık, vergi idaresinin görüşü suçun işlendiği yönünde olsa bile bununla bağlı olmayıp yeterli şüphenin oluşmadığına kanaat getirirse kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilir[279]. Savcının verdiği kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tebliğ edilmesi gerekir. Çünkü Bakanlığın suçtan zarar gören sıfatıyla kovuşturmaya yer olmadığına dair

---

274 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 28-29.

275 *"213 sayılı Yasa'nın 367. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçakçılık suçunun işlendiğinden haberdar olan C.Savcılığı'nın, hemen ilgili Vergi Dairesi'ni haberdar ederek inceleme yapılmasını istemesi ve kamu davasının açılması hususunun, inceleme sonucunun C.Savcılığı'na bildirilmesine talik olunması gerekirken, suç duyurusunda bulunan mükellefin muhasebecisi olan sanığın sahte fatura düzenlediğine ilişkin şikayet dilekçesi üzerine Defterdarlık veya Gelirler Bölge Müdürlüğü'nden dava şartı olan mütalaa alınmadan, açılan kamu davasına devamla suç vasfında yanılgıya düşülerek özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet hükmü kurulması,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2006/6740 K:2007/7940 T:14.11.2007 , www.corpus.com.tr s.e.t:27.06.2020.

276 **Özcan,** s. 507.

277 **Özcan,** s. 509.

278 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 39.

279 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 30; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 371; **Uysal, Mehmet** (2009) 'Yeni Yasalar Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları' İstanbul Barosu Dergisi, C:83, S:3, s. 1271-1317, s. 1283.

karara itiraz hakkı mevcuttur[280]. Vergi dairesince yapılan inceleme sonucunun yeterli gelmemesi durumunda ise, savcılık Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan ek bir inceleme yapılması yönünde talepte bulunabilir ya da konu hakkında daha detaylı bir bilgiye ulaşmak için bilirkişi atayabilir[281].

VUK'un 367. maddesinin 2. fıkrası kapsamında vergi dairesince yapılacak olan inceleme, söz konusu maddenin 1. fıkrasında[282] öngörülen vergi incelemesi kavramından farklı bir içeriğe sahiptir. Vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Tarh zamanaşımı da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılından başlayan 5 yıllık bir süre zarfıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin dava zamanaşımı süresi ise TCK'nın 66. maddesi uyarınca 8 yıldır. Bu durumda her iki incelemenin de vergi incelemesi olduğunun kabulü durumunda 8 yıllık dava zamanaşımı süresi bitmemesine rağmen vergi incelemesi için öngörülen 5 yıllık sürenin dolduğu gerekçesi ile vergi incelemesi yapılamayacak ve dolayısıyla mütalaa da verilemeyecektir. Görüldüğü üzere bu fıkra kapsamında vergi dairesince yapılacak olan inceleme, bir vergi incelemesi değildir. Bu nedenle de vergi dairesince yapılacak inceleme, vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olmayan vergi dairesi memurları tarafından da yapılabilir [283].

3.4.1.1.2.2.2. Suçun Yapılan Vergi İncelemesi Sırasında Öğrenilmesi Durumu

Vergi inceleme yetkisine haiz kişiler, yaptıkları vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini öğrenmeleri halinde bu durumu Cumhuriyet başsavcılığına bildirmekle yükümlüdürler. Vergi incelemesi yapan kişilerin suç oluşturan eylemi savcılığa ihbar yükümlülükleri zorunlu bir görevdir[284]. Bildirim yükümlülüğü, kaçakçılık suçunun vergi incelemesi sırasında öğrenilmesiyle doğar. Vergi inceleme yetkisine haiz kişilerin suçu ihbar yükümlülüğüne uymamaları durumunda, bu kişiler hakkında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'ndan doğan idari sorumlulukları yanında Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde yer alan görevi kötüye kullanma suçundan işlem yapılır[285]. Bu kişilerin vergi

---

280 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 372; **Şahin,** s. 48.

281 **Özcan,** s. 510; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 368; **Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta, s. 172.

282 Bu fıkra kapsamında Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve devamı maddelerinde düzenlenen "vergi incelemesi" kurumundan bahsedilmektedir.

283 **Özcan,** s. 509; **Şenyüz,** Mütalaa, s. 32-33.

284 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 365.

285 **Yiğit,** s. 170; **Karaçoban Güneş,** Vergi Kaçakçılığı, s. 105; **Karaçoban Güneş,** Vergi Kaçakçılığı, s. 106.

incelemesi dışında görevleriyle alakalı olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinden haberdar olmaları ise özel ihbar yükümlülükleri kapsamında değerlendirilmez; bu durumda suçu bildirmemeleri halinde TCK'nın 279. maddesinde düzenlenmiş olan kamu görevlisinin suçu bildirmemesi suçu oluşur[286].

Bildirim usulü, incelemeyi yapan kişiye göre değişmektedir. Vergi incelemesi sırasında kaçakçılık suçu işlendiğini öğrenen vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcıları düzenledikleri kaçakçılık suçu raporunu bağlı bulundukları rapor değerlendirme komisyonuna gönderip oradan alacakları mütalaa ile doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirmekle yükümlüdürler. Cumhuriyet başsavcılığına bildirme görev ve yetkisi, doğrudan vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarına verilmiştir[287].

Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise suçun işlendiğine yönelik Cumhuriyet başsavcılığına yapacakları bildirimi ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla yaparlar[288]. Vergi incelemesi yetkisine sahip diğer memurlardan kasıt; defterdar veya vergi dairesi başkanı olmak üzere mahallin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir

---

286 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 21; **Özcan,** s. 520.

287 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 365; **Taştan,** s. 16.

288 *"somut olayda sanık ... hakkında .... Ltd. Şti. adına 28/10/2005 tarihli 324,50 TL bedelli sahte faturayı düzenlediğinin iddia ve kabul olmasına karşın, başlangıçta sanık hakkında İzmir 3. Ağır Ceza Mahkemesi'nin 31/12/2007 tarih ve 2007/398 esas-2007/551 karar sayılı ilâmıyla TCK'nın 207. maddesi uyarınca "özel belgede sahtecilik" suçundan mahkumiyet hükmü kurulduğu, Yargıtay 15. Ceza Dairesi'nin 20/12/2012 tarih ve 2011/17866 esas-2012/46052 karar sayılı ilâmı neticesi, "sanığın eyleminin Vergi Usûl Kanunu'nun 359/1-b maddesi kapsamında kaldığı ve kovuşturma için defterdarlık mütalâasının gerekli olduğu" gerekçesiyle hükmün bozulmasına karar verildiği, bozma ilâmı sonrası yapılan yargılamada, sanık hakkında yapılan inceleme sonucunda vergi denetmeni Canan Yalçın tarafından düzenlenen 31/07/2013 tarih ve VDENR-2013-A- 1279/31 sayılı vergi suçu raporu düzenlenerek, mahkemece bu rapora istinaden, sanık hakkında 213 sayılı Kanun'un 359/1-b maddesi gereğince mahkûmiyet hükmü kurulduğu, iddianamede nitelendirilmesi yapılan eylem ile ilgili olarak 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca sanık hakkında suç tarihi itibarıyla Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalâası alınmasının dava şartı olduğu, dosya kapsamında rapor tarihine göre 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yazılı suçun işlendiğini tespit eden ve Kanun'un 367. maddesinin birinci fıkrasında gösterilen usule göre verilmiş bir değerlendirme komisyonu mütalaası bulunmadığının belirlendiği, bahse konu vergi suçu raporunun tek başına anılan maddeye göre alınmış komisyon mütalaası yerine geçmeyeceği,..."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2017/17397 K:2018/281 T:15.01.2018 , www.corpus.com.tr s.e.t:01.07.2020.

"... sanık hakkında 2007 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu ile ilgili olarak düzenlenen 21.12.2010 tarihli vergi suçu raporuna istinaden, ... Hesap Uzmanı ...'in 14.02.2011 tarihli mütalaası ile doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunulduğunun anlaşılması karşısında, yukarıda belirtildiği üzere, mütalaa tarihi itibarıyla Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaasının zorunlu olduğu dikkate alınıp, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa istenmesi, dava şartı yerine getirildikten sonra yargılamaya devamla karar verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi,.." Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2017/3608 K:2019/1716 T: 20.02.2019, www.corpus.com.tr s.e.t:01.07.2020.

İdaresi Başkanlığı'nın merkez veya taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır[289]. Bu kişiler düzenledikleri kaçakçılık suçu raporunu ilk olarak bağlı oldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa iletirler. Bu makamlar da söz konusu kaçakçılık suçu raporunu mütalaa vermesi talebi ile rapor değerlendirme komisyonuna gönderir. Kaçakçılık suçu raporu ile alınan mütalaa ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilerek suç duyurusunda bulunulur. Görüldüğü üzere, vergi incelemesine yetkili diğer memurların doğrudan doğruya suç duyurusunda bulunma yetkisi bulunmamaktadır[290].

Vergi incelemesine yetkili kişilerce vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair düzenlenen "*kaçakçılık suçu raporu*[291]", tek başına savcılığa bir suç duyurusu niteliği taşımamaktadır. Bu bağlamda, savcılıkça iddianame düzenlenebilmesi için rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması zorunludur. Mütalaa alınmadan ya da yetkili makamlardan alınmayan mütalaa ile kamu davası açılamaz. Bu nedenle vergi suçu raporlarının mütalaa alınmadan savcılığa gönderilmesi durumunda, söz konusu rapor, vergi incelemesi vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcısı tarafından yapılmış ise ona; diğer memurlar eliyle yapılmış ise vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa iade edilerek mütalaa alınması istenir[292]. Mütalaanın verilmesi zorunlu olup verilmemesi durumunda görevliler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 257/2. maddesinde yer alan görevi ihmal suçundan sorumluluk doğar[293].

Rapor değerlendirme komisyonunun olumsuz mütalaa vermesi halinde, bu durum suç ihbarında bulunmayı engellemez[294]. Vergi suçu raporu ile mütalaa farklı yönde olabilir; zira mütalaanın yargı makamlarını bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Mütalaa alınması ile vergi kaçakçılığı suçu hakkında alanında uzman olan kişiler tarafından ikinci bir kez inceleme yapılarak yargı makamları vergi kaçakçılığı gibi teknik bir konuda aydınlatılmaktadır. Bu nedenle rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi suçu raporunda yer alan delilleri incelemeleri, vergi inceleme elamanlarının hukuki gerekçelerine dikkat

---

289 **Özcan,** s. 512; **Şenyüz,** Mütalaa**,** s. 21; **Bayar,** s. 155.

290 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 24-25; **Özcan,** s. 514; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 366.

291 Vergi suçu raporu, suçun unsurlarını tüm delilleriyle birlikte içermelidir. Bu raporda suç teşkil eden olay, suçun işlenme zamanı, yeri, işleniş şekli, suçu işlediği düşünülen kişilerin isimleri, ilgili mevzuata yer verilir. Bu rapora varsa resmi yazışmalar, tespit tutanakları ve ilgili belgeler eklenmelidir. **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 365; **Karaçoban Güneş,** Vergi Kaçakçılığı, s. 107.

292 **Özcan,** s. 518.

293 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 35.

294 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 22.

etmeleri ve gerek görürlerse konuyu daha iyi çözümlemek adına ek incelemeler yapmaları gerekmektedir[295].

İstisnai olarak, yapılan inceleme sırasında VUK'un 359. maddesinin ç fıkrasında yer alan ödeme kaydedici cihazlara müdahale edilmesi şeklinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğinin tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin; suçun işlendiğinin sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından söz konusu tespite ilişkin rapor düzenlenerek rapor değerlendirme komisyonundan alınan mütalaa ile birlikte durumun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Bahse konu fiillerle gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçu hakkında kamu davasının açılabilmesi için vergi incelemesinin tamamlanması şartı aranmamaktadır. Bu düzenlenme birtakım sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Zira vergi idaresince vergi incelemesi tamamlamadan ya da vergi incelemesine başlanmadan suç duyurusunda bulunulması durumunda somut olaya yönelik yeteri araştırma yapılmamış ve yeterli delil toplanmamış olacaktır.

3.4.1.1.3. Fail ile Fiil Arasındaki İlliyedi İçermesi

Savcılığın, vergi kaçakçılığı suçları ile alakalı olarak kamu davası açabilmesi için mütalaa alması zorunludur. Ancak savcılık, alınan mütalaa ile bağlı olmayıp suçun işlendiği yönünde verilen mütalaaya rağmen kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilir. Savcılığın suç oluştuğu yönünde yeterli delil elde edip iddianame düzenlediği zaman ise mütalaa ve iddianamenin fail ve suç konusu eylem yönünden uyuşması gerekmektedir[296]. Bu nedenle mütalaaların taşıması gereken şartlardan biri içeriğinde suçun unsurlarıyla, suçu oluşturan fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirilmesidir[297]. Bu bağlamda, mütalaanın VUK'un 359. maddesinde yer alan hangi kaçakçılık suçu için verildiği, suçu işleyen mükellefin kim olduğu, söz konusu mükellefin hangi yıl veya yıllardaki fiili için verildiği açıkça ortaya konulmalıdır.

---

295 **Özcan,** s. 517-518.
296 **Özcan,** s. 527.
297 Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 13/2, Resmi Gazete Tarihi: 31/10/2011, Resmi Gazete No: 28101.

Hakkında mütalaa verilmeyen fail hakkında iddianame düzenlenemeyeceği gibi her fail hakkında ayrı mütalaa alınmalıdır[298]. Mütalaa hangi fail için verilmişse o kişi için geçerli olup hakkında mütalaa verilmemiş olan sanık hakkında mahkemece yargılamaya devam edilemez.[299]. Yargıtay da bir kararında; idarece bir kısım sanıklar hakkında mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi halinde davanın düşürülmesi gerektiğini ve bu sanıklar hakkında beraat kararı verilemeyeceğini belirtmiştir[300]. Bu nedenle yargılama sırasında mütalaada adı geçen mükellefin, hakkında dava açılan sanıktan farklı olduğunun anlaşılması halinde mahkemenin durma kararı vererek sanık hakkında mütalaa alması, mütalaa alamaması halinde ise düşme kararı vermesi gerekmektedir[301]. Cumhuriyet savcısı yaptığı soruşturma sırasında mütalaada yer alan mükelleften farklı faillerin de olduğu kanaatine varırsa bu kişiler hakkında da mütalaa alması gerekmektedir. Her ne kadar mütalaanın savcılığı bağlayıcı bir niteliği bulunmasa da iddianamede adı geçen her şüpheli için mütalaa alınması zorunludur. Aksi halde, mütalaa alınmasının herhangi bir amacı kalmayacaktır. Bu nedenle, mütalaada suçu işlediği tespit olunan mükellef ile iddianamede yer alan suçu işlediği iddia edilen şüphelinin kimliği örtüşmelidir[302].

---

298 *"Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğünün 3706 sayılı mütalaasının diğer sanıklar S.G. ve İ.O.hakkında düzenlendiği, sanık H.. K.. hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görülmekle, öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi gereğince sanık H.. K.. hakkında "2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçundan dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği anılan Vergi Dairesi Başkanlığından sorularak, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, dava şartı olan vergi mütalaası bulunmadığı halde, yargılamaya devamla sanık hakkında mahkumiyet hükmü tesisi,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2013/21037 K:2014/408 T:13.01.2014 , www.corpus.com.tr s.e.t:21.07.2020.
"213 sayılı VUK'nın 367. maddesi gereğince dava şartı olan ve dosya içerisinde bulunan 03.10.2013 gün ve 3383 sayılı mütalaanın diğer sanık ... hakkında olduğu anlaşılmakla, sanık ... hakkında mütalaa verilip verilmeyeceği idareden sorulup, verilmeyeceğinin belirtilmesi halinde kamu davasının CMK'nın 223/7. maddesine göre düşürülmesine karar verilmesi gerektiği de gözetilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla yazılı şekilde karar verilmesi,…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2017/451 K:2017/2677 T:10.04.2017, www.corpus.com.tr s.e.t:21.07.2020.

299 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 371; **Taştan,** s. 21.

300 Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2008/5583 K:2011/21803 T:17.11.2011, **Uğur/Elibol,** s. 156.

301 *"... Dosya arasında mevcut vergi raporları ve dava şartı olan mütalaanın iddianameye konu olmayan,... vergi kimlik numaralı ... İnşaat yapı Malz. Metal Vinç Kir. Oto Yd. Parç. San. Tic. Ltd.Şti yetkilisi olan sanığın 2009 ve 2010 takvim yıllarındaki eylemlerine yönelik olduğu, 02/07/2012 tarih 2012/4665 E. sayılı iddianamenin vergi raporları ve dava şartı olan mütalaa ile ilgisi olmayan...vergi kimlik numaralı ... Metal Kimya ve Madencilik San. Tic. Ltd. Şti mükellefiyeti kapsamında düzenlendiği anlaşılmakla, 5271 sayılı CMK'nin 223/8. maddesi gereğince öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince Vergi Dairesi Başkanlığından dava konusu olan, ... Metal Kimya ve Madencilik San. Tic. Ltd. Şti'nin 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme eylemine dair sanık hakkında dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği sorulup, verilmeyeceğinin bildirilmesi durumunda davanın düşmesine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi,..."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/12069 K:2019/2317 T:06.03.2019 , www.corpus.com.tr s.e.t:21.07.2020.

302 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 41.

3.4.1.1.4. Mütalaa, İddianame ve Hükümdeki Eylemlerin Örtüşmesi

Mütalaa, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylem üzerine kuruludur. Bu nedenle mütalaada, mükellefin hangi fiilinin ne şekilde suç oluşturduğu, eylemin gerçekleştiği yer ve zaman delilleri ile ortaya konulmalıdır. Vergi inceleme elamanlarınca düzenlenen suç raporunun, alınan mütalaanın, savcılıkça düzenlenen iddianamenin ve mahkemece verilen hükmün aynı eylemlere dayanması gerekmektedir[303]. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 225. maddesinde de *"Hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında verilir."* hükmü yer almakla mahkemenin yaptığı yargılamada iddianamede belirtilen eylemle bağlı olduğu ve onun dışına çıkılamayacağı belirtilmiştir[304].

Mütalaa ve iddianamenin farklı eylemlere ve dolayısıyla suçlara işaret etmesi halinde mütalaa hukuki anlam ve işlevini kaybedecektir. Ancak savcılık, mütalaa ile bağlı olmadığından suç konusu eylem aynı olmak şartı ile suçun nitelendirilmesinde mütalaadaki nitelendirmeden bağımsız bir şekilde karar verebilir[305]. Zira gerçekleşen eylemlerle ilgili hukuki boyutta suç tasnifi yapmak yargılama makamlarının görevi içerisinde olup idari bir makama böylesine bir görev atfedilmesi mümkün değildir[306]. Aynı şekilde, mahkeme de eylemin aynı kalması şartıyla sadece ek savunma[307] alarak iddianamede yer alan suç

---

303 *"… 5271 sayılı CMK'nin 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiil ve failden ibaret olup, iddianamade açıklanan ve suç oluşturduğu ileri sürülen fiilin dışına çıkılarak açılmayan davadan yargılama yapılıp hüküm kurulmasının mümkün bulunmadığı; ….Cumhuriyet Başsavcılığının 29/03/2013 tarihli ve 2013/7537 esas sayılı iddianamesi ile 213 sayılı VUK'nin 367. maddesine göre dava şartı olan mütalaa ve vergi suçu raporuna aykırı olarak sanık hakkında, "2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçlarından kamu davası açıldığı dikkate alınarak; öncelikle durma kararı verilip, 2009 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçundan sanık hakkında 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, iddianamede yer almayan 2008 yılında sahte fatura kullanma suçundan mahkûmiyet ve mütalaa bulunmayan 2009 yılında sahte fatura düzenleme suçundan beraat hükmü kurulması,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/6635 K:2019/247 T:10.01.2019 , www.corpus.com.tr s.e.t:30.07.2020; **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 370.

304 *"5271 sayılı CMK'nin 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, Konya Cumhuriyet Başsavcılığının 13.04.2010 tarihli 2010/7548 Esas ve sayılı iddianamesi ile sanık hakkında, verilen mütalaaya aykırı olarak, "2007 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" suçundan kamu davasının açıldığı; "sahte fatura kullanmak" suçundan açılmış bir dava bulunmadığı gibi birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olan sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, vergi incelemesine konu yapılmayıp, dava şartı olan "mütalaa" verilmeyen sahte fatura düzenlemek suçundan açılan davanın düşmesine karar verilmesi gerekirken, iddianame dışına çıkılarak "sahte fatura kullanmak" suçundan mahkûmiyet hükmü kurulması,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2018/5297 K: 2018/8149 T:18.10.2018 , www.corpus.com.tr s.e.t:30.07.2020.

305 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 43.

306 **Özcan,** s. 529

307 **Ceza Muhakemesi Kanunu m. 226/1:** *"Sanık, suçun hukukî niteliğinin değişmesinden önce haber verilip de savunmasını yapabilecek bir hâlde bulundurulmadıkça, iddianamede kanunî unsurları gösterilen suçun değindiği kanun hükmünden başkasıyla mahkûm edilemez."*

nitelendirmesinden farklı bir suç nitelendirmesiyle hüküm kurabilir[308]. Fakat mahkeme, mütalaada yer alan suç nitelendirmesinden farklı bir sonuca ulaşırsa sanığa ek savunma hakkı tanımadan karar verebilir[309]. Örneğin, mütalaa ve iddianamenin "defter sayfalarını yok etmek" suçu üzerine kurulması halinde "defter sayfalarını yok etmek ve yok edilen sayfaların yerine başka yaprak koymak" suçundan mahkemece hüküm kurulabilmesi, bu suçların birbirlerine dönüşebilen suçlar olmaları nedeniyle, mümkündür[310]. Mütalaadaki eylem ile iddianamedeki eylemin farklı olması ve dönüşebilir nitelikte olmamaları durumunda ise mahkemece yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığından durma kararı verilerek ilgili vergi dairesinden iddianamede yer alan eyleme uygun mütalaa talep edilmeli, mütalaanın alınamaması halinde ise düşme kararı verilmedir [311]. Bunun dışında mütalaa ve yargılama konusu fiilin, aynı yıllara ait fiiller olması gerekmektedir. Örneğin, failin 2016 takvim yılına ait sahte fatura düzenlenme suçuna ilişkin verilmiş mütalaa ile 2017 takvim yılına ait sahte fatura düzenleme suçuna ilişkin yargılama yapılamaz; alınan mütalaa geçerli sayılmayacağından yenisinin alınması gerekir[312].

---

308 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 371.

309 **Özcan,** s. 530.

310 **Şenyüz,** Mütalaa, s. 45.

311 *"11.2010 gün ve VDENR-2010-2011/41 sayılı Vergi Suçu Raporuna atıfta bulunularak verilen dava şartı olan "mütalaa"nın "sahte fatura düzenlemek" suçuna ilişkin olduğu; Gaziosmanpaşa Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 30.11.2010 tarih ve 2010/12153 esas sayılı iddianame ile mütalaa konusu yapılmayan "muhteviyatı itibariyle sahte fatura kullanmak" suçundan kamu davası açıldığı cihetle; yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığından durma kararı verilip ilgili vergi dairesinden "muhteviyatı itibariyle sahte fatura kullanmak" suçundan mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulup, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden iddianame dışına da çıkılarak dava konusu edilmeyen "sahte fatura düzenlemek ve kullanmak" suçlarından yazılı şekilde karar verilmesi,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/8245 K:2017/3470 T:08.05.2017 , www.corpus.com.tr s.e.t:30.07.2020

312 **Şahin,** s. 48; *"Her takvim yılında işlenen "sahte fatura düzenlemek"eylemlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı dikkate alındığında; CMK.nun 225.maddesine göre hükmün konusu iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, 23.09.2008 gün, 17437-10236 sayılı iddianameyle sanık hakkında 2007 yılında S.A. adına düzenlediği 4 adet sahte fatura nedeniyle dava açıldığı, suç tarihinin de 09.08.2007 olarak gösterildiği, iddianamenin deliller bölümünde gösterilen ve davanın dayanağını oluşturan 01.08.2008 gün, VDENR- 2008-2101/57 sayılı Vergi Suçu Raporu ekleri arasında yer alan 2101/49 sayılı Vergi Tekniği Raporunda, 11.06.2007 - 31.05.2008 tarihleri arasında vergi mükellefi olan sanığın, gerçekte hiçbir ticari faaliyeti olmadığı halde sahte faturalar düzenlediği tespit ve iddia olunduğu halde, yukarıda tarih ve sayısı belirtilen Vergi Suçu Raporunun sadece "2008 takvim yılında sahte fatura düzenlemek" fiili ile ilgili olarak düzenlendiği, A.. B..nca bu rapora dayanılarak verilen "mütalaanın" 2008 takvim yılına ilişkin olduğu, 2007 takvim yılından düzenlenen ve iddianameye konu edilen faturalara ilişkin Vergi Suçu Raporu ve dava şartı olan "mütalaa"nın bulunmadığı gözetilerek, 2007 takvim yılındaki eylemler nedeniyle mütalaa verilip verilmediğinin katılan idareden sorulması, gerekirse CMK.nun 223/8. maddesi gereğince durma kararı verilerek, usuli eksikliğin tamamlanıp, 01.08.2008 gün, VDENR- 2008-2101/57 sayılı Vergi Suçu Raporuna dayanılarak, 2008 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan, bu davadan başka dava açılıp açılmadığının araştırılmasından sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiğinin gözetilmemesi,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/26202 K:2014/9255 T:13.05.2014 , https://kararara ma.yargitay.gov.tr/ s.e.t:30.07.2020.

3.4.1.2. İzin Şartı

İzin kurumu, her bir vergi suçu açısından uygulanabilirliği bulunan bir dava şartı olup bu şart vergi suçunun faili açısından aranmaktadır[313]. Vergi kaçakçılığı suçunun, 4483 sayılı Memur ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un kapsamına giren kişilerce işlenmesi halinde Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen izin vermeye yetkili makamlardan soruşturma izni alınması gerekmektedir. İzin şartına ilişkin usul ve esaslar 4483 sayılı Kanunu'nun 4. maddesinde yer almaktadır[314].

Vergi kaçakçılığı suçunun, vergi incelemesi sırasında 4483 sayılı Kanun kapsamına giren kişilerce işlendiğinin tespiti halinde vergi inceleme elemanları, 4. maddenin 2. fıkrası uyarınca bu durumu izin vermeye yetkili makamlara doğrudan bildirmekle yükümlüdür. Yetkili makamların soruşturma izni verdiğine dair yazı ile işlenen suç Cumhuriyet başsavcılığınca sair suretlerle öğrenilmiş sayılır. Bu durumda savcılık Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin 2. fıkrasında yer alan usule göre hareket ederek ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını ister [315].

Cumhuriyet başsavcılığınca vergi kaçakçılığı suçunun 4483 sayılı Kanun kapsamına giren kişilerce işlenmiş olduğunun sair suretlerle öğrenilmesi halinde, bu Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği gibi ivedilikle toplanması gerekli ve kaybolma ihtimali bulunan deliller tespit edilerek herhangi bir işlem yapmadan yetkili makamlardan soruşturma izni talep edilmesi gerekmektedir. Yetkili makamlardan soruşturma izni

---

313 **Özcan,** s. 540.

314 **Memur ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun m. 4:** *"Cumhuriyet başsavcıları, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin bu Kanun kapsamına giren suçlarına ilişkin herhangi bir ihbar veya şikayet aldıklarında veya böyle bir durumu öğrendiklerinde ivedilikle toplanması gerekli ve kaybolma ihtimali bulunan delilleri tespitten başka hiçbir işlem yapmayarak ve hakkında ihbar veya şikayette bulunulan memur veya diğer kamu görevlisinin ifadesine başvurmaksızın evrakın bir örneğini ilgili makama göndererek soruşturma izni isterler.*
Diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikayet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili mercie iletirler.
Bu Kanuna göre memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılacak ihbar ve şikâyetlerin soyut ve genel nitelikte olmaması, ihbar veya şikâyetlerde kişi veya olay belirtilmesi, iddiaların ciddî bulgu ve belgelere dayanması, ihbar veya şikâyet dilekçesinde dilekçe sahibinin doğru ad, soyad ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması zorunludur.
Üçüncü fıkradaki şartları taşımayan ihbar ve şikâyetler Cumhuriyet başsavcıları ve izin vermeye yetkili merciler tarafından işleme konulmaz ve durum, ihbar veya şikâyette bulunana bildirilir. Ancak iddiaların, sıhhati şüpheye mahal vermeyecek belgelerle ortaya konulmuş olması halinde ad, soyad ve imza ile iş veya ikametgâh adresinin doğruluğu şartı aranmaz. Başsavcılar ve yetkili merciler ihbarcı veya şikâyetçinin kimlik bilgilerini gizli tutmak zorundadır."

315 **Özcan,** s. 543.

alınmasıyla savcılık Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin 2. fıkrasına göre, ilgili vergi dairesinden inceleme yapmasını talep eder[316].

Savcılık elinde suçun oluştuğu yönünde yeterli delil bulunsa bile izin şartı sağlanmadan dava açamaz. Bununla birlikte mütalaa şartında olduğu gibi, savcılık verilen izin ile bağlı olmayıp verilen izne rağmen soruşturma sonunda kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilebilir[317].

İzin şartı bir dava şartı olduğundan yargılamanın her aşamasında re'sen araştırılması gerekir. Yargılanması için bu konuda izin alınması gereken bir failin izin alınmadan yargılandığının tespiti halinde mahkemece durma kararı verilerek izin şartının sağlanmasını beklenir; iznin alınmasıyla davaya devam edilir. Söz konusu fail hakkında iznin verilmemesi durumunda ise mahkeme düşme kararı verir. Burada dikkat edilmesi gereken husus Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 9. fıkrası uyarınca *"derhal beraat kararı verilebilecek hallerde durma, düşme … kararı verilemeyeceğidir"*[318].

3.4.2. Kovuşturma Usulü

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin davalar, ceza mahkemelerinde görülmektedir. Görevli mahkeme, vergi suçları için verilecek hürriyeti bağlayıcı cezaların süresinin 10 yıldan fazla olmaması nedeniyle 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş Görev ve Yetkileri Kanunu'nun 11. maddesi hükmüne göre asliye ceza mahkemeleridir. Yetkili asliye ceza mahkemesi ise, mükellefin vergi dairesinin yer açısından bağlı bulunduğu mahkemedir. Hakimler ve Savcılar Kurulu'nun (HSK) 25/11/2021 tarih ve 1227 numaralı kararı ile VUK'da düzenlenen suçlara ilişkin açılacak davalara bakacak ihtisas asliye ceza mahkemeleri belirlenmiştir[319]. Alınan bu karar doğrultusunda 15/12/2021 tarihinden itibaren açılacak yeni dava ve işler belirlenen mahkemelere tevzi edilecektir. İhtisaslaşma ile sağlanmak istenen amaç, uygulama birliğinin sağlanması ile verimliliğin artırılmasıdır.

316 **Özcan,** s. 544.
317 **Özcan,** s. 544; **Ömercioğlu, Abdullah / Dayıoğlu, Melike Rana / Arslan, Cem Barlas** (2018) 'Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü' Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:8, S:1, s. 56.
318 **Özcan,** s.544-545.
319 1227 sayılı ihtisas kararı 30/11/2021 tarih ve 31675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kovuşturma aşaması, iddianamenin mahkemece kabulü ile başlayıp hükmün kesinleşmesine kadar geçen süredir[320]. Cumhuriyet savcılığınca, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine dair yeterli şüphenin elde edilmesi ve yetkili makamlardan mütalaa alınması ile iddianame düzenlenerek kamu davası açılır. Mütalaanın alınması dava şartıdır. Düzenlenen iddianamenin mahkemece kabulü ile kamu davası açılmış olur[321]. Bu nedenle, mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmiş ise mahkeme iddianameyi iade eder. Bu durumun iddianame kabul edildikten sonra fark edilmesi halinde ise mahkeme durma kararı vererek mütalaa alınması için dosyayı savcılığa geri gönderebileceği gibi, durma kararı yerine bir ara kararla dava şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini araştırabilir. Mütalaanın alınması ile mahkemece yargılamaya devam edilir. Mütalaanın verilmemesi durumunda ise davanın düşmesine karar verilir[322].

İddianamenin kabul edilmesiyle birlikte mahkeme duruşma günü belirleyerek sanığı duruşmaya çağırır. Suçtan zarar gören olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın davaya müdahil olarak katılma hakkı vardır. Zira vergi gelirleri konusunda düzenleme yapma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir[323]. Duruşma herkese açık olarak görülmekte olup duruşmaya ara verilmeksizin hüküm verilir. Ancak, zorunlu hallerde davanın makul sürede sonuçlandırılması koşulu ile duruşmaya ara verilebilir. Duruşmanın sona ermesi ile hüküm açıklanır. Daha önce de belirtilmiş olduğu üzere, mahkeme mütalaa ile bağlı değildir. Mahkeme mahkûmiyet, beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, güvenlik tedbirine karar verilmesi, davanın reddi, davanın düşmesi, görevsizlik ve yetkisizlik şeklinde kararlar verebilir. Mahkeme, verilen hükmün mahkûmiyet kararı şeklinde olması halinde hükmün kesinleşmesi ile birlikte cezanın infazı için infaz savcılığından talepte bulunur[324].

---

320 **5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 2/1-f:** *"Kovuşturma: İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi,… ifade eder."*

321 **5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu madde 175/1 :** *"İddianamenin kabulüyle, kamu davası açılmış olur ve kovuşturma evresi başlar."*

322 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 372; **Taştan,** s. 20; **Yiğit,** s. 175-176; **Uğur H.,** s. 40.

323 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 359.

324 **Şenyüz,** Vergi Ceza, s. 360-361.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİ VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

1. VERGİ ZİYAI KABAHATİ İLE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN TEMELİ: VERGİ ZİYAI CEZASININ ÜÇ KAT OLARAK UYGULANMASI

Çalışmanın ilk bölümünde vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu kavramları ayrıntılı bir şekilde tüm unsurları ve cezalandırma süreçleri ile ele alınmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse, vergi ziyaı kabahatinin gerçekleştiğinin tespiti ilgili vergi dairesince yapılmakta ve karşılığında yaptırım olarak idari para cezası uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu ise adli nitelikte bir suç olup suçun işlenip işlenmediği asliye ceza mahkemelerince tespit edilmekte ve suç karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilmektedir. Birbirinden tamamen farklı niteliklerde olan bu kabahat ve suçu ortak bir noktada buluşturan hukuki düzenlenme ise VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *"Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat ... olarak uygulanır"* hükmüdür. Bu hükmün uygulamada ve doktrinde birtakım sorunlara yol açtığı görülmektedir.

1.1. Kanuni Düzenleme

Vergi ziyaı kabahati, VUK'un 341. maddesinde tanımlanmış ve bu kabahate yönelik uygulanacak cezalara ilişkin düzenlemeye ise Kanun'un 344. maddesinde yer verilmiştir. Kanun'un 341. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; mükelleflerin veya vergi sorumlularının, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi sonucunda vergi kaybının ortaya çıkması vergi ziyaı kabahatini oluşturmaktadır[325].

[325] Vergi kaybı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ile meydana gelmektedir.

Kanun'un *"vergi ziyaı cezası"* başlıklı 344. maddesinin 1. fıkrasına göre; vergi ziyaı kabahatinin işlenmesi karşılığında, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmektedir[326]. Söz konusu maddenin 2. fıkrasına göre ise vergi ziyaı kabahatine Kanun'un 359. maddesinde yer alan fiillerle (vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle) sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak para cezası ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında olacaktır. Ayrıca VUK'un "*kaçakçılık suçları ve cezaları"*nı düzenleyen 359. maddesinde yer alan düzenlemeye göre[327], kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde, kaçakçılık suçu için hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi vergi ziyaı cezası kesilmesine engel teşkil etmeyecektir. Yani, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin suça neden olan fiili neticesinde vergi ziyaı da oluşmuş ise bu kişi hakkında hem hapis cezası hem de üç kat vergi ziyaı cezası uygulanacaktır.

Vergi ziyaı kabahatinin cezası vergi idaresince kesilmekte ve herhangi bir ihtilaf durumunda buna ilişkin yargılama vergi mahkemelerince yapılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yargılamalar ise ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Uygulamada vergi inceleme raporları ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin işlendiğinin anlaşılması halinde vergi idaresince, bu fiillerin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturup oluşturmadığı yönündeki ceza yargılaması sonucu beklenmeksizin, vergi ziyaı cezası üç kat olarak kesilmektedir. VUK'un 367. maddesinin son fıkrası da bu durumu destekler niteliktedir[328]. Bu hükme göre, ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresinin işlem ve kararlarını etkilemediği gibi, vergi idaresinin verdiği kararlar da ceza mahkemesinin kararlarını etkileyemeyecektir.

1.2. Ortaya Çıkan Sorunlar ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri

Vergi ziyaı cezasının üç kat uygulanmasıyla ilgili olarak VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrası ve 367. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenlemeler karşısında birtakım

---

326 **VUK m. 344:** *"(1) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir.*
(2) Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.
(3) Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

327 **VUK m. 359/son: "***Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

328 **VUK m. 367/son: "***Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."*

sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunlardan ilki, kişinin tek bir fiili ile hem vergi ziyaı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı cezalandırılmasının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 7 No'lu Ek Protokol'ünün 4. maddesinde yer alan *"ne bis in idem"* yani *"aynı suçtan birden fazla kez yargılama ve cezalandırma olmaz"* ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceğidir. Zira kişi, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiili neticesinde hem hürriyeti bağlayıcı cezaya hem de oluşan vergi ziyaının iki katı kadar daha fazla idari para cezasına çarptırılmış olmaktadır.

Diğer bir sorun ise, kişinin ceza mahkemesinde vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği yönünde beraat kararı alması durumunda vergi idaresince üç kat olarak kesilen vergi ziyaı cezasının akıbetinin ne olacağıdır. Çünkü 367. maddede yer alan düzenleme karşısında, vergi idaresinde üç kat ceza kesilebilmesi için işlenen fiilin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturup oluşturmadığı noktasında verilecek olan ceza mahkemesi kararının beklenilmesinde kanuni bir zorunluluk yoktur. Ayrıca ilgili kanun hükmüne göre ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresinin kararlarını etkilememektedir. Oluşan bu sorunlara ilişkin olarak doktrinde nispi muhakeme yapma, bekletici mesele yapma, tüm davaların ceza mahkemesi ya da vergi mahkemesi tarafından tek elden görülmesi, yeni bir kanuni düzenlenme yapılması gibi farklı çözüm önerileri getirilmiştir. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında belirtmiş olduğumuz bu iki soruna ve doktrindeki çözüm önerilerine ayrıntılı olarak yer verilecektir.

2. NE BİS İN İDEM İLKESİNE AYKIRILIK SORUNU

2.1. Genel Olarak Ne Bis in İdem İlkesi

2.1.1. Kavram

"Ne bis in idem (non bis in idem)" ilkesi Latince bir kavram olup "ne (non)" kelimesi olumsuzluk anlamı taşımakta, "bis" kelimesi "tekrar" anlamına, "idem" kelimesi ise "aynı" anlamına gelmektedir. *"Ne bis in idem"* kavramının herhangi bir dile tam olarak çevirisi mümkün olmasa da sözlük anlamının "aynı şeyin iki defa tekrarlanamayacağı" olduğu söylenebilir[329]. *Ne bis in idem* ilkesi ceza hukuku alanında, sözlük anlamı tam olarak

[329] **Töngür, Ali Rıza** (2015) 'Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında 'Ne Bis İn İdem' Prensibi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:19, S:3, s. 343; **Bahçeci, Barış** (2018) 'İHAM İçtihadında

karşılamamasına rağmen, aynı fiilden dolayı iki kez yargılama yapılamayacağını ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır[330]. Bu ilkeye göre, hiç kimse aynı suça ilişkin olarak birden çok kez yargılanamayacak ve cezalandırılamayacaktır. İlke, temelini *"geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir"* ilkesinden almaktadır[331]. Bu ilke hukuk devletinin gereklerinden biri olduğu gibi, adil yargılanma hakkının da bir yansımasıdır[332]. Ayrıca kesin hükmün de sonucu olup, doktrinde yer alan çalışmalarda "kesin hükmün önleme etkisi" başlığı altında *ne bis in idem* ilkesinden bahsedildiği görülmektedir[333].

Ne bis in idem ilkesinin[334] kökenleri 16. yüzyıla, Roma hukukunda yer alan *"nemo debet vis vexari pro una et eadem causa (hiç kimse aynı suçtan dolayı iki defa yargılanamaz ya da cezalandırılamaz[335])"* ve *"nemo debet bis puniri pro unodelicto (hiç kimse aynı suç nedeniyle iki defa cezalandırılamaz[336])"* prensiplerine dayanmaktadır[337]. Aynı zamanda söz konusu ilke *"bir yargı kararıyla kesin olarak çözümlenmiş mesele[338]"* anlamına gelen *res iudicata'*nın ceza hukukundaki yansıması olarak görülmektedir[339]. *Res iudicata'*nın tekrar yargılama yasağı, bağlayıcılık ve kesin delil teşkil etme olmak üzere üç etkisi vardır. Bu etkilerden biri olan *"tekrar yargılama yasağı"* konusu, sebebi, tarafı aynı olan ve daha önce kesin hükümle sonuçlandırılmış olan bir uyuşmazlığın tekrar dava konusu edilememesidir.

Vergi Cezalarında 'Ne Bis in Idem'' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:67, S:2, s. 254 (İHAM); **Karabel, Gözde** (2005) 'Rekabet Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi' Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No:141, s. 3.

330 **Bahçeci,** İHAM, s. 254; **Özen, Mustafa** (2010) 'Non Bis in İdem İlkesi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:14, S:1, s. 390 (Non Bis In Idem); **Yaltı, Billur** (2015) 'İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine' Vergi Sorunları Dergisi, C:38, S:317, s. 86.

331 **Özen,** Non Bis In Idem, s. 390; **Geçer, Ahmet Emrah** (2016) 'Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:65, S:2, s. 328 (Non Bis In Idem).
İlkenin çıkış felsefesi *"Demoklesin kılıcının sürekli olarak bir ceza tehdidi ile kişinin üzerinde asılı durmasının doğuracağı acıyı ortadan kaldırmaktadır."* **Özen,** Non Bis In Idem, s. 390.

332 **Taşdemir, Hakan / Girgin, A.Pınar** (2008) 'III. Sütuna İlişkin İlk Ön Karar Davası-Gözütok ve Brügge Kararına İlişkin Bir Değerlendirme' Doğuş Üniversitesi Dergisi, C:9, S:1, s. 79.

333 **Selcen Ataç, Asiye** (2010) 'Türk Ceza Hukukunda Kesin Hükmün Önleme Etkisi' (Doktora) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 4; **Acar, Zeynep Sena** 'Non Bis in İdem İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Ceza Hukukuna Yansıması' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin, s. 407.

334 Uzun hali ile *"ne bis in idem crimen iudicetur (Aynı suç nedeniyle iki defa mahkûmiyet kararı verilemez)"* **Erdoğmuş, Belgin (der.)** (2004) Hukukta Latince Teknik Terimler Sözlüğü, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.16.

335 http://www.duhaime.org/LegalDictionary/N/NemoDebetBisVexariProUnaEtEademCausa.aspx s.e.t.27.12.2018.

336 **Ballentine, James Arthur** (2005) A Law Dictionary, New Jersey, The Lawbook Exchange, s. 325.

337 **Töngür,** s. 344; **Karabel,** s. 3.

338 https://thelawdictionary.org/res-judicata/ s.e.t. 27.12.2018. (Bu terim sözlükte modern Latince kurallarına uygun olarak 'res judicata' şeklinde yer almaktadır.)

339 **Töngür**, s. 343; **Conway, Gerard** (2003) 'Ne Bis in Idem in International Law' International Criminal Law Review, S:3, s. 217-218.

Bu durum hakim tarafından re'sen dikkate alınabileceği gibi taraflar da itiraz edebilmektedir[340].

Ne bis in idem ilkesinin Amerikan hukukundaki karşılığı olan *"double jeopardy[341]"* (çifte cezalandırma) kavramı, kişinin aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılması anlamına gelmekte olup içerdiği yasak çifte cezalandırılma ile sınırlıdır[342]. Bu ilke, aynı suçtan ikinci kez soruşturma ve kovuşturma yapılmasını engellemez. Bu bağlamda ilkenin amacı, kişinin aynı suç nedeniyle iki kere cezalandırılmasını önlemektedir. "Double jeopardy" ilkesi sadece ceza davalarında uygulanmaktadır ve aynı suç nedeniyle mahkemede tekrar dava açılmasını engellememektedir[343]. Oysa ne bis in idem ilkesinin içeriği zamanla genişlemekte ve ilk başlarda aynı suçtan birden çok kez cezalandırmayı yasaklayan ilkenin artık soruşturma ve kovuşturma aşamalarını da kapsadığı görülmektedir[344].

2.1.2. İlkenin Yer Aldığı Uluslararası Hukuk Metinleri

Ne bis in idem ilkesine birçok uluslararası hukuk metninde yer verildiği görülmektedir. Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi'nin[345] *"non bis in idem"* başlıklı 9. maddesine göre iadesi talep edilen şahıs hakkında, talepte bulunulan devlet tarafından iade talebine sebep olan fiil hakkında kesin hüküm verilmesi iadeye engel bir durum oluşturacaktır[346]. Böylece, şahsın aynı fiili nedeniyle başka bir devlet tarafından ikinci kez

---

340 **Gözler, Kemal** (2007) 'Res Iudicata'nın Türkçesi Üzerine' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:56, S:2, s. 47-50.

341 ABD Anayasası Ek 5. maddesi şu şekildedir; *"Kara ve deniz kuvvetlerinde, ya da savaş veya kamuya yönelik tehdit sırasında görevde bulunan milis kuvvetlerinde ortaya çıkacak davalar dışında, hiç kimse büyük jüri tarafından hazırlanan suç duyurusu veya iddianamesi olmadan ölüm cezasını gerektiren veya yüz kızartıcı başka bir suçtan sorumlu tutulmayacak;* ***hiç kimse, aynı suç nedeniyle iki kere, idam cezası veya bir organını yitirme tehlikesi ile karşı karşıya bırakılmayacak****; herhangi bir ceza davasında kendi aleyhinde tanıklık yapmaya zorlanmayacak; ve yasal gerekler yerine getirilmeden, yaşamı, özgürlüğü, veya malından yoksun bırakılamayacak; özel mülk, hakça bir tazminat ödenmeden kamulaştırılamayacaktır. (No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger;* ***nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb****; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.)"*

342 **Bahçeci,** İHAM, s. 254; **Oğurlu, Yücel** (2003) 'Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi Ve Sorunu 'Ne Bis İn İdem' Kuralı' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:52, S:2, s. 103.

343 **Longley, Robert** (2018) 'What Is Double Jeopardy? Legal Definition and Examples' https://www.thoughtco.com/what-is-double-jeopardy-4164747 s.e.t. 23.11.2018.

344 **Bahçeci,** İHAM, s. 254.

345 Bu sözleşme, Türkiye tarafından 18.11.1959 tarih ve 7376 sayılı Kanun ile kabul edilerek 26.11.1959 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

346 **Suçluların İadesine Dair Avrupa Sözleşmesi m.9:** *"Talep edilen şahıs hakkında kendisinden iade talep edilen tarafın salâhiyetli makamlarınca iade talebine sebep olan bir veya birkaç fiilden dolayı nihaî olarak*

kovuşturulmasının önüne geçilmiş olunacaktır.

Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi'nin[347] "Avrupa Ceza Yargılarının Milletlerarası Sonuçları" başlıklı üçüncü kesiminin birinci bölümünde (53-55. maddeler[348]) ve Ceza Kovuşturmalarının Aktarılmasına Dair Avrupa Sözleşmesi'nin[349] beşinci bölümünde (35-37. maddeler[350]) *ne bis in idem* ilkesi düzenlenmiştir. Bu sözleşmelere göre, aynı kişi aynı eyleminden dolayı sözleşmeci

---

karar verilmiş ise iadeye cevaz yoktur. Kendisinden iade talep edilen tarafın salâhiyeti makamlarınca aynı fiil veya fiiller hakkında takibat yapılmamasına veya yaptıkları takibata son verilmesine karar verilmiş ise iade talebi ret olunabilir."

347 Bu sözleşme, Türkiye tarafından 01.03.1977 tarih ve 2087 sayılı Kanun ile kabul edilerek 14.12.1977 tarih ve 16139 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır.

348 **Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi m.53:** *"1. 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.
2. Bununla beraber, sözleşen devletler, yargıya yol açan eylem bu Devletlerde kamusal nitelikte bir kişiye, bir kurama veya bir şeye karşı işlenmişse yahut yargıya konu olan kişi bu devletlerde kamusal nitelik taşımakta ise, kendileri kovuşturma istemiş olmadıkça, "ne bis İn idem" sonucunu kabul etmeğe mecbur değillerdir.
3. Ülkesinde eylem işlenen yahut kendi kanununa göre işlendiğini kabul eden Devlet de, kendisi kovuşturma istemiş olmadıkça «ne bis in idem» sonucunu kabule mecbur değildir."
m.54: *"Sözleşen diğer bir Devlette aynı eylemden yargılanan kişi aleyhine yeni bir kovuşturma yapıldığında, eski hükmün yerine getirilmesi dolayısı ile hürriyetten yoksun tutma süresi, yeniden hükmolunacak müeyyideden mahsup edilecektir."*
m.55: *"Bu bölüm, yabancı memleketlerde verilen ceza yargılarının «ne bis in idem» sonucunu daha geniş ölçüde kabul eden milli kanunların uygulanmasına engel olmayacaktır."*

349 Bu sözleşme, Türkiye tarafından 01.03.1977 tarih ve 2087 sayılı Kanun ile kabul edilerek 27.12.1977 tarih ve 16152 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

350 **Ceza Kovuşturmalarının Aktarılmasına Dair Avrupa Sözleşmesi m. 35:** *"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.
2. Bununla beraber sözleşen devletler, yargının konusu olan eylem bu devletlerde kamusal nitelikte bir kişiye bir kuruma veya bir şeye karşı işlenmişse yahut yargıya, konu olan kişi bu devletlerde kamusal nitelik taşımakta ise, kendileri kovuşturma istemiş olmadıkça, <<ne bis in idem>> sonucunu kabule mecbur değildirler.
3. Ülkesinde eylem işlenen yahut kendi kanununa göre işlendiğini kabul eden Devlet de, kendisi kovuşturma istemiş olmadıkça, <<ne bis in idem>> sonucunu kabule mecbur değildir.
m.36: *"Sözleşen bir Devlette yargılanan kişi aleyhinde diğer bir Sözleşen Devlette aynı eylemden ötürü yeni bir kovuşturma yapıldığında, yargının yerine getirilmesi dolayısı ile hürriyetten yoksun kılınma süresi, yeniden hükmolunacak müeyyideden mahsup edilecektir."*
m. 37: *"Bu kesim, yabancı memlekette verilen ceza yargılarının «ne bis in idem» sonucunu daha geniş ölçüde kabul eden milli kanunların uygulanmasına engel olmayacaktır."*

devletlerden birinde yargılanmış ve beraat etmiş ise ya da hakkında bir cezaya hükmedilip de bu ceza yerine getirilmiş veya yerine getirilmekte ise ya da cezası genel veya özel affa uğramışsa ya da zamanaşımına uğramışsa ya da mahkemece suçluluğu tespit edilip de cezası tayin edilmemişse diğer bir sözleşmeci devlet tarafından kovuşturulamaz, mahkûm edilemez veya hakkındaki müeyyide infaz edilemez. Görüldüğü üzere bu sözleşmelere göre, *ne bis in idem* ilkesi uluslararası düzeyde ikinci kez kovuşturma ve cezalandırmanın önüne geçmektedir.

BM Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin[351] 14. maddesinin 7. fıkrasına[352] göre; bir ülke tarafından hakkında kesin hüküm verilmiş kişinin aynı fiili nedeni ile yeniden yargılanamayacak ve cezalandırılamayacaktır. Bu sözleşmede de *ne bis in idem* ilkesinin ikinci kez kovuşturma ve cezalandırmanın önüne geçtiği görülmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin [353] Ek 7 Nolu Protokol'ünün[354] *"Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı"* başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasına[355] göre; işlediği bir suç nedeniyle kesin hükümle beraat eden ya da mahkum olan kişi, aynı suçtan dolayı aynı devlet tarafından tekrar yargılanamayacak ve cezalandırılamayacaktır. Bu protokol kapsamında *ne bis in idem* ilkesi ile kişinin aynı devlet tarafından aynı suçtan iki kez kovuşturulması ve cezalandırılmasının önüne geçilmektedir. Bu şekilde bir düzenleme ile hukuki güvenliğin sağlanması ve mahkeme kararlarına kesin hükmün önleme etkisinin verilmesi amaçlanmaktadır[356]. Ancak bu Protokol kapsamında, yargılama konusu suçtan dolayı şahsın yabancı bir devlet mahkemesince yeniden yargılanmasının önüne geçilmeyerek uluslararası düzeyde bir korunma sağlanmamıştır[357].

---

351 Bu sözleşme, Türkiye tarafından 04.06.2003 tarih ve 4868 sayılı Kanun ile kabul edilerek 18.06.2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır.

352 **BM Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi m. 14/7:** *"Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkum olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılamaz."*

353 Bu sözleşme, Türkiye tarafından 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun ile kabul edilerek 19.03.1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır.

354 Bu protokol, 22 Kasım 1984 tarihinde Strasbourg'da imzalanmış ve 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye tarafından ise 10.03.2016 tarih ve 6684 sayılı Kanun ile kabul edilerek 08.04.2016 tarih ve 29678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Protokol, Türkiye bakımından 1 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

355 **AİHS Ek 7 No'lu Protokol m. 4:** *"(1) 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."*

356 **Geçer,** Non Bis In Idem, s. 330.

357 **Selcen Ataç,** s. 154; Explanatory Report to the Additional Protokol No.7, paragraf 22, https://rm.coe.int/16800c96fd s.e.t: 04.04.2020.

2.2. AİHM Kararları Işığında Ne Bis in İdem İlkesinin Bileşenleri

Ne bis in idem ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1950 yılında kabul edilen ve 1952 yılında yürürlüğe giren orijinal metninde yer almamıştır. İlke, 1984 yılında imzaya açılan Ek 7 No'lu Protokol'ün *"Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı"* başlıklı 4. maddesi ile Sözleşme kapsamına dahil olmuştur[358]. Söz konusu düzenleme, "*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"* şeklindedir. Bu düzenleme ile sağlanmak istenen amaç; bir ceza yargılaması sonucunda kesin bir hüküm ile beraat eden ya da mahkum olan kişinin aynı suçtan dolayı ikinci bir kez soruşturulmasının, yargılanmasının ya da cezalandırılmasının önüne geçmektir. Görüldüğü üzere; kişinin aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmasının yanı sıra iki kez soruşturulması ve kovuşturulması da ilke kapsamında yasaklanmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle önüne gelen davalarda başvurucuya uygulanan yaptırımların cezai nitelikte olup olmadığı, olayda kesin bir hükmün var olup olmadığı, başvurucunun cezalandırıldığı suçların aynı olup olmadığı ve çifte yargılamanın yapılıp yapılmadığı şeklindeki sorulara yanıt aramaktadır. Ne bis in idem ilkesinin daha net anlaşılabilmesi için içerdiği kavramların içeriğinin irdelenmesi gerektiğinden çalışmanın bu kısmında; ilkenin unsurlarını oluşturan AİHM'in ceza tanımı, "kesin karar", "idem (aynı)" ve "bis (mükerrer) kavramları ortaya konulacaktır.

2.2.1. AİHM'in Ceza Tanımı ve İlgili Kararları

Ne bis in idem ilkesi, iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkını ihtiva etmektedir. AİHM'in, hangi tür yaptırımların cezalandırılmama yasağı kapsamına girdiğine yönelik, cezai suç isnadı (ceza) tanımı zamanla genişlemektedir[359]. AİHM'in son içtihatlarıyla birlikte idari yaptırımların da "ceza" tanımı içine sokularak ilkenin uygulama

358 **Bahçeci,** İHAM, s. 255.

359 AİHM, ne bis in idem ilkesi ile ilgili kararlarında "ceza" kavramından "cezai suç isnadı" adı altında bahsettiğinden çalışmada her iki şekildeki kullanıma da yer verilmiştir.

alanına dahil edildiği görülmektedir. Bu noktada belirleyici olan AİHM'nin 1976 yılında verdiği Engel ve diğerleri / Hollanda kararı olmuştur. Sonraki süreçte de, Öztürk / Almanya, Bendenoun / Fransa ve Jussila / Finlandiya kararları ile AİHM'in ceza tanımı kesinlik kazanmıştır.

AİHM, Engel ve diğerleri / Hollanda kararı çerçevesinde ceza tanımını üç ölçüte dayandırmıştır. Bu ölçütler; devletin iç hukukundaki sınıflandırma, cezanın niteliği ve uygulanan cezanın ağırlık derecesidir. İlk ölçüte göre; karşılığında yaptırım uygulanan fiilin ilgili devletin iç hukukunda suç olarak tanımlanmış olması halinde ise söz konusu yaptırım AİHM tarafında da cezai alanda değerlendirilmektedir. Fiilin, devletin iç hukukununda suç olarak tanımlanmamış olması halinde ise diğer iki ölçüte bakılmaktadır. Somut olayda bu iki ölçütten birinin sağlanması yeterlidir. İkinci ölçüt olan suçun niteliği hususu Öztürk / Almanya kararında açıklığa kavuşturulmuştur. Bu ölçüte göre, cezalandırma ve caydırıcılık amacı taşıyan yaptırımların cezai nitelikte olduğu kabul edilmektedir. Üçüncü ölçüt ise, verilen cezanın ağırlığı olup niteliği, süresi ve infaz biçimi bakımından zarar verici boyutlara oluşan yaptırımlar cezai olarak nitelendirilmiştir.

2.2.1.1. Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı

Engel ve diğerleri / Hollanda kararına[360] konu olan olayda; başvurucular Hollanda ordusunda mecburi askerlik görevlerini yaptıkları sırada almış oldukları disiplin cezalarının iptalini istemişlerdir. Mahkeme bu karar çerçevesinde hangi yaptırımların cezai nitelikte olduğunu tartışmıştır. İlk olarak disiplin cezaları ile ilgili yaptırımların, AİHS'nin 6. maddesinin 1. fıkrasında yer alan adil yargılanma hakkı kapsamında, cezai suç isnadı olarak değerlendirip değerlendirilemeyeceği üzerinde durulmuştur. Yani, bir fiilin sözleşmeci devlet tarafından ceza yargılaması dışında tutulup disiplin yargılamasına sokulmasının AİHS'nin 6. maddesinin uygulanmasına engel olup olmayacağı belirlenmiştir[361].

Mahkemeye göre, AİHS'nin 6. maddesi kapsamındaki suç isnadı, devletlerin iç hukukundaki ceza tanımlamasından özerktir[362]. Zira özerk olmaması durumunda; devletler

---

360 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, Başvuru No: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, T: 23.11.1976, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479 s.e.t: 30.03.2020.
Bu kararın çevirisinde, http://idarehukuku.hukuk.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2015/11/ENGEL-HOLLANDA-A%C4%B0HM-%C4%B0%C3%96-24.11.2015.docx (s.e.t: 30.03.2020) adresinde yer alan çeviriden yararlanılmıştır

361 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 80.

362 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 81.

uyguladıkları yaptırımları, "ceza" dışında başka isimler altında tanımlayarak AİHS'nin uygulama alanı dışında bırakabileceklerdir[363]. Bu nedenle, Mahkeme bu durumun önüne geçebilmek için kendi ceza tanımını geliştirmiştir. Mahkeme, yaptırımların cezai nitelikte olup olmadığını kendi ölçütlerine göre belirleyecek ve devletlerin kendi iç hukukundaki düzenlemelerle bağlı olmayacaktır. Ceza tanımına yönelik belirlediği ölçütler, Engel / Hollanda kararında tartışıldığından "Engel ölçütleri" olarak anılmaktadır. Mahkeme, bu ölçütler çerçevesinde, devletin iç hukukunda disipliner nitelikte sayılan bir fiilin, sözleşme kapsamında cezai nitelikte olduğunun nasıl ortaya konulacağı sorusuna yanıt vermiştir[364].

Engel ölçütleri; gerçekleştirilen fiilin devletin iç hukuku içerisinde sınıflandırılış şekli, suçun niteliği ve cezanın ağırlık derecesi olmak üzere üç ölçütten oluşmaktadır. Bu üç ölçütten herhangi birinin varlığı halinde suç isnadı unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır[365]. İlk ölçüt; söz konusu fiilin devletin iç hukukunda, ceza yargılaması kapsamında bir suç olarak mı yoksa disiplin yargılaması kapsamında bir ihlal olarak mı tanımlandığıdır. Yani, iç hukuktaki sınıflandırmadır[366]. Söz konusu fiil; devlet tarafından suç olarak tanımlanmış ise bu durum mahkemece yeterli olacak ve diğer ölçütleri değerlendirmeye gerek kalmayacaktır. Böylelikle devletlere, AİHS'nin koruma kapsamına girmeyen fiilleri iç hukuklarında cezai nitelikte düzenleyebilme imkânı sağlanmıştır[367]. Fiil, devletin iç hukukunda suç olarak tanımlanmamışsa diğer iki ölçüte bakmak gerekecektir. İkinci ve üçüncü ölçütler, somut olayın özelliklerine göre birbirine alternatif olarak uygulanacaktır[368]. Bu ölçütler, zorunlu olarak birbirini tamamlayan ölçütler değillerdir. İkinci ölçüt suçun gerçek niteliği; üçüncü ölçüt ise cezanın ağırlık derecesidir.

Karara konu somut olayda da söz konusu olduğu üzere; bir askerin silahlı kuvvetlerin işleyişi ile ilgili kurallara aykırı bir hareketi karşısında kendisine, devlet tarafından ceza hukukuna değil de disiplin hukukuna konu olan bir yaptırım uygulanabilir. Bu noktada Mahkeme denetimi durdurmayarak üçüncü bir ölçüt olarak verilen cezanın ağırlık derecesine bakacaktır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ceza hukuku kapsamına girmektedir. Ancak niteliği, süresi ve infaz biçimi bakımından zarar verici boyutlara ulaşmayan hürriyeti

363 **Bahçeci,** İHAM, s.256.
364 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 82.
365 **Karaçoban Güneş, Tuğçe** (2016) 'Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis in İdem İlkesi' İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, S:2-2, s. 92 (Non Bis in İdem).
366 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 6. Madde Rehberi Adil Yargılanma Hakkı (Cezai Yönü) , s. 7, https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf s.e.t:26/10/2021.
367 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 81.
368 **Bahçeci,** İHAM, s.256.

bağlayıcı cezalar cezai alanın dışındadır[369]. Karara konu somut olayda; başvuruculların işlediği iddia olunan fiillerin ikinci ölçüt kapsamında disiplin hukuku kapsamına girdiği belirlenmiştir. Bunun üzerine üçüncü ölçüt bakımından değerlendirme yapılmıştır. Başvuruculların bir kısmına verilmiş olan iki günlük ağır göz hapsi ve dört günlük hafif göz hapsi ceza hukuku alanına giremeyecek kadar kısa yaptırımlar olarak kabul edilmiştir. Ancak üç veya dört ay süre ile disiplin odasında hapis cezasına çarptırılan başvuruculara yönelik isnatların, cezai alana girecek kadar ağır olduğu belirtilmiştir[370].

Özetleyecek olursak; AİHM, Engel / Hollanda kararı ile ceza tanımını üç ölçüte dayandırmıştır. İlk ölçüt çerçevesinde karşılığında yaptırım öngörülen fiil, devletin iç hukukunda suç olarak tanımlanmış ise diğer ölçütlere bakılmasına gerek yoktur. Söz konusu yaptırım, AİHM tarafında da cezai alanda değerlendirilecektir. Ancak, gerçekleştirilen fiil suç olarak tanımlanmamış ise AİHM uygulanan yaptırım açısından diğer iki ölçüte bakmaktadır. İkinci ölçüt suçun niteliği olup kararda bu ölçütten ne anlaşılması gerektiğine açıkça değinilmemiştir. AİHM'in daha sonra vermiş olduğu Öztürk / Almanya kararında[371] suçun niteliği ölçütünün aydınlatıldığını görülmüştür[372]. Üçüncü ölçüt ise, verilen cezanın ağırlığı olup niteliği, süresi ve infaz biçimi bakımından zarar verici boyutlara oluşan yaptırımlar cezai olarak nitelendirilmiştir. Son iki ölçüt birbirine alternatif olup bir arada bulunmak zorunda değildir.

2.2.1.2. Öztürk / Almanya Kararı

AİHM'in 1984 yılında verdiği Öztürk / Almanya[373] kararı Engel ölçütlerine farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Söz konusu kararda Mahkeme, somut olaya konu fiil ile ilgili cezai suç isnadı tartışması yapmıştır. Dikkatsiz araç kullanarak başka bir araca zarar veren başvurucu hakkında İdari Suçlar Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Tüzüğü'ne göre para cezası verilmiştir. Bu para cezası her ne kadar Alman iç hukukuna göre idare hukuku kapsamında bir yaptırım olsa da Engel ölçütleri çerçevesinde bir değerlendirme

369 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 83.
370 Engel ve Diğerleri / Hollanda Kararı, 23.11.1976, paragraf 85.
371 Öztürk / Almanya Kararı, Başvuru No: 8544/79, T: 21.02.1984, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553 s.e.t: 31.03.2020.
372 Öztürk / Almanya kararında, suçun niteliği kriterinden anlaşılması gerekenin cezanın veriliş amacının caydırıcılık ve cezalandırıcılık olması halinde dava konusu fiilin cezai nitelikte olduğunun kabulü olduğu belirtilmiştir.
373 Öztürk / Almanya Kararı, Başvuru No: 8544/79, T: 21.02.1984, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553 s.e.t: 31.03.2020.

yapılmıştır[374].

Mahkeme, ilk ölçüt olarak başvurucuya uygulanan yaptırımın devletin iç hukukunda ne şekilde sınıflandırıldığına bakmış ve ilgili yaptırımın ceza hukuku kapsamında yer almadığı sonucuna ulaşmıştır[375]. Bunun üzerine, ikinci ölçüt olan suçun niteliği hakkında değerlendirmeye geçilmiştir. Mahkeme, uygulanan yaptırımın caydırma veya cezalandırma amacını (tazmin amacını değil) ihtiva etmesi halinde cezai nitelikte olacağını vurgulamıştır. Başvurucuya uygulanan para cezasının ise başvurucunun gerçekleştirdiği fiiline karşılık olarak cezalandırılması amacı ile verildiğine kanaat getirilmiştir. Söz konusu yaptırımın hapis cezası olmaması ve ciddiyet seviyesinin nispeten daha az olması, onu cezai niteliğin dışında bırakmayacaktır. Yani uygulanan ceza, sırf ağırlığının hafif olması gerekçesiyle cezai suç isnadı kavramı dışında bırakılamayacaktır[376]. Bu bağlamda, Mahkemece üçüncü ölçüt kapsamında değerlendirme yapılmamıştır. Sonuç olarak Mahkeme, başvurucuya uygulanan para cezasının AİHS m. 6 çerçevesinde cezai nitelikte bir yaptırım olduğu sonucuna varmıştır.

Özetleyecek olursak; Mahkeme, bu kararında Engel / Hollanda kararından farklı olarak, cezalandırma ve caydırıcılığa yönelik yaptırımların cezai nitelikte olduğunu belirtmiştir. Böylece ikinci ölçüt olan suçun niteliği hususuna açıklık getirilerek üçüncü ölçüt olan cezanın ağırlık derecesi bir nevi geri plana itilmiştir[377]. Mahkeme; karara konu olayda verilen para cezasının niteliği itibariyle hem caydırıcı hem de cezalandırıcı olduğuna ve bu nedenle cezai nitelikte bir yaptırım olduğuna karar vermiştir.

2.2.1.3. Bendenoun / Fransa Kararı

AİHM'nin 1994 yılında verdiği Bendenoun / Fransa kararına[378] konu olayda; başvurucu Bendenoun sanat eserleri, eski sikkeler ve mücevher taşlarının ticareti üzerine kurduğu ve hisselerinin büyük kısmı kendine ait olan halka açık limited şirketin yönetim kurulu başkanlığını yapmaktadır. Bendenoun'un bu şirketteki faaliyetleri ile ilgili olarak hakkında bir gümrük, bir vergi ve bir ceza davası açılmış; bu davalar birbirine paralel

374 **Ormanoğlu, Hatice Derya** (2016) 'Anayasal Bağlamda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Boyutuyla Suçsuzluk Karinesi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:65, S:4, s. 2250.
375 Öztürk / Almanya Kararı, 21.02.1984, paragraf 51.
376 Öztürk / Almanya Kararı, 21.02.1984, paragraf 53-54.
377 **Bahçeci,** İHAM, s.256.
378 Bendenoun / Fransa kararı, Başvuru No: 12547/86, T: 24.02.1994, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57863 s.e.t: 31.03.2020.

yürümüştür[379]. Başvurucu Bendenoun, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi kaçırma iddiası ile kendisine uygulanan ek vergi cezaları ile ilgili olarak idare mahkemesinde görülen davada adil yargılanmadığını öne sürmüştür[380].

Bu kararı önemli kılan husus, AİHM'in vergi aslını AİHS'nin 6. maddesi kapsamı dışında bırakan içtihadını[381] değiştirmiş olmasıdır[382]. Mahkeme, vergi kabahatleri karşısında uygulanan idari para cezası şeklinde yaptırımların belirli dört kriteri taşıması halinde cezai yaptırım olarak değerlendirileceği yönünde karara varmıştır. Lakin bu kriterlerden birinin varlığı, yaptırımı AİHS m.6 kapsamında bir suç isnadı olarak değerlendirme noktasında yeterli olmayıp her bir kriterin somut olayda bir arada bulunması gerekmektedir[383].

Mahkemenin, vergi cezalarının suç isnadı olarak kabulü yönündeki kriterlerinden ilki, vergi kabahatleri karşısında öngörülen yaptırımların özel statüde belli bir gruba yönelik olarak düzenlenmemiş olması, tüm vergi mükelleflerini yani herkesi kapsamasıdır. Başvurucuya uygulanan yaptırım Genel Vergi Yasası'nda yer almakta olup tüm vergi mükelleflerine yönelik kurallar ihtiva etmektedir. İkinci kriter, söz konusu yaptırımın oluşan zararı tazmin amacı değil, mükellefin tekrar aynı vergi suçunu işlememesi adına caydırıcılık amacını ihtiva etmesidir. Üçüncü kriter ise, söz konusu para cezasının oluşan vergi kaybından fazla oluşunun hem caydırıcılık hem de cezalandırma amacını ihtiva eden genel nitelikli bir kurala bağlanıp bağlanmadığıdır. Dördüncü ve son kriter de, yaptırımın mükellef açısından önemli bir miktarda olması, yani yaptırımın ağırlığıdır. Başvurucuya verilen ceza miktarı kendisi ve şirketi açısından yüksek bir meblağ olup ödenmemesi halinde başvurucu hapis cezasına mahkum edilebilecektir[384]. Mahkeme, tüm bu kriterleri dikkate alarak uyuşmazlığa konu ek vergi cezasının suç isnadı kapsamında değerlendirileceği ve AİHS'nin 6. maddesinin uygulanabilir olduğu yönünde karar vermiştir[385].

---

379 T.C. Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı (İNHAK) Bilgi Notu (2013) "Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/tematik_bilginotu/calisma/Taxation%20(Vergilendirme).pdf s.et. 10.02.2019.

380 **Arslan Öncü,** Gülay (2015) 'Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz' Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S:20, s. 154.

381 AİHM, vergi uyuşmazlıklarının kamusal nitelikte olduğunu, bu nedenle medeni hak ve yükümlülüklerin dışında olduğunu belirtmiştir. (Ferrazzini/İtalya, Başvuru No: 44759/98, T: 12/6/2001, paragraf 29, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-59589 s.e.t: 31.03.2020)

382 **Toydemir, Seçkin** (2013) 'Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi' (Yüksek Lisans) İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 26.

383 **Karaçoban Güneş**, Non Bis in İdem, s. 94.

384 Bendenoun / Fransa kararı, 24.02.1994, paragraf 47.

385 **Arslan Öncü,** s. 155.

Özetleyecek olursak, AİHM, uygulanan yaptırımın düzenlendiği kanunun herkese yönelik olması, genel bir kurala dayanması, caydırma ve cezalandırma amacı taşıması ve ceza miktarının ağırlığı kriterlerinin bir arada bulunması halinde işlenen vergi suçu karşılığında uygulanan idari para cezasının cezai nitelikte olacağı yönünde karar vermiştir. Böylece, vergi kahabatleri karşılığı verilen idari para cezaları da cezai suç isnadı kavramının içine dahil edilmiştir.

2.2.1.4. Jussila / Finlandiya Kararı

Jussila / Finlandiya kararına[386] konu olan somut olayda, vergi dairesi başvurucunun vergi beyannamesinin hatalı olduğunu ve beyan ettiğinden daha fazla gelire sahip olduğunu fark etmiştir. Bunun üzerine başvurucuya ek tarhiyat ve bu ek tarhiyatın %10'u oranında ek vergi cezası uygulanmıştır[387]. Başvurucu bu cezaya yönelik olarak idare mahkemesinde dava açmış ve açmış olduğu bu davada duruşma yapılması yönünde talepte bulunmuştur. İdare mahkemesince başvurucunun duruşma talebi reddedilmiştir[388]. Bunun üzerine başvurucu Jussila, almış olduğu vergi cezaları ile ilgili yargılama sürecinde duruşma yapılmamasının adil yargılanma hakkının ihlali olduğu gerekçesi ile AİHM'e başvurmuştur[389]. Mahkeme, ilk olarak başvurucuya uygulanan vergi cezalarının AİHS'nin 6. maddesi çerçevesinde cezai nitelikte olup olmadığını değerlendirmiştir. Mahkeme, bu değerlendirmesinde Bendenoun kararındaki görüşünden farklı olarak somut olaya Engel ölçütlerini uygulayarak karar vermiştir. İlk ölçüt yaptırımın devletin iç hukukundaki sınıflandırılmasıdır[390]. İkinci ölçüt suçun niteliği, üçüncü ölçüt ise cezanın ağırlık derecesidir. Bu iki ölçüt birbirine alternatif olup bir arada bulunmaları gerekmez. Bu nedenle uygulanan cezanın hafif olması yaptırımın cezai niteliğini etkilemeyecektir[391].

AİHM karara konu somut olayda, Engel ölçütlerinden ilki açısından vergi cezalarının Finlandiya hukuk sistemi içerisinde cezai nitelikte değil vergi hukukun bir parçası olarak düzenlendiğini; ancak bu ölçütün belirleyici olmadığını belirtmiştir. İkinci ölçüt olan suçun

386 Jussila / Finlandiya kararı, Başvuru No: 73053/01, T: 24/02/2006, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135 s.e.t: 31.03.2020.
387 Jussila / Finlandiya kararı, 24/02/2006, paragraf 10.
388 Jussila / Finlandiya kararı, 24/02/2006, paragraf 11-13.
389 **Tosun, Ayşe Nil** (2017) 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama' Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:7, S:2, s. 88.
390 Jussila / Finlandiya kararı, 24/02/2006, paragraf 30.
391 Jussila / Finlandiya kararı, 24/02/2006, paragraf 31.

mahiyeti açısından ise, uygulanan vergi cezasının, tüm mükellefleri ilgilendirecek genel bir kurala dayandığına ve caydırıcı ve cezalandırıcı olduğuna değinilerek yaptırımın cezai nitelikte olduğu kanaatine varılmıştır. Somut olayda uygulanan ceza miktarının düşük olması ise yaptırımın cezai nitelikte oluşunu etkilememiştir[392].

Özetleyecek olursak; AİHM, Jussila / Finlandiya kararı ile vergi kabahati karşılığı uygulanan idari para cezalarının cezai suç isnadı sayılması noktasında Bendenoun kararındaki kriterlerinden vazgeçerek Engel ölçütlerini uygulamıştır. Kesilen cezanın caydırma ve cezalandırma amacı taşıması halinde ağırlığının hafif olması, cezai niteliğini etkileyemeyecektir.

2.2.2. Kesin Karar Kavramı

AİHM bir kararın kesinleşmiş olmasını *"olağan bir kanun yoluna başvurarak karardan dönme imkanının bulunmaması veya tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi veya bu yollara süresinde başvuru yapılmaması"* şartına bağlamıştır[393]. Görüldüğü üzere olağandışı kanun yollarına başvurulmuş olması, kararın kesinleşmesi hususunda dikkate alınmamaktadır[394]. Ayrıca AİHM, ne bis in idem ilkesi kapsamındaki yasağın mahkumiyet hükmü içeren kararların yanı sıra beraat ya da düşme kararları bakımından da geçerli olacağını belirtmiştir[395].

AİHM'e göre *karar* kavramından anlaşılması gereken sadece mahkeme kararı değildir; idarenin işlemleri de karar kapsamında değerlendirilmektedir. İdari usul süreci tamamlanarak idarenin iradesinin netleşmesi ve söz konusu işleme karşı idari başvuru

---

392 Jussila / Finlandiya kararı, 24/02/2006, paragraf 37-38; **Geçer,** Non Bis In Idem, s. 326; **Karaçoban Güneş,** Non Bis in İdem, s. 95; **Arslan Öncü,** s. 156.

393 Österlund / Finlandiya kararı, Başvuru No: 53197/13, T: 10/05/2015, paragraf 42-44, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-150997 s.e.t:02.04.2020; **Onat, Emre Burak** (2016) 'Vergi Kaçakçılığında "Hem Para Cezası Hem Hapis Cezası" Uygulamasından "Ya Para Cezası Ya Hapis Cezası" Uygulamasına Geçiş', Yaklaşım Dergisi, S:281, s. 254-263, https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020; **Selcen Ataç,** s. 157.

394 **Eroğlu, Yağmur,** 'A ve B-Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku'nda Non Bis İn İdem İlkesi' https://www.academia.edu/33116493/A_VE_B_NORVE%C3%87_KARARI_KAPSAMINDA_T%C3%9CRK_VERG%C4%B0_HUKUKUNDA_NON_B%C4%B0S_%C4%B0N_%C4%B0DEM_%C4%B0LKES%C4%B0 , s.e.t: 23.09.2018.

395 Explanatory Report to the Additional Protokol No.7, paragraf 22, https://rm.coe.int/16800c96fd s.e.t: 04.04.2020; **Onat,** https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020; **Eroğlu,** s. 4.

yollarının tüketilmesi ya da işleme karşı yargı yoluna gitme imkanının sona ermesi gibi şartları taşıması halinde idari işlemin kesin karar niteliğinden söz edilebilecektir[396]. Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler de idari bir işlem niteliğinde olduğundan bu kapsamda değerlendirilecektir. Özellikle bu çalışmasının ana konusunu oluşturan *"vergi ziyaı cezası kesme işlemi"* açısından da söz edilen şartların mevcudiyeti halinde kesinleşmiş kararın varlığı şartı sağlanmış olacaktır[397].

2.2.3. AİHM Kararları Bağlamında "İdem (Aynı)" Kavramı ve AİHM'in Bu Kavrama İlişkin Farklı Yaklaşımlarını Yansıtan Kararları

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nin Ek 7 No'lu Protokol'ünün *"Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı"* başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasına[398] göre; işlediği bir suç nedeniyle kesin hükümle beraat eden ya da mahkum olan kişi, aynı suçtan dolayı aynı devlet tarafından tekrar yargılanamayacak ve cezalandırılamayacaktır. AİHM, ne bis in idem ilkesi ile ilgili kararlarında, öncelikle dava konusu yaptırımların cezai nitelikte olup olmadığına bakmakta, sonrasında ayniyet denetimi yapmakta, bunlar sağlandıktan sonra ise mükerrerlik hususunu incelemektedir. Zira ayniyet, mükerrerliğin ön şartı olup ayniyetin olmadığı yerde mükerrerliğin incelenmesine gerek olmayacaktır. *"Ayniyet"* aynı fiil ile birden fazla suça ya da hem suça hem de kabahate sebebiyet vermek anlamında olup *"mükerrerlik"* ise işlenen bu suç ya da kabahate ilişkin yargılamaların mükerrer olup olmadığı ile ilgilidir[399].

Aynı (idem) olandan ne anlaşılması gerektiği yönünde süregelen tartışmalar vardır. Bunun sebebi ise uluslararası metinlerde *aynı* olanın farklı terimlerle ifade edilmiş olmasının yarattığı yorumsal farklılıklardır. *Aynı* olan, AİHS 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinde, BM Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin 14. maddesinin 7. fıkrasında ve Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın[400] 50. maddesinde "suç (offence)" olarak; İnsan Hakları Amerikan Sözleşmesi'nde "neden (cause)" olarak; Schengen Anlaşması'nda "hareket (act)" olarak ve

---

396 **Yılmaz, Dilşat** (2017) 'Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin "Kesin"liği Üzerine Bir Değerlendirme: "Kime Göre?", "Ne İçin?" Kesinlik' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:11, S:2, s. 132-133.

397 **Onat,** https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020.

398 **AİHS Ek 7 No'lu Protokol m. 4/1:** *"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."*

399 **Bahçeci** (İHAM) s. 257.

400 7 Aralık 2000 tarihinde Nice'de Avrupa Parlamentosu, Konsey ve Komisyon başkanları tarafından imzalanmıştır.

Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü'nün 20. maddesinde "fiil (conduct)" olarak ifade edilmiştir[401]. Bu tartışmalar *aynı* olanın, kişinin fiili mi yoksa yargılama konusu suç mu olduğu yönünde şekillenmektedir.

Aynı olanın kişinin fiili olduğu düşünülecek olursa; aynı fiile birden çok suç ya da kabahatin bağlanması hali ayniyeti oluşturacaktır. *Aynı* olanın yargılama konusu suç olduğu düşünülecek olursa; aynı fiile birden çok suçun bağlanması ayniyet oluşturmayacağından, kişinin aynı suç nedeniyle tekrar yargılanıp yargılanmadığına bakılması yeterli olacaktır[402]. Örneğin; kişiye yumruk atma fiili neticesinde kişinin gözlüğünün kırılması ve yaralanması durumunda mala zarar verme ve kasten yaralama suçları oluşacaktır. *Aynı* olanın fiil olması halinde, bu örnek kapsamında ayniyetlik oluşacak ve *ne bis in idem* yasağı kapsamında kişi yumruk atma fiili için iki ayrı suçtan yargılanamayacaktır ve sanık lehine sonuç doğacaktır. *Aynı* olanın suç olması halinde ise oluşan iki farklı suçtan ayrı yargılamalar yapılacağından ayniyetlik oluşmayacaktır ve bu durum sanık aleyhine sonuç doğuracaktır[403].

AİHM içtihatlarına bakıldığında, AİHS metninde *aynı* olanın suç olduğu belirtilmesine rağmen *aynı* olan kavramına ilişkin üç yaklaşımın olduğu görülmektedir. AİHM, 2009 tarihli Zolotukhin / Rusya kararında bu üç yaklaşımına yönelik kararlarını sınıflandırmıştır. AİHM'in ilk yaklaşımının "aynı fiil" kıstasına dayandığını, ikinci yaklaşımının aynı fiilin yargılaması farklı usullerde yapılan birden fazla suçu oluşturabileceği görüşüne dayandığı ve son olarak üçüncü yaklaşımının meydana gelen suçların temel unsurlarının aynı olması halinde aynı suç olarak kabul edilecekleri görüşüne dayandığı görülmektedir[404]. Tüm tartışmaların sonunda AİHM, Zolotukhin kararı ile aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylara dayanan suçların "aynı suç" olarak değerlendirileceğini belirleterek "idem" kavramı ile ilgili nihai kararını vermiştir. Bu karara göre, aynı kişinin yer ve zaman bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olan fiilleri neticesinde doğan suçlar aynı suçlar olarak değerlendirilecektir.

401 **Bahçeci** (İHAM) s. 258.
402 **Bahçeci, Barış** (2018) 'İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis in İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:136, s. 145-146 (Türk Hukukunun Uyum Sorunu).
403 **Bahçeci** (Türk Hukukunun Uyum Sorunu) s. 146.
404 **Selcen Ataç,** s. 155-156.

2.2.3.1. AİHM'in Birinci Yaklaşımı ve Gradinger / Avusturya Kararı

AİHM'in birinci yaklaşımı, *aynı* olanın fiil (idem factum – aynı fiil) olduğu yönündedir. Bu yöndeki kararlara bir örnek ***Gradinger / Avusturya* kararı**dır[405].

Somut Olay: Gradinger davasında başvurucu, 1 Ocak 1987 tarihinde sabah saat 04:00 sıralarında araba sürerken bir bisikletçinin ölümüne yol açan bir kazaya neden olmuştur. Gradinger'in kaza sonrası alınan kan örneğinden kanının litresi başına 0.8 gram alkol seviyesine sahip olduğu anlaşılmıştır[406]. Başvurucuya, 15 Mayıs 1987 tarihinde Bölge Mahkemesince alkolün etkisi altında taksirle ölüme sebebiyet verme suçunun düzenlendiği Ceza Kanunu'nun 81/2. maddesi uyarınca (0.8 gram ve üstü alkol düzeyi bu madde kapsamına girmektedir) adli para cezası verilmiştir. Bunun yanı sıra 16 Temmuz 1987 tarihinde Bölge İdare Kurumunca alkollü araç kullanma kabahati nedeniyle de Karayolları Trafik Kanunu'nun 5. maddesine dayanılarak idari para cezası verilmiştir[407]. Başvurucunun yapmış olduğu temyiz başvurusu 29 Mart 1999 tarihinde İdare Mahkemesince reddedilmiştir[408].

AİHM Süreci: Bunun üzerine Gradinger, ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. Hükümet, bu davada ne bis in idem ilkesinin Avusturya Ceza Kanununda yer alan cezalar için geçerli olacağını, idari ve disipliner cezaların bu kapsamda değerlendirilemeyeceğini öne sürmüştür[409]. Ayrıca hükümet, dava konusu olayın 1 Ocak 1987 tarihinde gerçekleştiğini ve 16 Temmuz 1987 tarihinde sanığa ceza verildiğini, oysa 7 No'lu Protokol 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girdiği için bu Protokolün olay ve ilk derece yargılaması sırasında yürürlükte olmadığından uygulanamayacağını ileri sürmüştür[410]. AİHM ise 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının nihai bir kararla sonlandırılan cezai işlemlerin tekrarlanmasını önlemek olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, protokolün ceza yargılaması görüldüğü sırada henüz yürürlükte olmadığını; ancak 29 Mart 1989 tarihinde karar vermiş olan İdare Mahkemesince dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir[411]. Bunun üzerine hükümet; iki cezanın da amaçlarının farklı olduğunu, Ceza

---

405 Gradinger / Avusturya davası, Başvuru No: 115963/90, T: 23.10.1995,http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57958 s.e.t: 04.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

406 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 7.

407 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 8 – 9.

408 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 12.

409 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 49.

410 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 52.

411 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 53.

Kanun'un kamu güvenliğini tehlikeye atan alkolün etkisi altında işlenen öldürme fiilini cezalandırdığını, Karayolları Trafik Kanun'un ise trafik güvenliğini bozan alkollü araç kullanma fiilini cezalandırdığını, bu nedenle 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin uygulanamayacağını belirtmiştir. Başvurucu, her iki cezanın da aynı olaya dayandığını iddia etmiştir[412]. Mahkeme ilgili kanun hükümlerinin sadece sınıflandırma değil, amaç açısından da farklı olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Mahkeme, Karayolları Trafik Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen suçun Ceza Kanunu'nun 81. maddesinin 2. paragrafındaki suçun sadece bir yönünü ihtiva ettiği kanaatindedir. İtiraz edilen her iki kararın aynı fiile dayandığı ve 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin ihlâl edildiği yönünde karar verilmiştir[413].

Özetleyecek olursak; AİHM, Gradinger / Avusturya davasında aynı olanın fiil olduğunu kabul etmiştir. AİHM, başvurucunun idari para cezası ve adli para cezasına çarptırıldığı iki suçun hukuki nitelendirmesi ve amacı birbirinden farklı olmasına rağmen aynı fiile dayanmalarını ne bis in idem ilkesinin ihlali olarak değerlendirmiştir[414].

2.2.3.2. AİHM'in İkinci Yaklaşımı ve İlgili Kararları

AİHM'in aynı (idem) kavramına ilişkin ikinci yaklaşımı, aynı fiil neticesinde ortaya çıkan yargılama usulleri farklı birden çok suç nedeniyle birden çok ceza verilebileceği ve bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediği yönündedir.

2.2.3.2.1. Oliveira / İsviçre Kararı

AİHM'in bu yöndeki kararlarına bir örnek ***Oliveira / İsviçre* kararı**dır[415].

Somut Olay: Portekiz vatandaşı Oliveira, 15 Aralık 1990 tarihinde Zürich karayolunda buz ve karla kaplı bir yolda seyir halinde iken arabasını yol koşullarına göre ayarlayamamış ve arabasıyla kayarak yolun diğer tarafına geçmiştir. Yolun diğer tarafında bulunan birinci arabaya vurduktan sonra ikinci bir arabaya çarpmış ve bu arabadaki sürücünün ağır biçimde yaralanmasına sebebiyet vermiştir[416]. Başvurucu, aracını yolun

412 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 54.
413 Gradinger / Avusturya davası, 23.10.1995, paragraf 55.
414 **Karabel**, s. 10-11; **Geçer**, Non Bis In Idem, s. 330; **Bahçeci** (İHAM) s.259; **Selcen Ataç**, s. 155.
415 Oliveira / İsviçre davası, Başvuru No: 25711/94, T: 30.07.1998, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-58210 s.e.t: 04.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*
416 Oliveira / İsviçre davası, 30.07.1998, paragraf 6-7.

koşullarına göre ayarlamamış olması nedeniyle 13 Ağustos 1991 tarihinde Sulh Ceza Yargıcı tarafından İsviçre Karayolları Trafik Kanunu'nun 31 ve 32. maddeleri uyarınca 200 Frank para cezasına çarptırılmıştır[417]. 11 Mart 1993 tarihinde ise Zürich Bölge Mahkemesi ve Zürich Temyiz Mahkemesi tarafından taksirle yaralamaya sebebiyet verme suçundan dolayı 1500 Frank para cezasına hükmedilmiştir. İkinci para cezası ilk para cezasından indirilmiştir[418].

AİHM Süreci: Oliveira, 22 Ekim 1994 tarihinde 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği gerekçesi ile AİHM'ye başvurmuştur[419]. AİHM karara konu olayda, söz konusu eylemin birden fazla suç oluşturduğunu, tek bir eylemin aracı kontrol edememe ve taksirle yaralamaya sebep olma şeklinde iki ayrı suça ayrıldığını, bu tür durumlarda ağır suçun daha hafif olanı içine alacağını ve bu davada aynı eylemin birden fazla suç oluşturması hali mevcut olduğundan aynı suç nedeniyle iki kez cezalandırılmayı yasaklayan 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir[420].

AİHM, Oliveira kararındaki olay Gradinger kararındakine benzer olmasına rağmen farklı bir karar vermiştir. Oliveira kararında ne bis in idem ilkesinin aynı suçtan birden fazla kez yargılanmayı yasakladığı, karara konu somut olayda ise aynı fiilin farklı suçlara neden olduğu ve farklı suçlardan dolayı yargılanmanın ilkenin ihlaline neden olmayacağı belirtilmiştir. Eğer ki, bir araca çarparak zarar verme ve diğer araca çarparak taksirle yaralamaya sebep olma şekilde iki ayrı suçun yargılaması yapılmış olsaydı; tek fiil ile iki ayrı suçun işlenmiş olduğu sonucuna ulaşabilinirdi. Ancak somut olayda, araç kontrolünü kaybetmek ve taksirle yaralamaya sebebiyet vermek fiillerinden cezalar verilmiştir ve aslında Gradinger kararına konu olaydan farklı bir durum söz konusu değildir. Araç kontrolünü kaybetmek suçu, taksirle yaralamaya sebebiyet vermek suçu içinde erimektedir. Zira olayda da bu dediğimize uygun olarak, ilk para cezası ikinci para cezasından indirilmiştir[421]. Uygulamada ve öğretide yaygın olan görüşe göre, bu davada fikri içtima durumunun ve ne bis in idem ilkesine aykırılığın kabulü ile aynı fiile dayanan iki ayrı suçtan cezası ağır olanın uygulanması gerekirdi.

---

417 Oliveira / İsviçre davası, 30.07.1998, paragraf 10.
418 Oliveira / İsviçre davası, 30.07.1998, paragraf 11-12.
419 Oliveira / İsviçre davası, 30.07.1998, paragraf 18.
420 Oliveira / İsviçre davası, 30.07.1998, paragraf 27-29.
421 **Bahçeci** (İHAM) s. 259-261.

Özetleyecek olursak; AİHM, Oliveria kararında ne bis in idem ilkesinin kişilerin aynı suç ile birden fazla kez cezalandırılmasını yasakladığını ve aynı fiil neticesinde birden fazla suçun oluşması durumunun ilke kapsamında değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir. Aynı (idem) olan suçtur; aynı fiil neticesinde ortaya çıkan birden çok suç nedeniyle birden çok ceza verilebilir. Zira somut olayda, başvurucu iki araca çarpmış ve araçlardan birinin sürücüsünün yaralanmasına sebebiyet vermiştir. Başvurucuya aracı kontrol edememe ve taksirle yaralamaya sebep olma suçlarından iki ayrı ceza verilmiştir. Her iki suç da aynı fiile dayanmasına rağmen farklı suçlar oluştuğu gerekçesiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar çıkmıştır.

2.2.3.2.2. Göktan / Fransa Kararı

İkinci yaklaşıma ilişkin AİHM'in diğer bir kararı, ***Göktan / Fransa* kararı**dır[422].

Somut Olay: Karara konu olayda, Fransa'da yaşayan Türk vatandaşı Göktan 15 Mart 1991 tarihinde gümrükten uyuşturucu geçirirken yakalanmıştır[423]. Bunun üzerine hem uyuşturucu ticareti hem de kaçakçılık suçlarından ceza almıştır. 25 Haziran 1991 tarihinde Ceza Mahkemesince uyuşturucu ithal etme, satın alma, bulundurma, ruhsatsız uyuşturucu alma ve satma suçlarından beş yıl hapis cezasına hükmedilmesine, 1 070 000 Frank müsadere bedeli ve 400 000 Frank gümrük vergisi ödenmesine karar verilmiştir[424]. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 382. maddesine göre, para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrileceği yönünde de karar verilmiştir[425]. 27 Haziran 1991'de savcı, para cezasının ödenmemesi nedeniyle bunun iki yıl hapis cezasına çevrilmesi yönünde talepte bulunmuştur[426]. 5 Kasım 1991 tarihinde Temyiz Mahkemesi, ceza mahkemesince verilen ceza hukuku ve gümrük hukuku ile ilgili cezaları onamıştır[427]. Göktan, 6 Kasım 1991'de Yargıtay'a başvursa da sonradan bu başvurusunu geri çekmiş ve dava 3 Şubat 1992'de Yargıtay'ın listesinden düşmüştür[428]. Göktan, 4 Eylül 1994 tarihinde hapis cezasını tamamlamış olmasına rağmen para cezalarını ödemediği için gözaltında tutulmaya devam

---

422 Göktan / Fransa kararı, Başvuru No: 33402/96 ,T: 02.10.2002, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-60555 s.e.t:05.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

423 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 9-11.

424 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 13.

425 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 14.

426 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 15.

427 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 16.

428 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 17.

edilmiştir. Göktan, buna ilişkin itirazda bulunsa da kabul edilmemiştir. Bunun üzerine 14 Mart 1996 tarihinde aynı suç için iki hapis cezası verildiği ve AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle başvuruda bulunmuştur[429]. Colmar Temyiz Mahkemesi 21 Mayıs 1996 tarihli kararında ikinci hapis cezasının niteliğinin bir ceza değil, mali nitelikteki cezaların ödenmesinin sağlaması için bir nevi icra niteliğinde olduğunu belirtmiştir[430]. Göktan 22 Mayıs 1996 tarihinde bu kararı Yargıtay'a taşısa da, Yargıtay Temyiz Mahkemesi kararı onamıştır.

AİHM Süreci: Bu süreçlerin sonunda Göktan, AİHM'ye başvuruda bulunmuştur. Hükümet, başvurucunun hapis cezasına ve gümrük cezasına çarptırıldığını, bunun karma bir ceza olduğunu öne sürmüştür. Hükümet, ikinci hapis cezasının başvurucunun ödemediği para cezaları için ve tamamlayıcı nitelikte olduğu, bu cezanın 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi kapsamında "ceza" teşkil etmeyeceğini belirtilmiştir[431]. Ayrıca hükümet, iki ayrı suç için iki ayrı cezanın tek bir yargı kararında verildiğini ve 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin uygulanmasına gerek olmadığını da eklemiştir[432]. Başvurucu, uyuşturucu kaçakçılığı için verilen hapis cezasına ek olarak, gümrük cezasının ödenmemesi durumunda onun yerine verilen hapis cezasının, aynı suçtan art arda iki hapis cezasına çarptırılması sonucunu doğurduğunu vurgulamıştır[433].

AİHM, mevcut davada, tek bir ceza mahkemesinin aynı kişiyi aynı ceza davasında uyuşturucu kaçakçılığı ile ilgili olarak yargıladığını; tek eylemin (Oliveira karara benzer şekilde) genel ceza hukuku uyarınca bir suç ve bir gümrük suçu olmak üzere iki ayrı suç oluşturduğunu; Fransa'nın 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin uygulanması hususunda sadece Fransız Ceza Mahkemelerinin alanına giren suçlar için geçerli olacağı yönünde çekince koyduğunu; gümrük suçlarının da melez niteliği nedeniyle bu çekince kapsamına girebileceğini belirtmiştir[434]. Sonuç olarak Mahkeme, Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir. Görüldüğü üzere, bu kararda aynı eylemin birden çok suç oluşturması ve bu suçların ayrı ayrı cezalandırılmaları durumunda ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmeyeceği sonucuna varılmış olsa da, kararın idem kavramına ilişkin

429 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 20-21.
430 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 22.
431 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 40.
432 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 42.
433 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 49.
434 Göktan / Fransa kararı, 02.10.2002, paragraf 50-51.

gerekçesi yetersiz olmuştur[435].

Özetleyecek olursak; AİHM, tek eylemin hem ceza hukuku hem de gümrük hukuku uyarınca iki ayrı suç oluşturduğu ve bu suçların ayrı ayrı cezalandırılmış olmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği yönünde karar vermiştir.

2.2.3.3. AİHM'in Üçüncü Yaklaşımı ve İlgili Kararları

AİHM'in üçüncü yaklaşımı, oluşan birden çok suçun temel unsurlarının aynı olması halinde ayniyetin sağlanacağı yönündedir. AİHM'in bu yöndeki kararlarına örnek olarak; Franz Fisher / Avusturya kararı, Manasson / İsviçre kararı, Rosenquist / İsveç kararı, Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararı, Zolotukhin / Rusya kararı ve Simkus / Litvanya kararı verilebilir.

Bu kararlardan Manasson / İsviçre, Rosenquist / İsveç, Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararlarına, vergi suçları ile ilgili olmaları nedeniyle çalışmanın *"AİHM Kararları Bağlamında Ne Bis İn İdem İlkesinin Vergi Yargılanmasındaki Görünümü"* başlığı altında yer verilmiştir. Söz konusu kararların ortak özelliği başvurucuların, vergi yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemeleri nedeniyle vergi dairesince idari para cezasına ve ceza mahkemelerince vergi kaçakçılığı suçundan hapis cezasına çarptırılmış olmalarıdır. Başvurucular aynı fiil nedeniyle hem idari para cezası hem de hapis cezası şeklinde iki kez cezalandırılmaları nedeniyle AİHM'e başvurmuşlardır. AİHM, bu kararlarında her iki suç açısından kurucu unsur incelemesi yapmıştır. Her iki cezanın amacının farklı olduğu hususu ya da vergi kaçakçılığı suçundan ceza verilebilmesi için kast veya ağır ihmal şartının arandığı, ancak idari para cezasında bu şartın aranmadığı hususu ortaya konularak her iki suçun kurucu unsurlarının farklı olması gerekçesiyle aynı suçlar olarak değerlendirilemeyeceklerine karar verilmiştir. Bu nedenle başvurucuların farklı suçlar nedeniyle birden fazla kez cezalandırılmış olmaları ne bis in idem ilkesine aykırı kabul edilmemiştir[436].

---

435 **Bahçeci** (İHAM) s. 261.

436 **Biyan, Özgür** (2016) 'Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in İdem İlkesi' Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S:145, s. 103; **Dilemre Öden, Begüm** (2017) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi, Ankara, Savaş, s. 407-408.

2.2.3.3.1. Franz Fisher / Avusturya Kararı

AİHM'in bu yöndeki kararlarına bir örnek ***Franz Fisher / Avusturya* kararı**dır[437].

Somut Olay: Franz Fisher, 6 Haziran 1996 tarihinde alkollü araç kullanırken bir motosikletçiye çarparak ağır şekilde yaralamış ve ölümüne sebebiyet vermiştir. Fischer, olay yerinden herhangi bir yardımda bulunmaksızın uzaklaşmış ve olay gecesi polise teslim olmuştur[438]. 13 Aralık 1996'da Fischer'a bir dizi trafik suçundan dolayı Bölge İdare Kurumunca 22 010 Avusturya Şilini (ATS) idari para cezası verilerek bu para cezasının ödenmemesi halinde 20 gün hapis cezası verileceği kararlaştırılmıştır. Bu ceza, Karayolları Trafik Kanunu'na göre alkollü araç kullanımına bağlanan 9 000 ATS'lik para cezasını ve yine para cezasının ödenmemesi halinde verilecek olan 9 günlük hapis cezasını da kapsamaktadır[439]. 18 Mart 1997'de Bölge Mahkemesi, taksirle ölümüme sebebiyet verme suçunun nitelikli halinin düzenlenmiş olduğu Ceza Kanunu'nun 81/2. maddesi uyarınca alkol altında taksirle ölüme sebebiyet verme suçundan 6 ay hapis cezası vermiştir (alkol etkisinde olmak, taksirle öldürme suçunun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir) [440]. Fischer'ın, aldığı cezalara ilişkin olarak Bölge Mahkemesince verilen kararın Gradinger kararına göre iptal edilmesi gerektiğini öne sürdüğü temyiz başvurusu 24 Haziran 1997'de reddedilmiştir. Temyiz Mahkemesi, çifte cezalandırma ile Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesini ihlal edileceğinin farkındadır. Ancak Gradinger davasına rağmen, Avusturya yasaları değiştirilmemiştir. Gradinger davasında idari süreç ceza yargılamasından sonra işlemiş olsa da, Fischer davasında durum tam tersidir. Temyiz Mahkemesi, çifte cezayı önleyecek bir düzenleme bulunmadığını da gözeterek idari cezalandırmaların ceza yargılamasına engel olmayacağını belirterek verilen mahkumiyet kararını onamıştır[441]. 19 Mayıs 1999'da Fischer'a verilen 6 aylık hapis cezası, af ile 5 aya indirilmiştir[442].

AİHM Süreci: Bunun üzerine Fischer, Bölge İdare Kurumu ve Bölge Mahkemesince alkol etkisi ile araç kullandığı için iki kez cezalandırıldığını öne sürerek AİHM'e

---

437 Franz Fischer / Avusturya kararı, Başvuru No: 37950/97, T: 29.08.2001, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-59475 s.e.t: 06.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

438 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 7.

439 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 8.

440 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 9.

441 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 10.

442 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 11.

başvurmuştur. Ayrıca Oliveira davasında birinci cezanın ikinci cezadan düşürüldüğünü, kendisine ise iki ayrı cezanın verildiğini belirtmiştir[443]. Hükümet ise, Gradinger davasında 'suçu' belirleme kriteri olarak 'aynı fiil' ölçütünün ele alındığını, ancak Oliveira davasında bu yaklaşımın dışına çıkıldığını öne sürmüştür. Bu davada da, Oliveira davasında olduğu gibi, bir fiilin iki ayrı suç teşkil ettiğini belirtmiştir. Hükümet, bu davanın Oliveira davasından oluşan iki suçun aynı makam tarafından yargılanmamış olması ve küçük cezanın büyük cezadan düşürülmemiş olması hususları bakımından farklılık arz ettiğinin bilincindedir. Ancak Hükümet, bu farklılıkların belirleyici nitelikte olmadığını ve 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediğini öne sürmüştür[444].

Mahkeme, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi ile kesin bir kararla sonuçlandırılmış cezai işlemlerin tekrarlanmasının yasaklandığını hatırlatmıştır[445]. Hükümetin de belirtmiş olduğu üzere, Mahkemenin başvuruculaların 'daha önce beraat ettikleri veya mahkum edildikleri bir suç için' tekrar yargılanıp yargılanmayacaklarına veya cezalandırılmayacaklarına yönelik olarak Gradinger ve Oliveira kararlarındaki yaklaşımları çelişkilidir. Mahkeme, her iki kararda da bir trafik kazası nedeniyle iki ayrı yargılama yapıldığını belirtmiştir. Gradinger davasında başvurucu ilk olarak ceza mahkemelerince taksirle ölüme sebebiyet verme suçundan cezalandırılmış (litre başına 0.8 gram kan alkol seviyesi öngören 81/2. maddedeki nitelikli hal açısından beraat etmiştir); sonra ise alkollü araç kullanmaktan idari makamlarca para cezası verilmiştir. Oliveira davasında ise, başvurucu ilk olarak aracını yol koşullarına göre ayarlayamadığı için para cezasına çarptırılmış, sonra da ceza mahkemelerince taksirle yaralamaya sebebiyet vermek suçu nedeniyle cezalandırılmıştır[446]. AİHM, Gradinger davasında, söz konusu suçların nitelik ve amaç bakımından farklılık gösterdiğinin altını çizerken, her iki karar da aynı fiile dayandığından, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. AİHM, Oliveira davasında ise tek bir davranışın birden çok suç oluşturduğunu ve bunun aynı suç için iki kez yargılanmayı yasaklayan 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali olmadığına karar vermiştir[447].

Mahkeme, tek bir eylemin birden fazla suç teşkil etmesi durumunun bu maddeye aykırı olmadığını doğrulasa da iki suçun aynı unsurları taşıması durumunun bunun dışında

443 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 20.
444 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 21.
445 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 22.
446 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 23.
447 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 24.

değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir[448]. Bu görüş, vergi beyannamesi sunmamaktan kaynaklanan iki vergi suçuna ilişkin olarak ayrı cezalar verilmesi ile ilgili olan Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararı ile desteklenmektedir. Davalı Hükümet, bu karardaki somut olayın birden fazla suç teşkil eden tek bir eylem örneği olduğunu savunmuştur. Bununla birlikte, AİHM, söz konusu suçların temel unsurlarının farklılık gösterip göstermediğini incelemiştir[449]. Ayrıca Gradinger davasını, Oliveira davasından ayıran husus da budur. Gradinger davasında, alkollü araç kullanımına ilişkin idari suçunun temel unsurları, Ceza Kanununun 81/ 2. maddesinin özel koşulu (kanında her bir litre için 0.8 gram alkol tespiti) ile aynı olmasına rağmen Oliveira davasında suçların temel unsurları farklılık arz etmektedir[450].

Mevcut davada başvurucuya, ilk olarak Karayolları Trafik Kanunu'na göre idari makamlarca alkollü araç sürmekten dolayı para cezası verilmiş; sonra ise Ceza Kanunu'nun 81/ 2. maddesindeki nitelikli hal (kendi isteği ile sarhoş vaziyette) çerçevesinde taksirle ölüme sebebiyet vermekten dolayı ceza verilmiştir. Mahkeme Gradinger davası ile mevcut dava arasında iki farklılık olduğunu belirtmiştir. Bunlar; iki cezalandırmanın sırasının farklı olması ve cezayı veren her iki makamca da alkol seviyesinin litre başına 0.8 gramın üstünde olduğunun kabulüdür[451]. Ancak AİHM, bu farklılıkların belirleyici olmadığını düşünmektedir. Çünkü ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin iki suç arasındaki ilişki ile ilgili olup yapılan işlemlerin sırası önem arz etmemektedir. Gradinger, Ceza Kanunu'nun 81/2. maddesi uyarınca nitelikli halden beraat etmesine karşın, sarhoş araba kullanmaktan mahkum edilmiştir; mevcut davadaki başvuran ise her iki suçtan da mahkum edilmiştir. Mahkeme bu noktada, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin iki kez cezalandırılmama hakkı ile sınırlı olmadığını, iki kez yargılanmamama hakkını da ihtiva ettiğini belirtmiştir. Mevcut davada belirleyici olan, başvurucunun temel unsurlarında farklılık olmayan Karayolları Trafik Kanunu uyarınca alkol etkisi altından araç kullanımı şeklindeki idari suçtan ve Ceza Kanunu'nun 81/2. maddesinde yer alan nitelikli halden olmak üzere iki kez yargılanıp cezalandırılmasıdır[452]. Son olarak AİHM, şimdiki gibi bir durumda, Akit Devletin, iki suçtan hangisinin yargılanacağını düzenlemekte serbest olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Avusturya'daki yasal düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin 5

448 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 25.
449 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 26.
450 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 27.
451 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 28.
452 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 29.

Aralık 1996 tarihli kararı ile değişmiştir; o nedenle artık Karayolları Trafik Kanunu'nun 5 (1) ve 99 (1) (a) bölümleri altında düzenlenen alkollü araç kullanımı idari suçu, Ceza Kanunu 81/2. maddesindeki özel nitelikli halin oluşması halinde gözetilmemektedir. Ancak mevcut davada başvuran aynı temel unsurları içeren her iki suçtan da yargılanmış ve cezalandırılmıştır[453]. Sonuç olarak AİHM, Franz Fischer davasında 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlalinin söz konusu olduğu yönünde karar vermiştir.

Özetleyecek olursak; AİHM, Franz Fischer davasında *idem* kavramına ilişkin olarak suçların temel unsurları noktasında değerlendirmeye gitmiştir. Değerlendirme sonucunda ise "bilerek alkol etkisinde olmak" eyleminin alkollü araç sürmek kabahati ile taksirle ölüme sebebiyet verme suçunun nitelikli hali (alkol altında olmak bu suçun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir) adı altında iki kez cezalandırıldığı ve bu noktada ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır. Bir fiil sonucu iki farklı suç oluşmuş ve bu iki ayrı suç da yargılanıp kesin birer kararla neticelendirilmiş olsa bile ilkenin ihlal edilip edilmediği noktasında, her iki suçun aynı temel unsurları taşıyıp taşımadıklarına bakılması gerekmektedir[454].

2.2.3.3.2. Zolotukhin / Rusya Kararı

AİHM, ***Zolotukhin / Rusya* kararı**[455] ile "aynı (idem)" kavramı açısından yeni kriterler tespit etmiş ve daha sonraki kararlarında da "aynı suç" değerlendirmesinde bu kriterleri temel almıştır. Zolotukhin kararını önemli kılan diğer bir özellik başvurucuların yargılandığı suçların aynı olup olmadığı hususu ile ilgili AİHM'in önceki içtihatlarını sınıflandırarak ortaya koymuş olmasıdır. AİHM ilk yaklaşımının, Gradinger kararında olduğu gibi "aynı fiil" kriterine dayandığını belirtmiştir. Gradinger kararında başvurucunun işlemekle suçlandığı iki suçun tanımı, niteliği ve amacı farklı olmasına rağmen her iki suç da başvurucunun aynı fiiline dayandığı için ne bis in idem ilkesinin ihlaline karar verilmiştir[456]. AİHM, ikinci yaklaşımının ise başvurucunun aynı fiilinden kaynaklanan farklı yargılamalara tabi birden fazla suçla cezalandırılmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği yönünde olduğunu belirtmiştir. Bu yaklaşımı ile ilgili olarak Oliveira ve

---

453 Franz Fischer / Avusturya kararı, 29.08.2001, paragraf 31.

454 **Bahçeci** (İDEM) s. 262; **Karabel,** s. 11.

455 Zolotukhin / Rusya kararı, Başvuru No: 14939/03, T: 10.02.2009, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-91222 , s.e.t: 21.04.2019.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

456 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 71.

Göktan kararları örnek gösterilmiştir[457]. Üçüncü yaklaşımın ise iki suçun aynı olmasının "temel unsurlarının aynı olması" şartına dayandığı ve aynı unsurlara sahip suçlar nedeniyle birden fazla kez cezalandırılan başvurucu hakkında ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmiş sayılacağı vurgulanmıştır[458]. Bu yaklaşımına ilişkin olarak da Franz Fischer / Avusturya, Manasson / İsveç, Rosenquist / İsveç gibi kararlarını örnek göstermiştir. AİHM, *aynı olan* kavramı ile ilgili farklı yaklaşımlarına dayanan mevcut hukuki güvensizliği gidermek adına bu kavramı açıklamaya çalışmış ve nihai bir sonuca ulaşmıştır.

Somut Olay: Başvurucu Sergey Zolotukhin, olay günü olan 4 Şubat 2002 tarihinde kız arkadaşını izinsiz olarak askeri bölgeye sokmaktan dolayı yakalanmış ve polis karakoluna götürülmüştür[459]. Karakolda tutulan tutanağa göre, sarhoş vaziyette olan başvurucu karakoldaki memurlara karşı sözlü tacizde bulunmuştur. Kınama ve uyarıları görmezden gelen başvurucu, karakoldan kaçmaya çalışmış ve bunun üzerine kelepçelenmiştir. Polis memurları, başvurucunun bu davranışlarının *huzur bozucu küçük eylemler* idari suçunu teşkil ettiğini düşünmüşlerdir[460]. Başvurucu bu tutanağı düzenleyen komutana hakaret etmiş ve öldürmekle tehdit etmiştir[461]. 4 Ocak 2002 tarihinde Gribanovskiy Bölge Mahkemesi, başvurucuyu Rusya Sovyet Federatif Sosyalist Cumhuriyeti İdari Suçlar Kanunu'nun 158. maddesi uyarınca umumi yerde küfür etmek ve uyarılara uymamak fiilinden dolayı suçlu bulmuştur[462]. Başvurucu, üç gün süreyle idari gözaltına alınmıştır. Söz konusu karar temyize açık olmayıp kesindir[463]. 23 Ocak 2002 tarihinde, başvurucu aleyhinde Ceza Kanunu'nun 213/2 (b) maddesi uyarınca kamu görevlisine görevini yaptırmamak için direnme fiilini de kapsayan kamu düzenini bozucu davranışlarından dolayı suçlanmış ve ertesi gün başvurucu gözaltına alınmıştır[464]. 1 Şubat 2002 tarihinde, başvurucu aleyhinde, Ceza Kanunu'nun 319. maddesinde belirtilen kamu görevlisine hakaret ve Ceza Kanunu'nun 318/1. maddesinde belirtilen kamu görevlisini şiddet kullanmakla tehdit etme suçları olmak üzere iki ayrı yargılama daha başlatılmıştır[465]. 2 Aralık 2002'de Gribanovskiy Bölge Mahkemesi, Ceza Kanunu'nun 213/2. maddesindeki

457 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 72.
458 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 73.
459 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 13.
460 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 14.
461 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 16.
462 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 17.
463 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 18.
464 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 20.
465 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 21.

suçla ilgili olarak delil yetersizliği gerekçesi ile beraat kararı vermiştir[466]. Ancak, başvurucu, Mahkemece Ceza Kanunu'nun 318 ve 319. maddelerinde düzenlenen suçları işlemekten suçlu bulunmuştur[467]. 15 Nisan 2003 tarihinde, Voronej Bölge Mahkemesince bu karar onanmıştır[468]. Başvurucu 4 Ocak 2002'de eylemlerinden dolayı üç gün süreyle gözaltına alınmasından sonra, aynı suç için tekrar yargılanmasının 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali olduğunu yönünde şikayetçi olmuştur[469].

AİHM Süreci: Mahkeme, öncelikle **ilk yaptırımın cezai nitelikte olup olmadığı** hususunu tartışmıştır. Mahkeme, başvurucu hakkında İdari Suçlar Kanunu kapsamında yürütülen ilk işlemlerin ulusal hukukta cezai değil, idari bir işlem olarak değerlendirildiğini belirtmiştir[470]. Ancak, söz konusu işlemlere yönelik ulusal hukuktaki nitelendirme ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliğine ilişkin tek kriter değildir[471]. Mahkeme, cezai suç nitelendirmesi için Engel ölçütlerinin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir[472]. Mahkeme, söz konusu üç günlük hürriyeti bağlayıcı cezanın dayandığı hükmün tüm vatandaşlara yönelik olduğunu, bunun insan özgürlüğünü kısıtlayan ağır bir yaptırım olduğunu ve bu nedenlerle de cezai nitelikte olduğu sonucuna varmıştır[473].

Mahkeme, başvurucuya uygulanan ilk yaptırımın cezai nitelikte olduğunu belirledikten sonra, başvurucunun yargılandığı **iki suçun aynı (idem) olup olmadığı** noktasında bir değerlendirmeye geçmiştir. AİHM, *aynı olan* kavramı ile ilgili olarak farklı içtihatları olduğunu belirtmiş ve bu konu ile ilgili mevcut hukuki güvensizliği gidermek adına kavramı açıklamaya çalışmıştır. Sözleşmenin 7 No'lu Protokolünün 4. maddesinin, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasi Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 14/7. maddesinin, Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 50. maddesinin "aynı suç"; Amerika İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "aynı neden"; Schengen Anlaşması'nın "aynı eylem"; Uluslararası Ceza Mahkemesi Statüsü'nün "aynı davranış" terimini kullandığı belirtilmiştir[474].

Mahkeme, Sözleşme'de geçen "aynı suç" terimine kısıtlayıcı bir şekilde bağlı kalınamayacağını, terimin bu hakkı etkili kılacak şekilde yorumlanması ve uygulanması

466 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 22.
467 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 23-24.
468 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 25.
469 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 47.
470 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 48.
471 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 52.
472 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 53.
473 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 55-57.
474 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 79.

gerektiğini öne sürmüştür[475]. Dolayısıyla, AİHM, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin, birinci suçun oluşmasına yol açan aynı olaylar veya "özünde" aynı olan olaylardan oluşan ikinci bir suçun kovuşturulmasının veya yargılanmasının yasaklanması şeklinde anlaşılması gerektiği kanaatindedir. 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinde öngörülen güvence, daha önce kesin bir hüküm ile beraat ya da mahkumiyet kararı alınmış suçla ilgili olarak yeni bir kovuşturmanın başlamasıyla kullanım alanı doğuracaktır[476]. Mahkeme, aynı davalıyı içeren ve zaman ve yer bakımından birbiriyle ayrılmaz şekilde bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan olaylara odaklanmalıdır[477].

Mahkeme, 4 Ocak 2002'de meydana gelen olayları ve başvurucu aleyhine yapılan suçlamaları dikkate alarak bu davadaki durumun analizine başlamıştır[478]. Başvurucunun kız arkadaşının sabahın erken saatlerinde askeri birlik içerisinde görülmesi nedeniyle ikisinin de açıklama yapmaları için polis merkezine götürüldükleri, kız arkadaşının eylemi hakkında hukuki bir işlem yapılmadığı, başvurucunun polis memurlarına bağırdığı ve onları ittiği, polis merkezinden kaçmaya çalıştığı ve bunun üzerine kelepçelendiği, polislerin başvurucunun bu davranışlarının idari suç teşkil ettiğine karar verdikleri, idari suç ile ilgili rapor tutulduğu, başvurucunun raporu tutan Binbaşıya uygunsuz davranışlarda bulunup küfür ettiği, rapor tamamlandıktan sonra polislerin başvurucuyu Gribanovskiy bölgesindeki polis karakoluna götürmek için arabaya bindirdiği, başvurucunun yolda aynı araç içinde bulunan Binbaşıya küfür etmeye devam edip öldürmekle tehdit ettiği belirtilmiştir[479]. AİHM başvurucu aleyhine açılan davalarla ilgili ilk olarak, 4 Ocak 2002 tarihinde Bölge Mahkemesinin başvurucuyu İdari Suçlar Kanunu'nun 158. maddesi uyarınca "küçük düzensiz davranışlar" suçundan mahkum ettiğini tespit etmiştir. Bölge Mahkemesinin kararı polis tarafından tutulan idari suç raporundaki olayı anlatan bir cümleye dayanmakta ve raporda karara dayanak teşkil edecek başkaca delil yer almamaktadır. Başvurucu polis karakoluna getirilmesinden kısa bir süre sonra gerçekleştirdiği polis memurlarına küfretme ve kamu düzenini ihlal etme fiillerinden dolayı suçlu bulunmuştur[480].

Ceza yargılamasında ise başvurucunun 4 Ocak 2002 tarihli olaylarla ilgili olarak üç suçlama ile yargılandığı belirtilmiştir. Bunlardan ilki, başvurucunun polis karakoluna

475 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 80.
476 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 83.
477 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 84.
478 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 85.
479 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 86-89.
480 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 90.

getirilmesinden kısa bir süre sonraki polis memurlarına küfretme ve kamu düzenini ihlal etme fiillerinden dolayı Ceza Kanunu'nun 213. maddesi uyarınca "kamu düzenini bozan davranışlar" suçunu işlemiş olmasıdır. İkincisi, idari suç raporunu hazırlayan Binbaşıya küfür etmesi nedeniyle Ceza Kanunu'nun 319. maddesi uyarınca kamu görevlisine hakaret etmekle suçlanmasıdır. Üçüncüsü ise, Gribanovskiy bölge karakoluna giderken Binbaşıyı öldürmekle tehdit ettiği için Ceza Kanunu'nun 318. maddesi uyarınca bir kamu görevlisine yönelik tehditte bulunmakla suçlanmış olmasıdır[481].

Görüldüğü üzere somut olayda, Ceza Kanunu'nun 318 ve 319. maddelerine dayanılarak açılmış ceza davaları 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi açısından bir sorun doğurmamaktadır; çünkü başvurucunun komutana karşı yaptığı hareketler ilk defa ve sadece ceza yargılamasının konusunu oluşturmuştur[482]. Bununla birlikte, başvurucunun ilk olarak idari prosedür çerçevesinde İdari Suçlar Kanunu'nun 158. maddesine dayanılarak mahkûm edilmesine ve sonra da Ceza Kanunu'nun 213. maddesi uyarınca hakkında ceza davası açılmasına sebep olan kamu düzenini bozan eylemleri için durum farklıdır. AİHM tarafından, başvurucu adına aynı zaman dilimi içerisinde gerçekleşen aynı davranışlara ilişkin bu iki suçlanmanın, özdeş ve büyük ölçüde aynı olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir[483]. 158. madde uyarınca *huzur bozucu küçük eylemler* idari suçu üç tür davranışı yasaklamaktadır: "kamuoyunda müstehcenliklerin ifadesi", "başkalarına yönelik saldırgan davranış" ve "kamu düzenini ihlal eden diğer eylemler". Bölge Mahkemesi, başvurucunun müstehcen söylemlerde bulunma ve kınamalara yanıt vermeme fiillerini "kamu düzenini ihlal eden diğer eylemler" olarak yorumlamıştır[484]. Takip eden ceza davasında, başvurucu, polis memurlarına müstehcen söylemlerde bulunmak, itmek ve fiziksel şiddet kullanmakla tehdit etmek fiillerinden dolayı Ceza Kanununun 213/2 (b) maddesi uyarınca suçlanmıştır. Bu hususların doğru bir şekilde kanıtlanıp kanıtlanmadığına bakmak, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesindeki teminatın uygulanması için gerekli bir unsur olmadığından, AİHM'in görevi değildir[485].

AİHM, başvurucuya karşı yürütülen idari ve cezai prosedürlerin her ikisinin temelinde bulunan olayların sadece polise karşı şiddete başvurma tehdidi hususunda farklılık

481 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 91.
482 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 93.
483 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 94.
484 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 95.
485 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 96.

gösterdiği ve sonuç olarak özünde bunların aynı olaylar olarak kabul edilmeleri gerektiği kanaatindedir. Buna göre, AİHM, 213/2 (b) maddesi kapsamındaki cezai sorumluluğun İdari Suçlar Kanunu'nun 158. maddesi kapsamındaki suçları bütünüyle içerdiğini belirtmiştir. Bu nedenle, her iki suç 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi bakımından esasen aynı olarak görülmelidir[486].

Mahkeme, idem kavramına ilişkin açıklamalarından sonra **bis (mükerrir) kavramına ilişkin değerlendirme**ye geçmiştir. Mahkeme, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının, "nihai" bir kararla sonuçlandırılmış cezai işlemlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu yinelemiştir. Mevcut davada 4 Ocak 2002 tarihli karar, temyiz başvurusunda bulunulamayacağı ve derhal yürürlüğe girdiğini belirten standart bir forma basılmıştır. Bununla birlikte, Hükümet'in iddia ettiği gibi tesliminden sonraki on gün içinde bir temyiz başvurusunda bulunabileceğini varsayılırsa, bu sürenin bitiminden sonra 15 Ocak 2002 tarihinde söz konusu idari karar res judicata (kesin hüküm) gücünü almıştır; ceza davaları ise 23 Ocak 2002'de başlamıştır[487]. Bu hususta sonra, Mahkeme başvurucunun ceza yargılaması sonucunda beraat kararı almış olmasının 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesindeki güvencenin uygulanmasına engel teşkil edip etmeyeceğini değerlendirmiştir. AİHM, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin aynı suçtan dolayı ikinci defa kovuşturulmama, yargılanmama veya cezalandırılmama olmak üzere üç farklı güvence içerdiğini; mahkumiyetle sonuçlanmayan işlemlerin de ikinci defa yapılmış kovuşturma kapsamında olacağını ve ilkenin uygulama alanı içerisindeki yasak kapsamında kalacağını belirtmiştir [488]. Somut olayda başvurucu *huzur bozucu küçük eylemlerden* suçlu bulunmuş ve neticesinde ceza yemiştir. Daha sonra ise *kamu düzenini bozucu davranışlarla* suçlanmış ve gözaltına alınmıştır; yapılan bu yargılanma beraat kararı ile sonuçlanmıştır. Beraat kararı alması başvurucunun aynı suçtan ikinci kez yargılanmış olması gerçeğini değiştirmeyecektir[489].

Mahkeme, yerel makamların iki yargılama yapması durumunda ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini kabul etmeleri ve uygun bir telafi sunmaları durumunda (örneğin; ikinci yargılamanın sona erdirilmesi ya da bozulması gibi) başvurucunun "mağdur" statüsünü kaybedeceğini belirtmiştir[490]. Rus makamlarının yargılamanın herhangi bir

[486] Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 97.
[487] Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 109.
[488] Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 110.
[489] Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 111.
[490] Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 115.

aşamasında *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiğini kabul ettiklerine dair bir bulgu yoktur. Öte yandan, başvurucunun beraat etmesi sadece delil yetersizliğine dayandığından bu durum başvurucunun Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine dair mağdur sıfatını sona erdirmemiştir[491]. Yukarıda belirtilenler ışığında, AİHM, başvurucu aleyhine Ceza Kanunu'nun 213/2 (b) maddesi uyarınca başlatılan ceza yargılamasıyla ilgili suçun, daha önce İdari Suçlar Kanunu'nun 158. maddesi uyarınca kesin bir kararla mahkum edilmesine neden olan suçla esas olarak aynı olduğu ve dolayısıyla 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir[492].

Özetleyecek olursak; AİHM'in bu kararında başvurucu, polis memurlarına hakaret etmek ve görevlerini yaptırmamak için direnmek fiilleri ilgili olarak hakkında yürütülen idari prosedür neticesinde 3 gün gözaltına alınmıştır. Bu idari kararın kesinleşmesinden sonra, başvurucu hakkında ilgili fiilleri nedeniyle ceza davası görülmüş ve delil yetersizliği gerekçesiyle beraat kararı verilmiştir. AİHM her iki suçun, aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylara dayandığına ve bu nedenle aynı suçlar olduğuna karar vermiştir. Bu kararda, aynı kişinin yer ve zaman bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olan fiilleri neticesinde doğan suçların aynı suçlar olarak değerlendirileceğinin altı çizilmiştir. Böylece Mahkemenin idem kavramına ilişkin üçüncü yaklaşımda yer alan "temel unsurlar" kavramına açıklık getirilmiştir. Başvurucu hakkında ceza yargılaması sonunda beraat kararı verilmiş olması ise önem arz etmemektedir. Zira, ne bis in idem ilkesi sadece iki kez cezalandırılmayı değil, iki kez soruşturulmayı ve yargılanmayı da yasaklamaktadır. Dolayısıyla somut olayda ne bis in idem ilkesi ihlal edilmiştir.

2.2.4. AİHM Kararları Bağlamında "Bis (Mükerrerlik)" Kavramı

Ne bis in idem ilkesinin ihlal edilip edilmediğine ilişkin yapılan incelemelerde, mükerrerlikle ilgili incelemeye geçilmeden önce ayniyet (idem) koşulunun sağlanıp sağlanmadığına bakılması gerekmektedir. Zira ortada birden fazla aynı suç bulunmadan bu suçlarla ilgili birden fazla yargılamanın varlığından da söz edilemez. Kişinin işlediği iddia edilen suçların, yer ve zaman bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olan fiilleri neticesinde doğan suçlar olması halinde ayniyet koşulu sağlanmış olacaktır.

---

491 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 116.
492 Zolotukhin / Rusya kararı, 10.02.2009, paragraf 121-122.

Ne bis in idem ilkesi kişilere üçlü bir koruma sağlamaktadır. Protokol'ün 4. maddesi uyarınca aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmanın yanı sıra iki kez soruşturulma ve yargılanma da yasak kapsamına dahildir. Kişinin işlediği suçla alakalı olarak birinci yargılama tamamlanmış ve kesin bir hüküm ile sonuçlanmışsa kişi aynı fiilinden kaynaklanan başka bir suç için tekrar soruşturulamaz, yargılanamaz ya da cezalandırılamaz. Dolayısıyla kişi hakkında yürütülen ikinci yargılama neticesinde beraat kararı verilmiş olması ilkenin ihlal edilmediği anlamına gelmeyecektir. Çünkü kişi aynı suç nedeniyle ikinci kez soruşturulmuş ve yargılanmış olacaktır.

Birden fazla yargılamanın eş zamanlı olarak yürütüldüğü durumlarda ise ortada henüz kesin bir hüküm bulunmadığından ilkenin ihlali anlamında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak paralel yargılamalardan birinin kesin hükümle sonuçlanması halinde diğer yargılamanın sonlandırılması gerekmektedir[493]. AİHM, Glantz / Finlandiya kararında[494] da iki paralel davanın mevcut olduğu durumlarda, ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davanın sona erdirilmeyerek görülmeye devam edilmesi halinde Protokol'ün ihlalinin söz konusu olacağını belirtmiştir[495]. Dolayısıyla kesin hükmün varlığına rağmen ikinci yargılamaya devam edilmesi mükerrerlik oluşturacak ve bu durum ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelecektir. Hangi yargılamanın daha önce kesin hüküm ile sonuçlanmış olduğu ise önem arz etmemektedir. Yargılamalardan birinin tamamlanması halinde diğer yargılamanın sonlandırılması ya da etkilerinin ortadan kaldırılması ilkenin ihlalini önleyecektir[496].

AİHM, A ve B / Norveç kararında[497] mükerrerlik (bis) kavramı ile ilgili içtihatlarını dört gruba ayırarak incelemiştir. AİHM, **ilk gruptaki** içtihatlarına örnek olarak R.T. / İsviçre ve Nillson / İsveç kararlarını göstermiştir. Bu kararların ikisinde de başvurucuların aynı fiili nedeniyle farklı merciler tarafından farklı yaptırımların uygulandığı görülmektedir. Bu

---

493 *Bahçeci'ye göre,* paralel yargılamalardan diğerinin kesin hüküm neticesinde sonlandırılması noktasında sıkıntıların ortaya çıktığı görülmektedir. Zira iki yargılama birbirine paralel yürütülmekte, birinden kesin hüküm çıktığında diğeri sonlandırılarak harcanmış olan emek ve zaman boşa gitmektedir. Hele ki ilk yargılamadaki hüküm delil yetersizliği ile beraat, zamanaşımı nedeni ile düşme gibi bir sonuç içeriyorsa ve ikinci yargılamanın konusu açısından da bu gerekçeler önemsizse mevcut durum iyice anlamsızlaşacaktır. Kanun koyucu tarafından birbirine paralel yürütülen idari ve cezai prosedürlerin birinin kaldırılması ya da her iki yaptırımın da aynı sürece bağlanması bu soruna çözüm olabilecektir. **Bahçeci,** İHAM, s. 267.

494 Glantz / Finlandiya kararı, Başvuru No: 37394/11, T: 20/08/2014, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-162497 s.e.t. 16.06.2019.

495 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 59.

496 **Selcen Ataç,** s. 160; **Geçer,** Non Bis In Idem, s. 342.

497 A ve B / Norveç kararı, Başvuru No: 24130/11-29758/11, T: 15/11/2016, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-168972 s.e.t: 10.04.2020.

kararların dayandığı somut olaylarda başvurucuların sürücü belgelerinin alınması şeklindeki idari yaptırımın yanı sıra adli cezalar da uygulanmıştır. Söz konusu idari yaptırımın işlenen trafik suçuna ilişkin yaptırımın bir parçası olduğu belirtilmiştir. Yürütülen idari ve adli yargılamalarda başvuru konusu suçların birbirinden bağımsız şekilde incelenmediği, her iki yargılamanın zaman ve esas bakımından birbiri ile yakın bağlantı içerisinde olduğunun tespiti yapılmıştır. Mahkemenin bu noktada, farklı iki karakter taşıyan iki ayrı yaptırım arasında bütünlük ilişkisi olduğu ve esas ve süre yönünden yakın ilişkili oldukları gerekçeleriyle mükerrerliğin oluşmadığı yönünde karar verdiği ortaya konulmuştur[498].

AİHM, **ikinci grup** kararlarına örnek olarak verdiği Glantz ve Nykänen davalarında kişinin aynı fiiline dayalı olarak hem idari hem de adli yaptırıma maruz kalmasının ve böylece mükerrer yargılamaya tabi olmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediğini tartışmıştır. Mahkeme, Finlandiya hukuk sisteminde adli ve idari merciler arasında herhangi bir etkileşimin olmadığını, her iki yargılamanın özerk bir şekilde yürütüldüğünü, kararlarının birbirinden bağımsız olarak kesinleştiğini, idari ve adli yaptırımın farklı mevzuatlara dayandığını ortaya koymuş ve bu gerekçelerle mevcut durumda ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır[499].

AİHM'in **üçüncü grup** kararlarında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı kriterini uygulamaksızın ne bis in idem ilkesinin ihlali yönünde karar vermiştir. Örnek olarak gösterilen Tomasović kararında, başvurucunun uyuşturucu bulundurma fiili ile ilgili olarak iki ayrı suçtan yargılandığı ve birinci yargılamanın kesin hükümle sonuçlandırılmasına rağmen ikinci yargılama sürecinin sonlandırılmamasının ilkenin ihlali anlamına geldiği yönünde karar verilmiştir. Diğer bir örnek olan Grande Stevens kararında da başvurucu, piyasa manipülasyonu fiili nedeniyle idare ve ceza mahkemeleri önünde iki ayrı suç isnadı ile yargılanmıştır. Mahkeme, idari prosedürün kesinleşmesinden sonra ceza yargılamasına devam edilmesini ihlal olarak değerlendirmiştir[500].

---

498 **Geçer, Ahmet Emrah** (2017) 'İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri' Vergi Sorunları Dergisi, S:350, s. 116, (A ve B / Norveç Kararı); **Bahçeci,** İHAM, s. 269; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 113.

499 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 116; **Bahçeci,** İHAM, s. 270; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 114.

500 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 116; **Bahçeci,** İHAM, s. 270; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 115.

AİHM, mükerrerlik kavramı ile ilgili **dördüncü grup** kararlarında ise, Kapetanios ve Sismanidis davalarında olduğu gibi, yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantının mevcut olup olmadığını incelemiştir. Davalara konu somut olayda başvurucunun aynı fiilinden kaynaklanan suçlarla ilgili olarak idare mahkemesinde ve ceza mahkemesinde yürütülen yargılamalar arasında esas yönünden bağlantı olmadığı tespit edilmiştir. Zira ceza mahkemesinden çıkan beraat kararına rağmen idare mahkemesince bu karar dikkate alınmayarak başvurucu hakkında idari para cezası uygulanmıştır. AİHM, ceza ve idare mahkemelerinde yürütülen yargılamaların kopukluğu gerekçesiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir[501].

AİHM, mükerrerlik kavramı ile ilgili önceki içtihatlarını ortaya koyduktan sonra, ilkenin amacının kişinin aynı suç nedeniyle birden fazla kez yargılanması veya cezalandırması sonucunda uğrayacağı adaletsizliği engellemek olduğunu belirtmiştir. Ancak bu ilkenin, yaptırımlar toplamının kişinin üzerinde ağır bir külfet oluşturmaması şartı ile devletlerin farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı merciler tarafından birbirine paralel usuller ve tamamlayıcı bir yaklaşım içerisinde yaptırım uygulama yetkisini yasaklamadığını ortaya koymuştur[502]. Mahkeme, işlenen suçlara karşı uygulanması gereken ve toplumun farklı ihtiyaçlarını karşılayan hukuki yaptırımların tek bir yargılama içinde uygulanmasının daha uygun olacağını vurgulamıştır. Ayrıca 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin, belli şartların sağlanması halinde mükerrer yargılamayı engellemediği belirtilmiştir. Bunun için mükerrer yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı içerisinde olması gerekmektedir. Bu bağlantıyı sağlayan şartlar şu şekilde sayılmıştır: yargılamaların birbirini tamamlayıcı (bütünlüklü) amaçlara yönelik olması, uygulamada ve hukuken mükerrer yargılama sürecinin öngörülebilir olması, birden çok yargılama süreci arasında etkileşimin sağlanarak bir merci tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer merci tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde tekrarlardan kaçınılması ve kesin hükümle sonlanan ilk yargılama sonucunun ikinci yargılamada dikkate alınarak başvurucunun aşırı külfet altında bırakılmasının önüne geçilmesidir[503]. Böylece

---

501 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 116; **Bahçeci,** İHAM, s. 270; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 116.

502 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 116-117; **Bahçeci,** İHAM, s. 271; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 122-123.

503 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 117; **Bahçeci,** İHAM, s. 272; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 130-132.

AİHM, bu dört şartı sağlayan mükerrer yargılamaların ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceği yönünde farklı bir içtihat ortaya koymuştur.

2.3. AİHM Kararları Bağlamında Ne Bis in İdem İlkesinin Vergi Yargılamasındaki Görünümü

2.3.1. Genel Olarak

AİHS'e Ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinde "aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı" başlığı altında yer alan ne bis in idem ilkesinin amacı bir ceza yargılaması sonucunda kesin bir hükümle beraat eden ya da mahkum olan kişinin, aynı suçtan dolayı aynı devlet tarafından ikinci bir kez soruşturulmasının, yargılanmasının ya da cezalandırılmasının önüne geçilmesidir. AİHM kararları ile hangi tür yaptırımların tekrar cezalandırılmama yasağı kapsamına gireceğine yönelik suç isnadı tanımı zamanla genişlemiş ve cezai yaptırımların yanı sıra idari para cezaları da bu yasak kapsamına dahil edilmiştir. AİHM, ilk kez Bendenoun / Fransa kararı ile vergi suçu karşılığında uygulanan idari para cezasının cezai suç niteliğinde olabileceğine karar vermiştir. Vergi suçlarına karşı uygulanan idari yaptırımların, yukarıda belirtmiş olduğumuz Engel ölçütlerini taşıması halinde cezai suç niteliğinde oldukları kabul edilmektedir.

Vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği bir fiil hem vergi kabahatine hem de vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilmektedir. Çalışmanın bu kısmında, vergi mükellefinin aynı fiili neticesinde hem vergi idaresi tarafından vergi kabahatinden dolayı idari para cezası verilmesinin hem de ceza mahkemesi tarafından vergi kaçakçılığı suçundan dolayı cezaya hükmedilmesinin ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususu AİHM kararları çerçevesinde ortaya konulacaktır. AİHM'in Glantz / Finlandiya kararı öncesindeki içtihadı, vergi kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsur ve amaç bakımından birbirinden farklı suçlar olduğu gerekçesi ile ilkenin ihlal edilmediği yönündedir. Ancak AİHM Glantz davasında her iki suçun da aynı sanıkla ilgili olduğu, zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılamaz biçimde bağlı oldukları gerekçesi ile farklı suçlar olmadıkları ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar verilmiştir. AİHM, bir süre sonra A ve B / Norveç kararı ile bu yeni içtihadından vazgeçerek ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündeki görüşüne geri dönmüştür.

2.3.2. Glantz / Finlandiya Kararı Öncesi AİHM İçtihadı

AİHM'in Glantz kararından önceki içtihadına baktığımızda, vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle hem idari para cezasına hem de hapis cezasına çarptırılan başvurucular hakkında ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar verdiğini görmekteyiz. AİHM'in bu kararlar ile ilgili gerekçesi ise her iki suçun amacının farklı olduğu ve kurucu unsurlarının da vergi kaçakçılığı suçu yalnızca kast veya ağır ihmal ile işlenebileceğinden farklı olduğu gerekçeleriyle her iki cezai suçun aynı suçlar olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir. Sonuç olarak, aynı suç (idem) koşulu sağlanmadığından ilkenin ihlali de söz konusu değildir. AİHM'in vergi ceza hukuku çerçevesinde bu yöndeki içtihatlarına Ponsetti ve Chesnel / Fransa, Rosenquist / İsveç, Manasson / İsveç ve J.B. / İsviçre kararları örnek gösterilebilir. Ancak bu kararlardan farklı olarak Ruotsalainen / Finlandiya kararı, mükellef hakkında aynı olaylara dayanarak iki farklı cezai yaptırımın uygulanamayacağı yönündedir.

2.3.2.1. Ponsetti ve Chesnel/ Fransa Kararı

Somut Olay: Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararına[504] konu olayda *başvurucu Ponsetti* 1988, 1989, 1990 yıllarına ait gelir vergisi beyannamelerini vergi makamlarının talebine rağmen vermemiştir. 1991 yılının Nisan ayında vergi makamları, Ponsetti'nin hesapları üzerinde yaptıkları denetim sonucunda üç yıla ait ödenmemiş durumda olan gelir vergisi miktarını belirleyerek Ponsetti'den bu miktarla birlikte gecikme faizi ve ek vergi cezası ödemesini istemişlerdir. Aynı zamanda vergi makamları, Ponsetti hakkında vergi kaçakçılığı suçundan suç duyurusunda bulunmuştur. 21 Temmuz 1993 tarihinde Valence Ceza Mahkemesi, başvurucunun 1988-1990 yılları arasında gelir vergisi beyannamesi vermemek suretiyle Genel Vergi Kanunu'nun 1741'inci maddesine aykırı olarak vergi kaçakçılığı suçunu işlediğine karar vermiş ve başvurucuyu ertelenmiş üç ay hapis cezası ile 100 Fransız Frangı (FRF) para cezasına çarptırmıştır. Başvurucu ve savcılık, bu karara karşı Grenoble İstinaf Mahkemesi'ne istinaf başvurusunda bulunmuştur. 17 Kasım 1994 tarihinde, İstinaf Mahkemesi, başvurucunun mahkumiyet kararını değiştirerek onamış ve cezayı altı ay ertelenmiş hapis cezası ve 200 000 FRF para cezasına çıkarmıştır. Bunun üzerine başvurucu, Temyiz Mahkemesine, AİHS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının ve AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinde yer alan ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği

[504] Ponsetti ve Chesnel / Fransa kararı, Başvuru No: 36855/97 ve 41731/98, T: 14.09.1999, http://echr.ketse.com/doc/36855.97-41731.98-en-19990914/view/ , s.e.t. 27.03.2019.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

yönünde başvuruda bulunmuştur. 20 Haziran 1996 tarihinde Temyiz Mahkemesinin Ceza Dairesince bu temyiz başvurusu reddedilmiştir.

Başvurucu Chesnel, 1979'dan beri Bezons'ta noter olarak çalışmaktadır. 1990 yılının Ekim ayından itibaren, aylık katma değer vergisi (KDV) ödemelerini ihmal etmiştir. KDV ile ilgili hesap denetimi 1989, 1990, 1991 yıllarını ve 1992 yılı için Ocak – Nisan ayları arasını kapsamaktadır. Hesapların denetleneceğini bildiren bir bildiri, başvurucuya 12 Haziran 1992 tarihinde gönderilmiş ve denetim 25 Haziran - 25 Ekim 1992 tarihleri arasında başvurucunun ofisinde gerçekleştirilmiştir. Başvurucunun ödemesi gereken KDV miktarı ve Genel Vergi Kanunu'nun 1728. maddesine göre yaptırım olarak ek vergi cezası belirlenmiştir. Ayrıca 19 Kasım 1993 tarihinde vergi makamları, Pontoise Ceza Mahkemesi'ne Chesnel'in 1 Ekim 1990 ve 30 Nisan 1992 tarihleri arasında katma değer vergisini ödeme yükümlülüğünden hileli bir şekilde kaçındığı iddiası ile şikayette bulunmuştur. Başvurucu, Asliye Ceza Mahkemesi huzurundaki yargılamadan önce, kendisine verilen ek vergi cezası ile zaten cezalandırıldığı, aynı gerekçelerden dolayı ceza mahkemesinde tekrar yargılanacak olmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edeceği hususu ile ilgili olarak savunma yapmıştır. Ceza Mahkemesi, 8 Kasım 1995 tarihli kararı ile mevcut davada vergi işlemlerinin cezai karakterde olduğu düşünülse bile idari işlemlerin farklı taraflara, farklı konuya ve farklı bir dayanağa sahip olduğunu belirtmiştir. Yine, mahkeme idari işlemlerin amacının vergi makamları tarafınca vergilerin ödenmemesi sonucu ortaya çıkan zararı tazmin etmek, cezai işlemlerin amacının ise vergi kaçakçılığı eylemi sonucu toplumun gördüğü zararı gidermek olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre, vergi cezalarına vergi mükellefinin topluma zarar vermeyen tek bir yanlışlığı bile neden olabilecekken vergi kaçakçılığı suçu toplumun bütün yapısını etkileyecek ek zararlara da neden olmaktadır. Mahkeme, tüm bu nedenlerle her iki cezalandırmanın karakterlerinin farklı olduğu gerekçesiyle Chesnel'in yapmış olduğu itirazı reddetmiştir. Ceza Mahkemesi, başvurucuyu suçlu bulmuş ve 12 ay ertelenmiş hapis cezası ile 100 000 FRF para cezasına çarptırmıştır. Başvurucu, savcılık ve vergi idaresi bu karara karşı istinaf başvurusunda bulunmuştur. Başvurucu AİHM'e atıfta bulunarak ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönündeki argümanlarını tekrarlamıştır. 24 Ekim 1996 tarihli kararı ile İstinaf Mahkemesi, Fransa'nın 7 No'lu Ek Protokol'ün 4. maddesinin sadece Fransız kanunlarına göre işlenen ve Fransız Ceza Mahkemelerince yargılanan suçlara ilişkin uygulanabileceği yönünde çekince koyduğunu, mevcut davadaki vergi cezalarının iç hukuk ve uluslararası sözleşmelere göre cezai kovuşturma niteliğinde olmadığını, her iki cezanın doğası itibariyle birbirinden

farklı olduğunu, vergi makamlarınca ceza mahkemelerince verilebilen hapis cezasına ve alternatif cezalara hükmedilemeyeceğini, vergi kaçakçılığı için yapılan ceza kovuşturması ile vergi, faiz ve cezalarına ilişkin idari kovuşturmanın birbirinden bağımsız nitelikte olduğunu, Chesnel hakkında ödenmemiş KDV'lerle ilgili olarak Genel Vergi Kanunu'na göre verilmiş olan cezanın daha önce hakkında cezai kovuşturma yapılmış olduğu anlamına gelmediğini, Chesnel'in hakkında aynı temele dayanan iki kovuşturma yapılmadığını belirterek Ceza Mahkemesi'nin kararını onamıştır. Bunun üzerine, başvurucu Temyiz Mahkemesi'ne ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmiş olduğu gerekçesi ile itirazda bulunmuştur. Temyiz Mahkemesi 11 Aralık 1997 tarihli kararı ile İstinaf Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararın gerekçesini doğru bulmuş ve başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir.

AİHM Süreci: Ponsetti ve Chesnel, kendilerine hem vergi idaresince hem de ceza mahkemesince ceza verildiğini, aynı suç nedeniyle iki kez ceza aldıklarını ve bunun Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlali olduğunu belirterek Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'na başvuruda bulunmuşlardır. Mahkeme, Ponsetti / Fransa (başvuru no: 36855/97) ve Chesnel / Fransa (başvuru no: 41731 / 98) başvurularının benzer nitelikte olduğunu görmüş ve Mahkeme İçtüzüğünün 43. maddesinin 1. fıkrasına göre birleştirme kararı vermiştir.

Hükümet, Protokol'ün 4. maddesinin uygulanabilmesi için bazı kümülatif şartların oluşmuş olması gerektiğini belirtmiştir. Öncelikle, aynı Devlet mahkemeleri önünde iki dava açılmış olması ve ilk davanın kesinleşmiş bir mahkeme kararı ile sona ermiş olması; ikincisi bu kararlardan ilkinin iç hukukta suç olarak sınıflandırılan kuralları uygulayan bir ceza mahkemesince verilmiş olması; üçüncüsü ilk mahkeme kararından sonra aynı suç için ikinci bir dava açılmış olması gerektiğini öne sürmüştür. Hükümet, Ponsetti ve Chesnel hakkında verilmiş olan ek vergi cezası ödemeleri yönündeki kararların idari nitelikte kararlar olduğunu, bu konuda mahkemelerce verilmiş kesin kararların bulunmadığını, ayrıca verilmiş olan idari kararların ihmalkar davranan vergi mükelleflerinin Hazine'ye vermiş oldukları zararın giderilmesi amacını taşıdığını ve cezai nitelikte olmadıklarını belirtmiştir. Başvurucular ise ne bis in idem kuralının sözleşme anlamındaki cezai işlemler için uygulanabilir olduğunu öne sürmüşlerdir.

Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun hileli yollar kullanarak kasten işlenebilecek bir suç olduğunu ve mali suçun oluşumunda ise kast unsurunun aranmadığını belirterek

kaçakçılık suçu ile mali suçun kurucu unsurlarının farklılık arz ettiğini ortaya koymuştur. Bu nedenle Mahkeme, her iki suçun birbirinden farklı olduğu ve bu suçların yer aldığı kanun maddelerinin aynı suçu düzenlemediği gerekçeleriyle somut olayda 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir.

2.3.2.2. Rosenquist / İsveç Kararı

Somut Olay: Rosenquist / İsveç kararına[505] konu olayda başvurucu Rosenquist 1990'lı yılların başında işini İsveç'teki bazı özel limited şirketler aracılığıyla yürütmekteyken, 6 Kasım 1995 tarihinde İsveç'ten İspanya'ya göç etmiştir. Başvurucu 1991 yılına ait gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünü yerine getirmemiştir. 1992 yılında Kristianstad Vergi Dairesi, söz konusu yıl için tahakkuk eden miktarın istihdamdan elde edilen gelir olarak 55 142 İsveçli kronu (SEK), sermayeden elde edilen gelir olarak 295 401 SEK ve vergilendirilebilir mülkünün 1 032 755 SEK olduğunu belirtmiştir. 1995 yılında hesap denetçisi başvurucunun işyerinde bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmadan elde edilen bilgilere göre; başvurucunun 1991 yılına ait vergilendirilebilir geliri, 1992 yılında Vergi Dairesince tahakkuk edilenden çok daha fazladır. Bunun üzerine Vergi Dairesi ikmalen tarhiyat yapmıştır. 30 Ekim 1995 tarihli kararla, başvurucunun istihdam, sermaye ve vergilendirilebilir mülkten elde ettiği gelir sırasıyla 702 800 SEK, 6 442 283 SEK ve 3 087 721 SEK olarak artmış ve bunun sonunda ek vergi 2 336 723 SEK olarak hesaplanmıştır. 15 Kasım 1995 tarihli bir kararla, Vergi Kanunu'na göre ek gelir vergisi yükümlülüğünün yüzde 40'ı olan 934 683 SEK tutarında bir ek vergi (sürjarj) daha uygulanmıştır. Başvurucu, Vergi Dairesinin 30 Ekim 1995 tarihli kararına karşı Skåne İlçe İdare Mahkemesine başvurmuş; ancak 28 Ekim 1999 tarihli karar ile başvurusu reddedilmiştir. 13 Aralık 2002 tarihinde Göteborg İdari Temyiz Mahkemesi bu kararı onamıştır. 8 Mart 2004 tarihinde de Yüksek İdare Mahkemesi tarafından başvurucunun itiraz başvurusu reddedilmiştir.

Bu sırada, 11 Ocak 1999 tarihli iddianame ile başvurucu hakkında 1991 mali yılına ait vergi beyannamesini vergi kaçırma kastıyla vermeyerek Vergi Ceza Kanunu'nda yer alan vergi kaçakçılığı suçunu işlediği gerekçesiyle dava açılmıştır. 24 Ekim 2001 tarihli kararı ile Kristianstad Bölge Mahkemesi, başvurucunun 2 336 723 SEK tutarındaki bir vergiyi ödememek için vergi beyannamesi vermediğini tespit etmiş ve vergi kaçakçılığı suçu işlediği

[505] Rosenquist / İsveç kararı, Başvuru No: 60619/00, T: 14.09.2004, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-66713 s.e.t: 12.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

gerekçesiyle bir yıl hapis cezasına mahkum etmiştir. Yapılan istinaf başvurusu üzerine, İstinaf Mahkemesi 24 Nisan 2003 tarihli kararı ile mahkumiyet kararını onayarak verilen cezayı iki yıl hapis cezasına çıkarmıştır. Bu onama kararına ilişkin temyiz başvurusu 22 Ekim 2003 tarihinde Temyiz Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.

AİHM Süreci: Başvurucu, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanarak cezalandırıldığı ve bu durumun AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesini ihlal ettiği gerekçesi ile şikayetçi olmuştur. Başvurucu, ek vergi cezası kesilen vergi kabahati ile iki yıl hapis cezasına çarptırıldığı vergi kaçakçılığı suçunun aynı temel unsurlara dayandığını öne sürmüştür. Hükümet ise, vergi davalarında uygulanan kuralların idare hukukuna ait olduğu ve bu süreçlerin cezai nitelikte olmadığını belirtmiştir. Ayrıca, Hükümet, iki suçun niteliklerinin farklı olduğunu, ek vergi cezasının başvurucunun vergi makamlarına doğru bilgiyi sağlamaması nedeniyle verildiğini, ceza yargılamasında ise başvurucunun suç işleme kastının varlığının arandığını eklemiştir. Hükümet, ek vergi cezasının amacının vergi makamlarına doğru bilgilerin verilmesini ve vergi tarhiyatlarının doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak olduğunu, cezai yaptırımın ise caydırıcılık ve cezalandırıcılık amacını ihtiva ettiğini belirterek her iki yaptırımın amaçlarının farklı olduğu hususu üzerine durmuştur.

AİHM, her iki yaptırımın da AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesi kapsamında cezai nitelikte olduğunu, her ne kadar kast veya ağır ihmal unsuru vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda zorunlu olsa da ek vergi cezasının öngörüldüğü vergi kabahati için bu unsurun aranmadığını ve bu cezanın kast veya ihmal dikkate alınmaksızın uygulanacağını belirtmiştir. Ayrıca uygulanan para cezası ile hapis cezasının amaçlarının da farklı olduğu hususu üzerinde durulmuştur. Ek vergi cezasının amacının bireylerin vergi beyannamelerini doldururken titiz olmalarını sağlamak ve uyulması gereken yasal zorunluluklara aykırılıkları önlemek olduğu; vergi suçunun amacının ise ulusal vergi sisteminin korunması, kontrol edilmesi, devletin vergi alacağının güvence altına alınması olduğu belirtilmiştir. Sonuç olarak AİHM, söz konusu iki suçun temel unsurlarının farklı olması nedeniyle tamamen ayrı nitelikte olduğunu tespit etmiştir. Somut olayda, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi yönünden herhangi bir aykırılık görülmediğinden başvuru kabul edilemez bulunmuştur.

Görüldüğü üzere; AİHM bu kararında, idem kavramını suçların temel unsurları noktasında şekillendirse de vergi beyannamesi vermeme fiilini iki suçun da temel unsuru

olarak değerlendirme kapsamına almamış; sadece kast ve hukuki yarar ölçütleri çerçevesinde bir karar vermiştir. Kanaatimizce, başvurucu bu olayda vergi beyannamesi vermeme fiili nedeniyle hem vergi kabahati hem de vergi suçu işlediği gerekçesi ile iki kez yargılanıp cezalandırılmıştır.

2.3.2.3. Manasson / İsveç Kararı

Somut olay: Manasson / İsviçre kararına[506] konu olayda 1994 yılı sonbaharında, Stockholm İli Vergi Dairesi, Manasson'un taksi şirketi üzerinde vergi denetimi gerçekleştirmiştir. 1994 yılı değerlendirmelerinde, 1993 gelir yılına ilişkin vergi beyannamelerinde birtakım usulsüzlüklerin ortaya çıktığı görülmüştür. Bunun üzerine Vergi Dairesi başvurucuyu izaha davet etmiştir. Hesap denetimlerine ilişkin bulgular ve başvurucunun sunduğu belgelere ilişkin incelemeler dikkate alındığında, Vergi Dairesi - 14 Aralık 1995 ve 8 Şubat 1996 tarihli kararlarla – başvurana ek 235.623 İsveç kronu (SEK) gelir vergisi, 101 749 SEK katma değer vergisi ve 81 443 SEK işveren katkısı borcu çıkarmıştır. Ayrıca, başvuru sahibinin vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin yanlış olması nedeniyle Vergi Dairesi, başvurana ilgili verginin türüne bağlı olarak vergi borcunun %20'si veya %40'ı kadar ek vergi cezası ödemesini emretmiştir. Başvurucuya uygulanan ek vergiler, faiz ve ek vergi cezası dâhil, toplam 566 967 SEK'tir ve bunun 99 707 SEK'i ek vergi cezasıdır. Katma değer vergisi ve işveren katkı payı ile ilgili tutarlar 22 Şubat 1996 tarihinde ve gelir vergisi ile ilgili olanlar 10 Mayıs 1996'da ödenmiştir.

Başvurucu, Vergi Dairesinin kararlarına karşı, Vergi Dairesince kullanılan tüm bilgi ve belgeler için kendisine erişim hakkı verilmediği ve erişim verilen bilgilerde de tutarsızlıkların olduğu iddialarıyla 4 Mart 1996'da temyiz başvurusunda bulunmuştur. 5 Aralık 1996'da İl İdare Mahkemesi alınan kararları onamıştır. Bunun üzerine başvurucu İl İdare Mahkemesi kararlarına karşı temyiz başvurusunda bulunmuştur. Ancak sırasıyla 27 Şubat ve 17 Eylül 1997 tarihli kararlarla, Stockholm İdari Temyiz Mahkemesi ve Yüksek İdare Mahkemesi, başvurucu Manasson'un temyiz başvurusunu reddetmiştir. Bu süreçte Vergi Dairesi tarafından uygulanan vergi ve ek vergi cezaları ile ilgili borçlar hala ödenmemiştir ve 15 Nisan 1997'de Stockholm İcra Dairesi, Stockholm Bölge Mahkemesi'nden başvurucunun iflasının ilan edilmesini talep etmiştir. İcra Dairesi

---

[506] Manasson / İsveç kararı, Başvuru No: 41265/98, T: 08.04.2003, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-23169 s.e.t: 07.04.2020.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

tarafından yapılan açıklamaya göre, başvurucunun o gün itibariyle vergi borcu, ödemenin yapılabileceği son tarihten bu yana tahakkuk eden gecikmiş ödemeler dâhil olmak üzere 639.107 SEK tutarındadır ve başvurucunun malvarlığı değerleri bu borcu karşılamak için yetersizdir.

Bölge Mahkemesi, 9 Haziran 1997 tarihinde duruşmaya çıkmış; ancak başvurucu duruşmaya katılmamıştır. Bunun yerine başvurucunun önceden sunmuş olduğu dilekçesi okunmuştur. Başvurucu, AİHS'nin 6. maddesine atıfta bulunarak, kendisine uygulanan ek vergi cezasının cezai nitelikte bir yaptırım olarak görülmesi, esas vergi ihtilafının tespitine ilişkin adil bir duruşma hakkına sahip olması gerektiği ve iddia edilen vergi borcunun icrasının böyle bir karardan önce gerçekleşemeyeceğini belirtmiştir. Bölge Mahkemesi, 12 Haziran 1997 tarihli kararıyla, Devletin başvurucuya karşı bir talebi olduğunu ve borcunun tamamını karşılamak için yeterli varlığa sahip olmadığı için iflas etmiş sayılması gerektiğini belirterek başvurucunun iflasını ilan etmiştir. Başvurucu, Svea Temyiz Mahkemesi'ne temyiz başvurusunda bulunmuştur. Temyiz başvurusu, 2 Temmuz 1997 tarihinde Temyiz Mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Başvurucu tarafından Temyiz Mahkemesinin bu kararına karşı yapılan itiraz ise Yüksek Mahkeme tarafından 26 Eylül 1997 tarihinde reddedilmiştir. İflas işlemleri, 11 Haziran 1998 tarihinde başvurucunun malvarlıklarının yetersizliği nedeniyle sona ermiştir. İflas yöneticisi tarafından yayınlanan bir rapora göre, başvurucunun borçları yaklaşık 900 000 SEK, varlıkları ise 1 289 SEK tutarındadır.

Yukarıda bahsedildiği üzere Manasson, 4 Mart 1996 tarihinde Vergi Dairesinin kararlarına karşı temyiz başvurusunda bulunmuştur. 2 Aralık 1998 tarihli bir kararla, İl İdare Mahkemesi, kararların dayandığı belgelerin güvenilir olduğu ve başvurucuya bu belgeleri kendi tuttuğu defterlerle karşılaştırabilmesi için yeterli bilginin verildiği gerekçeleriyle Vergi Dairesinin kararlarını onamıştır. Bunun üzerine başvurucu İdari Temyiz Mahkemesine başvursa da İdari Temyiz Mahkemesi 15 Şubat 2001 tarihinde İl İdare Mahkemesi kararını onamıştır. 7 Mayıs 2002 tarihinde de Yüksek İdare Mahkemesi başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir.

Ayrıca, 31 Ocak 1997 tarihinde, İl İdare Kurulu, başvurucunun trafik lisansını iptal etmiş; vergi ve benzeri ödemelerle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmediği gerekçesiyle de üç yıl süreyle ticari taksi işletmeciliği yapamayacağına karar vermiştir. Başvurucunun temyiz başvurusunun ardından, karar 15 Mayıs 1997 tarihinde İl İdare Mahkemesi tarafından onaylanmıştır. Sırasıyla 26 Ağustos ve 17 Aralık 1997'de, İdari Temyiz Mahkemesi ve

Yüksek İdare Mahkemesi, başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir.

5 Eylül 1997'de Stockholm Savcılığı tarafından başvurucu hakkında, vergilendirme işlemlerinde tespite tabi tutarlar ile ilgili yanlış defter tutma suçu ile soruşturma açılmıştır. Bölge Mahkemesi, yapılan yargılama sonucunda 13 Ocak 1998 tarihli karar ile başvurucuyu, 1993 yılına ait defterlere belirli gelir ve ücret ödemelerini kasıtlı bir biçimde kaydetmediği gerekçesi ile suçlu bulmuş ve iki ay hapis cezasına hükmetmiştir. Başvurucu, Temyiz Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur. Ancak daha sonra temyiz başvurusunu geri almıştır ve 14 Aralık 1998 tarihinde başvurusu temyiz mahkemesinin listesinden çıkarılmıştır. Bu tarih itibariyle mahkumiyet, kesin hükme kavuşmuştur.

AİHM Süreci: Tüm bu sürecin ardından Manasson, aynı suçtan dolayı vergi cezası, trafik lisansının iptali ve hapis cezası olmak üzere üç kere cezalandırıldığı; bu nedenle 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Mahkeme, ilk olarak, başvurucunun defter tutma suçuna ilişkin temyiz başvurusunu geri çekmesi durumunun AİHM'e yapmış olduğu başvurusuna ilişkin iç hukuk yollarını Sözleşme'nin 35/1. maddesine uygun olarak tüketip tüketmediği hususunu gündeme getirmekte olduğunu, ancak Mahkemenin bu sorunu çözmesine gerek olmadığını, çünkü başvurunun aşağıda belirtilecek olan nedenlerle kabul edilemez nitelikte olduğunu belirtmiştir.

AİHM, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının, kesin bir kararla sonuçlandırılan cezai işlemlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu hatırlatmıştır. Mükerrerliğin tespiti için öncelikle başvurucuya isnat edilen suçların aynı temel unsurlara sahip olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Mevcut davada, AİHM, başvurucunun trafik lisansının vergilerini ve ek vergi cezasını ödeyememesi nedeniyle iptal edildiğini belirterek lisansın iptalinin başvurucu aleyhine bir cezai suç isnadı olmadığına karar vermiştir. Bu iptal ciddi bir önlem olarak görünse de, iptal için belirleyici olan başvurucunun ticari bir taksi işletmeye uygunluğu ve idare hukuku hükümleri uyarınca gerekli koşulları sağlayıp sağlamadığıdır. Bu nedenle, lisansın iptali işlemi cezai bir yaptırım olarak nitelendirilemeyecek ve 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi kapsamı dışında kalacaktır.

Mahkeme, başvurucuya uygulanan vergi cezası ve hapis cezasının ise cezai birer yaptırım olduğu yönünde karar vermiştir. Defter tutma suçunun başvurucunun vergilendirme işlemleri ile ilgili ticari faaliyetlerini doğru bir şekilde deftere kaydetme yükümlülüğünü yerine getirmemesi fiiline dayandığı, ek vergi cezasının ise Vergi Dairesine yanlış bilgi

verilmesi fiiline dayandığı belirtilerek iki yargılamaya ilişkin fiillerin aynı olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca başvurucunun, defterlerde yer alan bilgileri düzelterek veya defterdeki eksik bilgileri Vergi Dairesine doğru bir şekilde beyan ederek bu para cezasından kaçınabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle de başvurucunun vergi beyannamelerini verirken defterlerde yer alan yanlış bilgilere dayanması hususu vergi kabahatini vergi suçundan ayıran önemli bir unsurdur. Cezai nitelikte olmakla birlikte söz konusu iki suçun temel unsurları birbirinden farklıdır. Sonuç olarak, başvurucu aynı suç için iki kez yargılanmamıştır ve Mahkeme oybirliği ile başvuruyu kabul edilebilir bulmamıştır[507].

2.3.2.4. J.B. / İsviçre Kararı

Somut Olay: J.B. / İsviçre kararına[508] konu olayda, başvurucu İsviçre'de yaşayan emekli bir kayak hocası ve dağ rehberidir. 1987 yılında Federal Vergi İdaresi, başvurucunun şirketinde 1979 ve 1985 yılları arasında birtakım yatırımlarda bulunduğunu, ancak bu yatırımlara ilişkin tutarların 1981/82 ve 1987/88 yılları arasındaki vergilendirme dönemlerinde beyan edilmediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine 11 Aralık 1987 tarihinde Bölge Vergi Komisyonu, başvuru hakkında federal vergiler ile ilgili olarak vergi kaçakçılığı prosedürünü başlatmış ve başvurucudan bu şirketlerle ilgili elindeki tüm belgeleri sunmasını istemiştir. Başvurucu 22 Aralık 1987 tarihinde, 1979 - 1985 yılları arasında bazı şirketlerle yatırım yaptığını ve kişisel vergi beyannamesinde bu gelirleri uygun şekilde beyan etmediğini itiraf etmiştir. Ancak, başvurucu istenilen belgeleri sunmamıştır. 24 Haziran 1988'de başvurucudan, söz konusu yatırımı ile ilgili olan 238 000 İsviçre Frangı (CHF) tutarındaki gelirin kaynağını bildirmesi tekrardan istenmiş; ancak başvurucu bu talebi de yanıtlamamıştır.

2 Eylül 1988'de Bölge Vergi Komisyonu başvuranın 1979-1985 yılları arasında yaptığı yatırımdan elde ettiği kar için ek vergi tarhiyatı yapmaya karar vermiş; 29 Eylül ve

---

507 AİHM Manasson kararında idem kavramı ile ilgili olarak suçların kurucu unsurlarının aynı olup olmadığına dair bir değerlendirme yapmıştır. Vergi suçunun gelirin ve giderlerin doğru bir şekilde kasıtlı olarak deftere işlenmemesi fiiline, vergi kabahatinin ise beyannamede gelirin eksik gösterilmesi suretiyle Vergi Dairesine yanlış bilgi verilmesi fiiline dayandığı belirtilerek her iki suçun kurucu unsurlarının farklı olduğu öne sürülmüştür. AİHM, kurucu unsurları farklı olan bu iki suç nedeniyle cezalandırılan başvurucu hakkında ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir. Ancak vergi kabahatinin ve vergi suçunun aslında aynı fiil olan, deftere yanlış bilgileri girme fiiline dayandığı ve suçların temel unsurlarının benzer olduğu gözden kaçırılmıştır. **Bahçeci** (İHAM) s. 262.

508 J.B. / İsviçre kararı, Başvuru No: 31827/96, T: 03.08.2001, http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-5202 s.e.t: 05.05.2019.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

11 Ekim 1988 tarihli bildirimlerle başvurucuya vergi borcu ve tarh edilen ek vergiler hakkında bilgi verilmiştir. Yatırım gelirinin kaynağı hakkındaki soruları yanıtsız bırakmaya devam eden başvurucuya, 28 Şubat 1989 tarihinde Doğrudan Federal Vergiler Kanton İdaresince, Federal Konsey Kararnamesinin 131/1. maddesi uyarınca 1.000 CHF tutarında disiplin cezası uygulamıştır. Başvurucu, usulüne uygun olarak para cezasını ödemiştir. 7 Nisan 1989 ve 19 Haziran, 17 Temmuz ve 16 Ağustos 1990 tarihlerinde Bölge Vergi Komisyonu, başvurucuya gerekli bilgileri sunması için tekrar ihtarda bulunmuştur. Başvurucu ise bilgi vermek zorunda olmadığını belirtmiştir. Bunun üzerine, 29 Kasım 1990'da Doğrudan Federal Vergiler Kanton İdaresince, Federal Konsey Kararnamesinin 131/1. maddesi uyarınca 2 000 CHF tutarında ikinci bir disiplin cezası uygulamıştır. 4 Aralık 1990 ve 22 Ocak 1991 tarihlerinde Kanton Vergi Dairesi, kanton vergileri için 2 000 CHF tutarında üçüncü bir disiplin cezası uygulamıştır.

Başvurucunun 29 Kasım 1990'da uygulanan ikinci disiplin cezasına karşı temyiz başvurusu, 18 Aralık 1992'de Valais Kantonu Vergi Temyiz Komisyonu tarafından reddedilmiştir. Vergi Temyiz Komisyonu kararında, başvurucunun bilgi vermesi hususunda vergi makamlarınca verilen talimatlara kasıtlı olarak uymadığını; Federal Konsey Kararnamesinin 131/1. maddesi uyarınca vergi mükelleflerinin vergi makamlarıyla işbirliği yapmak ve özellikle vergi belirlemesinde kullanılabilecek hesap, defter ve diğer makbuzları ellerinde bulundurmak zorunda olduklarını belirtmiştir. Ayrıca Komisyon, başvurucudan bilgi vermesini istenmesinin, başvurucuyu kendisini suçlu gösterecek delilleri sunmaya zorlamak olarak kabul edilemeyeceğini de belirtmiştir. Başvurucunun ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönündeki şikayetleri ise Vergi Temyiz Komisyonunca disiplin cezası verilmesinin bu ilkenin ihlali sonucu doğurmayacağı gerekçesi ile reddedilmiştir.

Başvurucu, Federal Mahkeme'ye AİHS'nin 6. maddesi uyarınca, kendisini suçlu gösterecek delilleri sunmak zorunda olmaması gerektiği ve ayrıca 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi uyarınca ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde şikayette bulunmuştur. Bu arada başvurucu, 4 Aralık 1990 ve 22 Ocak 1991'de uygulanan üçüncü disiplin cezasına karşı itirazda bulunsa da yetkili bölge mahkemesi nezdindeki yargılamalar, Federal Mahkeme'deki dava sonuçlanana kadar askıya alınmıştır. 7 Temmuz 1995 tarihinde Federal Mahkeme, başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir. Bu karar başvurucuya 12 Aralık 1995 tarihinde tebliğ edilmiştir. Federal Mahkeme, ne bis in idem ilkesi ile ilgili olarak ödenmesi istenen ek vergilerin cezai nitelik taşımadığı yönünde karar vermiştir. Mahkeme,

ne bis in idem ilkesinin ihlali ile ilgili şikayete binaen başvurucuya uygulanan ilk para cezasının 28 Şubat 1989 tarihinden önceki dönemi ilgilendirdiğini ve bundan sonraki faaliyetleri ile ilgili olmadığını tespit etmiştir. Kanton makamları, 5 Haziran 1996 tarihinde başvurucuya 5 000 CHF tutarında dördüncü para cezasını da vermiştir.

Federal Mahkeme'nin 7 Temmuz 1995 tarihli kararını müteakip başvurucu ve kanton vergi idareleri arasında 28 Kasım 1996 tarihinde, 1981/82 ile 1995/96 yılları arasındaki döneme ait tüm vergi ve vergi cezası işlemlerini kapatan bir anlaşmaya varılmıştır. Bir yandan da başvurucunun ödemesi gereken vergi borcu 244 727.35 CHF tutarında iken 91 975.45 CHF tutarına indirilerek sabitlenmiştir. Ayrıca üçüncü ve dördüncü disiplin cezalarına ilişkin işlemler de dahil olmak üzere derdest tüm işlemlerin iptaline ve halihazırda ödenmiş olan cezanın da toplam vergi ve vergi cezalarından mahsup edilmesine karar verilmiştir.

AİHM Süreci: Başvurucu, vergi makamlarına bilgi vermeyi reddetmesi karşısında önce 1 000 CHF tutarında para cezasına çarptırıldığını, yine bilgi vermeyi reddetmesi karşısında federal vergiler için 2 000 CHF, kanton vergileri için 2 000 CHF tutarında para cezasına çarptırıldığını ve bu durumun 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi uyarınca ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucu doğuracağı yönünde başvuruda bulunmuştur. Hükümet, usule ilişkin bir yükümlülüğe uyulmaması karşısında verilen disiplin cezasının, Sözleşme'nin 6. maddesi anlamı dahilinde cezai bir suç teşkil edemeyeceğini ve 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesini ilgilendirmediğini ileri sürmüştür. AİHM, bu ilkenin disiplin cezaları ile ilgili olarak uygulanması noktasında tartışmalar olduğunu, ancak başvuru aşağıdaki nedenlerle kabul edilmez olduğundan bu sorunun çözülmesine gerek olmadığını belirtmiştir.

AİHM, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının kesin bir kararla sonuçlandırılmış olan cezai işlemlerin tekrarlanmasının önüne geçmek olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, 28 Şubat 1989 tarihinde kesilen ilk para cezasının bilgi vermesi yönündeki taleplere kayıtsız kalması, ikinci ve üçüncü para cezasının ise 21 ay sonra 29 Kasım 1990'da başvurucunun ilk para cezasına rağmen bilgi vermeyi reddetmesi karşısında verildiğini söylemiştir. Dolayısıyla cezalandırılan davranışların zaman ve içerik bakımından farklı olduğu, alınan kararların aynı davranışa dayanmadığı ve bu nedenle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar verilmiştir.

2.3.2.5. Ruotsalainen / Finlandiya Kararı

Somut Olay: Ruotsalainen / Finlandiya kararına[509] konu olayda, başvurucu 17 Ocak 2001 tarihinde minibüsü ile yolda giderken polisler tarafından durdurulmuş ve yapılan kontrolde, başvurucunun minibüsünde mazota oranla vergisi daha düşük bir yakıt kullandığı tespit edilmiştir[510]. Başvurucu hakkında, 26 Şubat 2001 tarihinde küçük çaplı vergi kaçakçılığı dolayısıyla 720 Fin Markı (FIM) tutarında para cezası kesilmiştir. İdare, başvurucunun ek vergi ödemeksizin daha düşük vergili bir yakıt kullandığını, yakıtın bizzat başvurucu tarafından doldurulmuş olduğunu tespit etmiştir. Başvurucu itiraz etmediğinden para cezası 6 Mart 2001 tarihinde kesinleşmiştir[511].

Buna ek olarak, 17 Eylül 2001 tarihinde Gümrük Araç İdaresi tarafından başvurucuya Araç İdaresine ya da Gümrük İdaresine ön bildirimde bulunmaksızın daha az vergiye tabi olan yakıt kullanmış olmasından dolayı yakıt ücreti adı altında günlüğü 1 500 FIM tutarında 20 günlük yakıt ücreti borcu çıkarılmıştır. Başvurucunun ön bildirimde bulunmamış olması nedeniyle hesaplanan tutar üçe katlanarak başvurucuya 90 000 FIM tutarında yakıt ücreti borcu çıkarılmıştır. Buna ilişkin kararda, bu karara karşı nasıl itiraz edebileceği ya da miktarının düşürülmesi için nasıl başvuruda bulanabileceğine yönelik bilgilere de yer verilmiştir[512]. Başvurucu, hem ücretin düşürülmesi için itiraz etmiş hem de kararın iptali için temyiz başvurusunda bulunmuştur[513]. Ancak 10 Ekim 2001 tarihinde, başvurucunun ücretin düşürülmesine yönelik itirazları Ulusal Vergi Kurulu tarafından reddedilmiştir[514]. Helsinki İdare Mahkemesi de 28 Ağustos 2002 tarihinde başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiştir. Mahkeme, bu kararında yakıt ücreti uygulanmasının cezai nitelikte bir yaptırım olmanın da dışında yaptırım niteliğinde bir uygulama olmadığını belirtmiştir[515]. Başvurucu, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği iddiası ile temyiz başvurusunda bulunmuştur[516]. 26 Şubat 2003 tarihinde Yüksek İdare Mahkemesi temyiz başvurusunu reddetmiştir[517].

---

509 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, Başvuru No: 13079/03, T: 16.09.2009, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-92961 s.e.t. 06.05.2019.
*** Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

510 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 6.

511 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 7.

512 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 8.

513 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 9.

514 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 10.

515 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 12.

516 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 14.

517 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 15.

AİHM Süreci: Başvurucu, AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesi uyarınca, aynı suç için iki kez cezalandırıldığı iddiası ile AİHM'e başvurmuştur[518]. Başvurucu, söz konusu olayın tek bir suç ya da tek bir kuralın ihlali olduğunu; yakıt ücretinin sadece mali bir amacı olmadığını, aynı zamanda cezai bir yaptırım niteliğinde olduğunu öne sürmüştür[519]. Hükümet ise yakıt ücretinin mazottan daha düşük vergilendirilmiş bir yakıt kullanılmasının sonucu ve küçük çaplı vergi kaçakçılığı suçuna yönelik para cezasının ise yakıt ücretinin bildirimde bulunulmaksızın yasadışı bir şekilde kaçırılması sonucu, yani yakıt ücreti ve para cezasının birbirinden farklı işlemler için uygulandığını, aynı zamanda küçük çaplı vergi kaçakçılığı suçu için kast unsurunun da arandığını belirtmiştir. Ayrıca hükümet, yakıt ücretinin cezalandırma amacı gütmediği, amaçlananın sadece taşıtlarda vergilendirilebilir yakıt kullanımını sağlamak ve farklı yakıt kullanımları arasındaki vergi farkını gidermek olduğu, ödenmemiş bir para cezası hapis cezasına çevrilebilirken ödenmemiş yakıt ücretinin çevrilemeyeceği hususları göz önüne alındığında yakıt ücretinin cezai bir yaptırım niteliği taşımadığının da altını çizmiştir[520].

Mahkeme, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının nihai kararla sonuçlandırılan cezai işlemlerin tekrarlanmasının yasaklanması olduğunu; söz konusu davada, başvurana iki ayrı ve ardışık soruşturma neticesinde iki ayrı tedbir uygulandığını, 26 Şubat 2001 tarihinde para cezasına çarptırılan başvurucu hakkında 17 Eylül 2001 tarihinde idari işlemler sonucu bir yakıt ücreti borcu çıkarıldığını belirtmiştir[521]. Mahkeme, ilk olarak Engel ölçütlerine göre bir değerlendirme yaparak uygulanan yaptırımların cezai nitelikte olup olmadığı hususunda karar vermiştir[522]. Başvurucu hakkında, yukarıda da belirtildiği üzere, öncelikle aracının deposunda mazottan daha az vergilendirilmiş bir yakıt kullandığı için vergi kaçakçılığı suçundan dolayı para cezasına hükmedilmiştir. Bu ceza, Finlandiya kanunlarına göre cezai niteliktedir. Başvurucunun bu karara itiraz etmemesi üzerine karar kesinleşmiştir[523]. Bu kesin hükmün ardından, başvurucuya idari işlemler sonucu yakıt ücreti borcu çıkarılmıştır. Engel ölçütleri çerçevesinde, ilk ölçüt açısından bu yakıt ücretinin hukuki sınıflandırmasının cezai olmadığı, mali rejimin bir parçası olduğu açıktır. Ancak, ilk ölçüt belirleyici değildir[524]. İkinci ölçüt olan suçun niteliği daha önemlidir. Mahkeme, Yakıt Ücreti

518 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 24.
519 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 27.
520 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 33.
521 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 41.
522 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 43.
523 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 44.
524 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 45.

Yasası'nın özel statüye sahip belli bir gruba değil, tüm vatandaşlara yönelik olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Mahkeme, yakıt ücretinin üç kat uygulanması ile yakıt ücretinin sadece tazmin edici değil tekrar suç işlenmesini önlemek adına caydırıcı ve cezalandırıcı nitelik de taşıdığını ortaya koymuştur[525]. Tüm bu hususlar ışığında, Mahkeme, 17 Eylül 2001 tarihinde yakıt ücreti borcu çıkarılması işleminin 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amaçları doğrultusunda "ceza prosedür" çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır[526].

Mahkeme, yakıt ücretinin niteliğine ilişkin belirlemesinden sonra, verilen yakıt ücretinin para cezası ile esas olarak aynı olaylardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı ve işlemlerin mükerrer olup olmadığına yönelik inceleme yapmıştır[527]. Mahkeme, para cezasının başvurucunun ek bir vergi ödemeksizin aracının deposuna daha düşük vergiye tabi bir yakıt doldurup kullandığından bahisle verildiğini yinelemiştir[528]. Sonraki idari işlemlerde, başvurucuya 2001 yılında aracında mazottan daha düşük vergilendirilmiş bir yakıt kullanmış olduğu gerekçesi ile yakıt ücreti borcu çıkarılmıştır. Başvurucu, Araç İdaresi veya Gümrük İdaresi'ni önceden bilgilendirmediği için bu yakıt ücreti üç kat uygulanmıştır[529]. AİHM, her iki yaptırımın da amacının tekrar suç işlenmesini önlemek olduğunu ve her iki suçun temelinin de 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi bakımından esas olarak aynı olaylara dayandığını ortaya koymuştur[530]. Son olarak AİHM, bu yargılama işlemlerinin, söz konusu hükmün ikinci fıkrasında öngörülen istisnalar dahilinde olmadığını da belirttikten sonra, oybirliği ile Sözleşme'nin 7 No'lu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir[531].

2.3.3. Glantz / Finlandiya Kararı

AİHM, vergi kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsur ve amaç bakımından birbirinden farklı suçlar olduğu gerekçesi ile ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündeki içtihadını Glantz / Finlandiya kararı[532] ile değiştirmiştir. Bunun sebebi

525 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 46.
526 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 47.
527 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 50.
528 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 51.
529 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 52.
530 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 56.
531 Ruotsalainen / Finlandiya kararı, 16.09.2009, paragraf 57.
532 Glantz / Finlandiya kararı, Başvuru No: 37394/11, T: 20/08/2014, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-162497 s.e.t. 16.06.2021.

AİHM'in Zolotukhin kararında "aynı suç" kavramına yeni bir bakış açısı kazandırmış olması ve Zolotukhin kararından sonra aynı suç kavramına ilişkin olarak bu yeni içtihadını kullanmasıdır. Bu karara göre, aynı kişinin yer ve zaman bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olan fiilleri neticesinde doğan suçların aynı suçlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Glantz davasında da, her iki suçun aynı sanıkla ilgili olduğu, zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılamaz biçimde bağlı oldukları gerekçesi ile farklı suçlar olmadıkları ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar verilmiştir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu ile mali suçun kurucu unsurlarının farklı olması nedeniyle aynı suçlar olmadıkları yönündeki içtihat terk edilmiştir.

2.3.3.1. Somut Olay

Karara konu somut olayda, 2006 yılında, başvurucunun hukuk bürosunda vergi denetçileri tarafından vergi denetimi gerçekleştirilmiştir. 18 ve 19 Aralık 2006 tarihlerinde denetim sonucunda, başvurucunun 2000 ile 2004 yılları arasında sırasıyla 107 152 Euro, 10 673 Euro, 48 711 Euro, 32 759 Euro ve 18 842 Euro miktarlarında şirketinden örtülü kar elde ettiği tespit edilmiş ve bunlar üzerinden ilave vergi ve ek vergi cezası (sürşarj) hesaplanmıştır[533].

Başvurucu 9 Mart 2007 tarihinde yerel Vergi Düzeltme Komitesinden düzeltme talebinde bulunmuştur[534]. Vergi Düzeltme Komitesi, 30 Mayıs 2007 tarihinde başvurucunun talebini, vergi makamlarına eksik bilgi vermesi nedeniyle eksik veya kısmi vergilendirme yapıldığı ve buna bağlı olarak belirlenen ek vergi ile ek vergi cezası miktarlarının yüksek olmadığı gerekçeleriyle reddetmiştir[535]. 11 Haziran 2007 tarihinde başvurucu, Helsinki İdari Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur[536]. Helsinki İdari Mahkemesi, 22 Aralık 2008 tarihinde, Vergi Düzeltme Komitesi ile aynı gerekçelerle başvurucunun temyiz talebini reddetmiştir[537]. Bunun üzerine başvurucu, 27 Şubat 2009 tarihinde Yüksek İdari Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur[538]. Yüksek İdari Mahkemesi de 11 Ocak 2010 tarihinde başvurucunun temyiz talebini reddetmiştir[539].

533 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 7.
534 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 8.
535 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 9.
536 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 10.
537 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 11.
538 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 12.
539 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 13.

Aynı zamanda, Cumhuriyet savcılığı, 15 Aralık 2008 tarihinde, başvurucu hakkında beş kez yolsuzluk ve 1997-2003 vergi yıllarına ilişkin olarak gelirini eksik beyan etmesi nedeniyle iki kez nitelikli vergi kaçakçılığı suçlamalarında bulunmuştur[540]. Helsinki Bölge Mahkemesi, 6 Kasım 2009 tarihinde, başvurucuyu dört kez yolsuzluk ve iki kez nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından suçlu bulmuş; 2 yıl 8 ay hapis cezası ve vergi makamına faiziyle birlikte 214 168.38 Euro ödenmesine hükmetmiştir[541]. Bunun üzerine başvurucu, 25 Ocak 2010 tarihinde Helsinki Temyiz Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur[542]. Helsinki Temyiz Mahkemesi, 23 Aralık 2010 tarihinde, Bölge Mahkemesinin kararını onamıştır[543]. Başvurucu, 21 Şubat 2011 tarihinde, hakkındaki suçlamaların reddedilmesi istemiyle Temyiz Mahkemesine başvurmuştur. Adil şekilde yargılanmadığını ve yolsuzluk suçlamaları açısından yasallık ilkesinin ihlal edildiğini iddia etmiş; ayrıca suçlamalardan birinin zamanaşımına uğradığını ileri sürmüştür. Vergi kaçakçılığı suçlamalarına ilişkin olarak ise, bireysel vergilendirme işleminden ötürü nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan mahkum edildiğinde aynı suçtan iki kez yargılama yapılmaması ilkesinin ihlal edildiğini iddia etmiştir[544]. Temyiz Mahkemesi, 18 Mayıs 2011 tarihinde, başvurucunun temyiz talebini reddetmiştir[545].

Başvurucu, 6 Haziran 2011 tarihli dilekçesi ile, ve daha sonra yineleyen taleplerle, Temyiz Mahkemesine olağanüstü temyiz başvurusunda bulunmuş ve hapis cezasının infazının durdurulmasını da talep etmiştir. 15 Haziran 2011 ve sonrası tarihlerde Yüksek Mahkeme, cezanın infazının durdurulması talebini reddetmiştir[546]. 31 Ağustos 2011 tarihinde başvurucunun cezasının infazına başlanmıştır. 12 Aralık 2011 tarihinde Yüksek Mahkeme, başvurucunun davanın yeniden açılması talebini reddetmiştir[547]. Başvurucu, 16 Aralık 2011 tarihli dilekçesiyle Yüksek Mahkeme'ye 12 Aralık 2011 tarihli kararına istinaden olağanüstü temyiz başvurusunda bulunmuştur[548]. AİHM süreci içerisinde bu davanın Temyiz Mahkemesi önünde derdest olup olmadığı bilinmemektedir[549].

---

540 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 14.
541 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 15.
542 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 16.
543 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 17.
544 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 18.
545 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 19.
546 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 21.
547 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 23.
548 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 24.
549 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 25.

2.3.3.2. AİHM Süreci

Başvurucu, vergi davası sürecine tabi tutulan ve sonucunda ek vergi cezalarının (vergi sürşarjlarının) yüklendiği aynı olaylar nedeniyle nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan da mahkum edildiği için aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesinin ihlal edildiği yönünde şikayetçi olmuştur. Vergi davası 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşirken ceza davası ise 18 Mayıs 2011 tarihinde kesinleşmiştir[550].

Hükümet, vergi davasının ceza hukuku kapsamında olduğunu ve bu nedenle aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesinin uygulama alanı bulacağını belirtmektedir. Ayrıca her iki suçun aynı olaylara dayandığını da kabul etmektedir. Ancak Hükümete göre, ek vergi cezasına ilişkin ilk dava henüz kesinleşmemişken nitelikli vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin dava görülmeye başlanmıştır. Bu nedenle davalar eş zamanlı olarak görülmekte olduğu için aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesinin uygulanabilirlik şartlarından olan kesin hüküm kriteri karşılanmamıştır[551].

AİHM, ilk olarak **ilk yaptırım olan ek vergi cezalarının cezai nitelikte olup olmadığı** noktasında Engel ölçütlerini dikkate alarak inceleme yapmıştır. İlk kıstas olan iç hukuktaki sınıflandırmaya göre ek vergi cezalarının cezai değil, mali nitelikte düzenlendiği görülmüştür. Bunun belirleyici olmadığı belirtilerek ikinci kıstas olan suçun niteliği üzerine bir değerlendirme yapılmıştır. Ek vergi cezaları, vergi mükelleflerine genel yasal hükümlerle yüklenmiştir. Ayrıca, Finlandiya kanunlarına göre ek vergi cezaları maddi tazmini sağlamak değil, caydırıcılık amacı ile uygulanmaktadır. Dolayısıyla ek vergi cezaları, amacı caydırma ve cezalandırma olan bir hüküm ile yüklenmiştir. AİHM, bu durumun suçun cezai niteliğini oluşturduğu kanaatindedir. Üçüncü Engel ölçütü olan cezanın ağırlığı ölçütüne göre ise ek vergi cezalarının düşük miktarda olması, ek vergi cezalarını içeren yargılama işlemlerinin, 7 No'lu Protokolün 4. maddesi kapsamında "cezai" nitelikte olmasını engellemeyecektir[552]. Bu nedenle AİHM, mevcut davada Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesi uyarınca, her iki davanın da cezai nitelikte olduğu kanaatindedir[553].

Sonrasında AİHM, başvurucunun yargılandığı **suçların aynı (idem) olup olmadığı** hakkında incelemeye geçmiştir. AİHM, aynı davalıyı içeren ve zaman ve yer bakımından

---

550 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 38.
551 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 44.
552 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 50.
553 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 51.

ayrılmaz şekilde birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan olaylara odaklanmak gerektiğini belirtmiştir[554]. Mevcut davada taraflar, davaların aynı olaylara dayandığını ileri sürmüştür. Mahkeme de taraflarla aynı fikirdedir. Her iki dava da başvurucunun gelirini beyan etmemesinden kaynaklanmış olup kısmen de olsa aynı süre zarfında ve hemen hemen aynı miktarda kaçırılan vergi tutarlarıyla ilgilidir[555].

Bu belirlemelerinden ardından AİHM, **kesin bir hükmün mevcut olup olmadığı** hakkında incelemeye geçmiştir. Mahkeme, 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının "nihai" bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemek olduğunu belirtmiştir. Kararın kesin hüküm niteliği kazandığında nihai hale geldiği, bunun da karara karşı olağan hukuk yollarının mevcut olmaması ya da tarafların bu hukuk yollarını tüketmesi veya bu hukuk yollarından faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolmasıyla mümkün olduğu açıklanmıştır[556]. Olağanüstü hukuk yolları ise hükmün kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır[557]. Mevcut davada vergi davası, Yüksek İdari Mahkeme'nin başvurucunun temyiz talebini reddetmesi ile 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiştir. Tarafların başvurabilecekleri başka bir olağan hukuk yolu mevcut olmadığından vergi cezasını yükleyen vergi davası kararı 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiştir[558].

Mahkeme, **mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı** hususundaki değerlendirmeye geçerek ilk olarak 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının nihai bir karar ile sonuçlandırılmış ceza yargılamasının tekrarlanmasını engellemek olduğunu, iki kez cezalandırılmama hakkı yanında iki kez soruşturulmama ve yargılanmama haklarını da içerdiğini belirtmiştir[559]. Paralel yargılamalarla ilgili olarak ise 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi eş zamanlı olarak yürütülen davalar için engel teşkil etmemektedir. Zira burada başvurucunun nihai olarak beraat ettiği veya mahkum edildiği bir suç bakımından birçok kez yargılandığı söylenememektedir. Ancak iki paralel davanın mevcut olduğu durumlarda, ilk dava kesinleştikten sonra ikinci dava sona erdirilmeyip görülmeye devam ederse Protokol'ün ihlali söz konusu olacaktır[560]. Mevcut davada Mahkeme, başvurucunun hem mahkum edilmesinin hem de kendisine ek vergi cezası yüklenmesinin Finlandiya

554 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 52.
555 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 53.
556 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 54.
557 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 55.
558 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 56.
559 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 57.
560 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 59.

kanunlarına göre vergi beyannamesinde gelirin doğru bir şekilde belirtilmemesi sonucunda eksik vergi tahakkukuna neden olması fiilinin karşılığındaki yaptırımlar olduğunu belirtmiştir. Finlandiya hukuk sistemine bakıldığında cezai ve idari yaptırımların birbirinden bağımsız yargılamalar sonucu farklı yetkililerce uygulanmakta olduğu ve her iki davanın birbirlerinden bağımsız olarak kesinleştiği görülmektedir. Ayrıca, ilgili merciler arasında da bir etkileşim söz konusu değildir. Finlandiya hukuk sisteminde ek vergi cezası, başvurucunun tutumu ve ceza davasında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak ilgili vergi mevzuatınca başvurucunun yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu nedenlerle, Finlandiya hukuk sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki bulunmamaktadır[561].

Sonuç olarak, mevcut dava iki paralel ve ayrı yargılamalara ilişkindir. Bu yargılamalardan ilki 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiş, ikincisi ise 15 Aralık 2008 tarihinde başlatılmıştır. Bu iki yargılama, ilk yargılamanın kesinleştiği 11 Ocak 2010 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk yargılama sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci yargılama düşürülmediği ve 18 Mayıs 2011 tarihli nihai karara kadar devam ettiği için başvurucu, sırası ile 11 Ocak 2010 ve 18 Mayıs 2011 tarihlerinde kesinleşen iki karar ile aynı suçtan iki kez mahkum edilmiştir[562]. Sonuç olarak, AİHM, oybirliği ile başvurucunun farklı iki yargılama sonucu aynı olaydan dolayı iki kez mahkum edildiği için Sözleşme'ye Ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir[563].

2.3.4. Glantz / Finlandiya Kararı Sonrası AİHM İçtihadı

Glantz / Finlandiya kararına kadar AİHM, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına ilişkin fiilleri neticesinde hem vergi idaresince idari para cezası hem de ceza mahkemelerince hapis cezası verilmesini her iki suçun kurucu unsurlarının farklı olması gerekçesiyle ne bis in idem ilkesine aykırılık olarak değerlendirmemekteydi. AİHM, Glantz / Finlandiya kararında "aynı suç (idem)" kavramı açısından Zolotukhin kararı ile kazandığı içtihadını uygulayarak her iki suçun da aynı suçlar olduğu ve dolasıyla yapılan çifte cezalandırma sonucu ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir. Böylece AİHM'in vergi kaçakçılığı suçu karşısında uygulanan hapis cezaları ile idari para cezalarının kurucu unsurlarının farklı olduğu gerekçesiyle farklı suçlar oldukları ve bu nedenle ne bis in

561 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 61.
562 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 62.
563 Glantz / Finlandiya kararı, 20/08/2014, paragraf 64.

idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündeki yaklaşımı sona ermiştir. Her iki suç da aynı sanıkla ilgili olup zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılamaz biçimde bağlıdır. Mükellefin aynı suç nedeniyle hem hapis cezası hem de idari para cezası ile cezalandırılmış olması Protokol'e aykırılık teşkil etmektedir. AİHM'in Glantz kararı sonrası içtihadını sürdürdüğü benzer kararlarına örnek olarak, aşağıda da inceleyeceğimiz üzere, Nykänen / Finlandiya, Lucky Dev / İsveç ve Österlund / Finlandiya kararlarını verebiliriz.

AİHM, Glantz kararı ile kazandığı bu yeni içtihadını A ve B / Norveç kararına kadar sürdürmüştür. Finlandiya hukuk sisteminde, cezai ve idari yaptırımlar birbirinden bağımsız yargılamalar sonucu farklı makamlar tarafından uygulanmaktadır. Ceza ve vergi yargılamaları arasında herhangi bir etkileşim olmadığı için esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki içerisinde bulundukları da söylenememektedir. A ve B / Norveç kararında görüldüğü üzere, Finlandiya hukuk siteminin aksine Norveç hukuk sisteminde vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim mevcuttur. Yargılamalardan birinde elde edilmiş olan somut olgular diğer yargılama süresince kullanıldığı gibi yargılama sonucu verilecek yaptırımın belirlenmesinde verilmiş olan diğer yaptırımın ağırlığı dikkate alınmaktadır. Bu nedenle birbirine paralel yürüyen bu iki yargılama arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı ve etkileşim mevcut olup uygulanan yaptırımların birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğundan söz edilmektedir. Bu şartlar altında, kesinleşmiş bir hükmün varlığına rağmen diğer yargılamaya devam edilerek cezaya hükmedilmesinin ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

2.3.4.1. Nykenän / Finlandiya Kararı

Somut Olay: Nykenän / Finlandiya kararına[564] konu olayda; 1972 doğumlu başvurucu Finlandiya'da yer alan Espoo şehrinde yaşamaktadır. Başvurucunun şirketinde 2005 yılında vergi müfettişi tarafından bir inceleme yapılmıştır[565]. Bu inceleme sonucunda vergi makamları, başvurucunun 2003 vergi yılında şirketten 33 000 Euro örtülü temettü (kar payı) aldığını tespit etmiş ve başvurucuya 28 Kasım 2005 tarihinde 1700 Euro tutarında ilave vergi tarhiyatı ve ek vergi cezası uygulanmıştır[566]. Başvurucu, yerel Vergi Düzeltme

---

564 Nykänen / Finlandiya kararı, Başvuru No: 11828/11, T: 20/05/2014, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-144112 s.e.t: 18.04.2020.
***Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

565 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 6.

566 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 7.

Komitesi'ne düzeltme talebinde bulunmuştur[567]. Vergi Düzeltme Komitesi, 25 Ocak 2006 tarihinde, başvurucunun talebini reddetmiştir. Başvurucunun vergi makamlarına eksik bilgi vermesi sonucu verginin kısmen veya tamamen eksik tahakkuk etmesine sebep olduğu, bu nedenle başvurucuya uygulanan ilave tarhiyatın ve para cezasının yerinde olduğu belirtilmiştir[568]. Başvurucu, Kuopio İdare Mahkemesine itiraz etmiş; Mahkeme, bu itirazı 29 Mayıs 2008 tarihinde Vergi Düzeltme Komitesi ile aynı gerekçeyle reddetmiştir[569]. Son olarak başvurucu Yüksek İdare Mahkemesi'ne başvurmuş ve 1 Nisan 2009 tarihinde de bu temyiz talebi reddedilmiştir[570].

19 Ağustos 2008 tarihinde, Cumhuriyet Savcısı başvurucu hakkında 2003 vergi yılında gelirini az beyan ederek vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddiası ile dava açmıştır[571]. 13 Şubat 2009 tarihinde Tuusula Bölge Mahkemesi başvurucuyu, vergi kaçakçılığı suçundan 8 ay hapis cezasına mahkum etmiştir. Ayrıca başvurucunun vergi dairesine 9.500 Euro tutarında faiz ödemesine karar verilmiştir[572]. Bunun üzerine başvurucu 26 Nisan 2010 tarihinde Helsinki İstinaf Mahkemesine itiraz etmiştir[573]. İstinaf Mahkemesi, başvurucuyu suçlu bulmuş ve 10 ay hapis cezasına mahkum ederek ödemesi gereken faiz tutarını da 12 420 Euro olarak belirlemiştir[574]. Başvurucu 24 Mayıs 2010 tarihinde Temyiz Mahkemesine temyiz talebinde bulunarak aynı fiilinden dolayı daha önce vergi cezasının uygulanmış olması sebebiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğini öne sürmüştür[575]. Başvurucunun temyiz talebi 1 Eylül 2010 tarihinde reddedilmiştir[576].

AİHM Süreci: Başvurucu, gerçekleştirdiği eylemi neticesinde vergi idaresinde ek vergi cezası uygulandıktan sonra ayrıca ceza mahkemelerince cezalandırılmış olmasının Sözleşme'nin 7 No'lu Protokolü'nün 4. maddesi uyarınca, ne bis in idem ilkesinin aykırılık teşkil ettiği gerekçesi ile AİHM'e başvurmuştur. AİHM, öncelikle **ilk yaptırımın cezai nitelikte olup olmadığı** noktasında Engel ölçütlerine göre bir değerlendirme yapmıştır. İlk ölçüt yaptırımın devletin iç hukukundaki sınıflandırılması, ikinci ölçüt suçun niteliği ve üçüncü ölçüt cezanın ağırlık derecesidir. Başvurucuya uygulanan ek vergi cezası, Finlandiya

567 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 8.
568 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 9.
569 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 10-11.
570 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 12-13.
571 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 14.
572 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 15.
573 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 16.
574 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 17.
575 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 18.
576 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 19.

devletinin iç hukukunda cezai nitelikte değil mali rejimin bir parçası olarak düzenlenmiştir. Ancak söz konusu yaptırım, caydırma ve cezalandırma amacı taşıyan bir kurala dayanmaktadır. Bu nedenle, söz konusu yaptırım cezai nitelikte olup üçüncü ölçüt olan cezanın ağırlığı ölçütü açısından uygulanan ek vergi cezasının miktarının az ya da fazla olması önem arz etmemektedir[577].

Mahkeme, ilk yaptırımın cezai nitelikte olduğunu belirledikten sonra başvurucunun **yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını** değerlendirmiştir. Bu hususta Zolotukhin kararı dikkate alınarak aynı sanıkla ilgili olup zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılmaz biçimde bağlı olan suçların aynı suçlar olacağı belirtilmiştir. Mevcut davada, her iki yargılamanın başvurucunun eksik gelir beyanında bulunmasından kaynakladığı belirtilerek aynı süre zarfında ve aynı miktarda kaçırılan vergiler ile ilgili olduğunun altı çizilmiştir. Başvurucunun yargılandığı her iki suç, ne bis in idem ilkesi bağlamında aynı suçtur[578].

Bu belirlemelerinden ardından AİHM, **kesin bir hükmün mevcut olup olmadığı** hususu hakkında incelemeye geçmiştir. Mahkeme, 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin amacının "nihai" bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamasının tekrarlanmasını önlemek olduğunu belirtmiştir. Verilen karara karşı olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuki yollardan faydalanmadan belirtilen süre sınırının dolması durumlarında bu karar kesinleşmektedir. Olağanüstü hukuk yollarının mevcudiyeti ise kararın kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Mevcut davada ek vergi cezasına ilişkin yargılama süreci Yüksek İdare Mahkemesi'nin başvurucunun temyiz talebini reddettiği 1 Nisan 2009 tarihinde kesinleşmiştir. Söz konusu karar, bu karara karşı başka bir olağan kanun yolu da bulunmadığından Sözleşme kapsamında nihai niteliktedir[579].

Mahkeme son olarak, **yargılamaların mükerrer (bis) olup olmadığı** yönündeki değerlendirmeye geçmiştir. 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi kesin bir kararla karara bağlanmış ceza yargılamasının tekrarının önlenmesini amaçlamaktadır. Bu madde, iki kez cezalandırılmama hakkı dışında iki kez soruşturulmama ve yargılanmama haklarını da ihtiva etmektedir. Söz konusu hak, mahkumiyet kararı dışında bir kararla sonuçlandırılmış

577 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 38-41.
578 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 42-43.
579 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 44-46.

yargılamalar için de geçerlidir. Eş zamanlı olarak birden fazla yargılamanın yürütülmesi ise ortada henüz kesin bir karar olmadığından bir engel teşkil etmemektedir. Ancak, yargılamalardan birinin nihai bir kararla sonuçlanması halinde diğer yargılamanın durdurulması gerekmektedir. Nihai kararın varlığına rağmen ikinci yargılamaya devam edilmesi Protokol'ün ihlali anlamına gelecektir[580].

Mevcut davada Mahkeme, başvurucunun hem mahkum edilmesinin hem de kendisine ek vergi cezası uygulanmasının, Finlandiya kanunlarına göre vergi beyannamesinde gelirin doğru bir şekilde belirtilmemesi sonucunda eksik vergi tahakkukuna neden olması fiilinin karşılığındaki yaptırımlar olduğunu belirtmiştir. Finlandiya hukuk sistemine bakıldığında cezai ve idari yaptırımlar farklı yetkililerce uygulanmakta ve her iki dava birbirinden bağımsız bir şekilde yürütülerek birbirinden bağımsız olarak kesinleşmektedir. Ayrıca, uygulanan yaptırımlar diğer makam veya mahkeme tarafından dikkate alınmadığı gibi ilgili merciler arasında herhangi bir etkileşim de yoktur. Finlandiya hukuk sistemine göre ek vergi cezaları, ceza yargılamalarında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak, başvurucunun tutumu ve ilgili vergi mevzuatınca yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu nedenlerle, Finlandiya hukuk sistemine göre, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki bulunmamaktadır[581].

Mevcut dava, iki paralel ve ayrı yargılamaya ilişkindir. Yargılamalardan ilki 1 Nisan 2009 tarihinde kesinleşirken ikinci yargılama 19 Ağustos 2008 tarihinde başlamıştır. Bu nedenle her iki yargılama da ilkinin kesinleştiği 1 Nisan 2009 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk yargılama sona erdikten sonra ikinci yargılama sonlandırılmayarak 1 Eylül 2010 tarihinde verilen nihai karara kadar devam ettiği için başvurucu, sırası ile 1 Nisan 2009 ve 1 Eylül 2010 tarihlerinde kesinleşen iki karar ile aynı suç nedeniyle iki kez cezalandırılmıştır[582]. Sonuç olarak AİHM, başvurucunun aynı suçtan dolayı iki ayrı yargılama sonucunda iki kez cezalandırılmasından dolayı AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir[583].

Özetleyecek olursak; karara konu somut olayda başvurucu vergi beyannamesinde gelirini eksik bildirmesi sonucu verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olan fiiline

580 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 47-49.
581 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 51.
582 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 52.
583 Nykänen / Finlandiya kararı, 20/05/2014, paragraf 54.

karşılık vergi makamlarınca idari para cezası, ceza mahkemelerince de vergi kaçakçılığı suçundan hapis cezasına ve adli para cezasına mahkum edilmiştir. AİHM, ek vergi cezasının cezalandırma ve caydırma amacını taşıdığından cezai nitelikte olduğu, her iki cezanın da başvurucunun aynı eyleminden kaynaklandığı, ilk cezaya ilişkin karar kesinleştikten sonra ceza yargılamasının sonlandırılmayıp devam etmesi sonucu başvurucunun aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılarak ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.

2.3.4.2. Lucky Dev / İsveç Kararı

Somut Olay: Lucky Dev / İsveç kararına[584] konu olayda, başvurucu Bayan Dev İsveç'te eşi Bay Dev ile birlikte iki restoran işletmektedir. Vergi Dairesi, 1 Haziran 2004 tarihli kararıyla her ikisinin de işletmenin gelirlerinin ve maliyetlerinin yarısını beyan etmeleri gerektiğini belirtmiştir. Başvurucu, vergi beyannamesinde tüm gelirini beyan etmediği ve beyanını da doğru bir şekilde yapmadığı için Vergi Dairesi tarafından 2002 yılına (yani 2003 vergi yılına) ait beyan edilmemiş işletme geliri üzerinden 764 945 İsveç kronu (SEK) tutarında vergiyi ödemekle yükümlü kılınmıştır. Ayrıca 2002 yılına ait katma değer vergisi yükümlülüğü de 379 365 SEK tutarında artırılmıştır. Ek olarak, başvurucunun bu hatalı davranışı nedeniyle Vergi Dairesince ek vergi cezası uygulanmasına da karar verilmiştir. Başvurucu bu karara itiraz etse de 18 Mart 2005 tarihinde Vergi Dairesi kararını gözden geçirerek onaylamıştır. Başvurucunun temyiz başvuruları neticesinde 10 Ocak 2007 ve 29 Ekim 2008 tarihlerinde, sırasıyla Stockholm İl İdare Mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi, Vergi Dairesi'nce verilen kararı onamıştır. Yüksek İdare Mahkemesi de 20 Ekim 2009 tarihli bir kararla başvurucunun temyiz talebini reddetmiştir[585].

Bu sırada 5 Ağustos 2005 tarihinde başvuru aleyhine 2002 yılındaki olaylara ilişkin olarak ağırlaştırılmış defter tutma suçu ve ağırlaştırılmış vergi suçlarından ceza yargılaması süreci başlatılmıştır. 16 Aralık 2008 tarihli bir kararla Stockholm Bölge Mahkemesi, başvurucuya ağırlaştırılmış defter tutma suçu işlediği gerekçesi ile ertelenmiş hapis cezası ve 160 saatlik kamu hizmeti cezası vermiştir. Mahkeme, işletmeye ait muhasebe kayıtlarının ciddi anlamda eksiklikler taşıdığını belirterek Bayan Dev ve eşini kendilerine önemli miktarda kar sağlayan kazanç ve katma değer vergisi ile ilgili hesap tutmamaktan dolayı

---

584 Lucky Dev / İsveç kararı, Başvuru No: 7356/10, T: 27/11/2014, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-148184 s.e.t: 02.05.2020.
***Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

585 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 6-9.

sorumlu tutmuştur. Cumhuriyet savcısının Bayan Dev'in ağırlaştırılmış vergi suçundan da suçlu olduğu iddiasıyla ilgili olarak, Mahkeme, Bayan Dev'in işletmeyle ilgili işlerin düzgün bir şekilde yürütülmesi hususunda eşine, vergi beyannamesindeki bilgilerin doğru şekilde belirtilmesi konusunda ise muhasebecisine güvendiği ve vergi beyannamesinin yanlış bilgiler içermesinden bihaber olduğu yönündeki beyanının göz ardı edilemeyeceğini belirtmiştir. Bu nedenle Mahkeme, Bayan Dev'in yanlış bilgi vermek konusunda kastı bulunmadığı gerekçesiyle bu suç ile ilgili beraat kararı vermiştir. Başvurucu, Bölge Mahkemesinin kararına karşı temyiz başvurusunda bulunmamış ve böylece bu karar 8 Ocak 2009 tarihinde kesin hüküm niteliği kazanmıştır[586].

AİHM Süreci: Başvurucu aynı suçtan dolayı iki kez yargılanarak cezalandırılmasının ne bis in idem ilkesini ihlal ettiğini ileri sürerek AİHM'e başvuruda bulunmuştur[587]. AİHM, öncelikle ilk yaptırım olan ek vergi cezasının **cezai nitelik taşıyıp taşımadığına** ilişkin değerlendirmede bulunarak bu cezanın ilke kapsamında cezai nitelikte olduğu sonucuna ulaşmıştır. Mahkeme bu noktada eski içtihatlarına atıf yapmış ve örnek olarak Manasson / İsveç kararını göstermiştir[588].

Sonrasında Mahkeme, başvurucunun **yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığına** yönelik bir belirleme yapmıştır. Mahkeme bu noktada Zolotukhin / Rusya kararına atıfta bulunarak aynı kişinin yer ve zaman bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olan fiilleri neticesinde doğan suçların aynı suçlar olarak değerlendirileceğinin altını çizmiştir. Mahkeme, başvurucuya uygulanan ek vergi cezası ile beraat kararı verilen vergi suçunun ticari kazançların ve KDV'nin beyan edilmemesinden kaynaklandığını; vergisel işlemler ile ceza yargılamasının aynı dönemde özellikle kaçırılan aynı miktardaki vergiyle ilgili olduğunu belirtmiştir. Bu nedenlerle bu iki suç aynı suçlar olarak değerlendirilebilir olup mevcut olayda idem koşulu sağlanmıştır. Başvurucunun mahkum edildiği defter tutma suçu açısından ise durum farklıdır. Başvurucu defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemiş olsa da daha sonradan Vergi Dairesine defterlerindeki bilgileri düzeltip teslim ederek ya da vergi matrahının belirlenmesinde temel alınabilecek başka bir belgeyi teslim ederek yeterli ve doğru bilgiyi sunabilecektir. Bu nedenle, başvurucunun Vergi Dairesine hatalı defter kayıtlarını sunmuş olması, defter tutma suçunun bir unsurunu oluşturmamaktadır. Görüldüğü üzere, defter tutma suçuna ve ek vergiye ilişkin suça neden

586 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 10-12.
587 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 30.
588 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 51.

olan olaylar, AİHM'in başvurucunun aynı suçtan iki kez cezalandırılmadığı sonucuna ulaşmasını sağlayacak ölçüde birbirinden ayrıdır[589].

Bu belirlemelerin ardından AİHM, **kesin hükmün varlığına** ilişkin değerlendirmeye geçmiştir. Mevcut davada Bölge Mahkemesi, başvurucuya yönelik vergi suçuna ilişkin yargılama sonucunda 16 Aralık 2008 tarihinde beraat kararı vermiştir. Başvurucu, bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunmadığından söz konusu karar 8 Ocak 2009 tarihinde Protokol çerçevesinde kesin hüküm niteliğini kazanmıştır[590].

Son olarak AİHM, başvurucu hakkındaki **yargılamaların mükerrer (bis) olup olmadığı** hususunda bir belirleme yapmıştır. 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi, iki kez cezalandırılmama hakkı ile sınırlı olmayıp iki kez yargılanmama hakkını da ihtiva etmektedir. Bu nedenle Protokol, kişinin mahkumiyet kararı ile sonuçlanmamış yargılamaları için de geçerli olacaktır. Bu madde kapsamında hiç kimse kesin bir hükmün varlığı halinde aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılamayacak, soruşturulamayacak ve yargılanamayacaktır. Protokol, kesin bir hüküm verilmeden önce birden fazla eş zamanlı yargılamanın yürütülmesini engellememektedir. Ancak, yargılamalardan birinin kesin hükümle sonuçlandırılması halinde diğer yargılamanın sonlandırılmaması Protokol'ün ihlali anlamına gelecektir[591].

Mevcut davada, başvurucu hakkında yürütülen yargılamalar birbirinden bağımsız bir şekilde farklı makam ve mahkemelerce görülerek farklı zamanlarda kesinleşmiştir. Yüksek İdare Mahkemesi, başvurucunun temyiz talebini reddettiği sırada vergi suçundan beraat etmiş olduğunu dikkate almayarak ek vergi cezasını kesinleştirmiştir. Bu nedenle ceza davası ve vergi davası arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olduğundan söz edilemez. Mevcut davada, vergi yargılaması 1 Haziran 2004 tarihinde başlamış ve yapılan yargılama neticesinde verilen karar 20 Ekim 2009 tarihinde kesinleşmiş; ceza yargılaması ise 5 Ağustos 2005 tarihinde başlatılmış ve 8 Ocak 2009 tarihinde kesinleşmiştir. Her iki yargılama da yaklaşık üç buçuk yıl boyunca paralel bir şekilde devam etmiştir. Bu durum, 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlali kapsamında değildir. Ancak, ceza yargılaması nihai bir karar ile sonlandırıldıktan sonra vergi yargılaması sonlandırılmayarak ek vergi cezası iptal edilmemiş ve bu yargılamaya 20 Ekim 2009 tarihine kadar dokuz buçuk

589 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 52-55.
590 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 57.
591 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 58-59.

ay daha devam olunmuştur. Bu durum, başvurucunun kesin bir hüküm ile beraat ettiği bir suçtan dolayı ikinci kez yargılanmasına yol açmıştır. Bu nedenlerle, Mahkeme AİHS'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir[592].

Özetleyecek olursak; başvurucunun vergi beyannamesinde şirketine ait ticari kazançları ve KDV'yi eksik bir şekilde beyan etmesi nedeniyle hakkında vergi suçundan ceza yargılaması başlatılmış ve ayrıca Vergi Dairesince ek vergi cezası uygulanmıştır. Ek vergi cezasına ilişkin yargılama devam ederken başvurucu vergi suçundan beraat etmiş ve bu karar kesinleşmiştir. Bu sırada vergi yargılamasına devam edilerek bu yargılama sonucunda verilen ek vergi cezası da kesinleşmiştir. AİHM, vergi ve ceza yargılamalarının aynı olaya dayandığı, ceza yargılamasının nihai bir kararla sonlandırılmış olmasına rağmen vergi yargılamasına devam edilmesinin kişinin aynı suçtan dolayı ikinci kez yargılanması sonucunu doğurduğu ve böylece ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.

2.3.4.3. Österlund / Finlandiya Kararı

Somut Olay: Österlund / Finlandiya kararına[593] konu olayda, 2004 ve 2005 yıllarında başvurucu Rabbe Roley Ragnar Österlund'a ait iki şirket vergi denetiminden geçmiştir. Vergi incelemesi, 20 Aralık 2005 tarihli nihai bir raporla sonuçlanmıştır. 25 Ağustos ve 12 Eylül 2006 tarihlerinde Vergi Dairesi, başvurucunun 2000 ve 2003 yılları arasında şirketten örtülü temettü aldığını tespit ederek ilave vergi ve ek vergi cezası uygulanmasına karar vermiştir. Österlund, 16 Eylül 2008 tarihinde yerel Vergi Düzeltme Komitesine düzeltme talebinde bulunarak 2002-2003 vergi yıllarına ilişkin olarak 25 Ağustos ve 12 Eylül 2006 tarihli kararları iptal etmesini talep etmiştir. Bunun yanı sıra Österlund, 16 Eylül 2008 tarihinde 2000 ve 2001 vergi yıllarına ilişkin olarak Helsinki İdare Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur. 24 Şubat 2010 tarihinde, Vergi Düzeltme Komitesi, başvurucunun 2002 ve 2003 vergi yıllarına ilişkin karar düzeltme başvurusunu reddetmiştir. Başvurucu bu karara karşı 12 Nisan 2010 tarihinde Helsinki İdare Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunarak 2002 ve 2003 vergi yıllarına ilişkin vergilendirme kararları ile ek

592 Lucky Dev / İsveç kararı, 27/11/2014, paragraf 62-64.

593 Österlund / Finlandiya kararı, Başvuru No: 53197/13, T: 10.02.2015, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-150997 s.e.t: 13.05.2020.
***Bu kararın çevirisi, tez yazarı tarafından yapılmıştır.*

vergi cezasının iptalini talep etmiş ve ek olarak vergilendirme kararlarının ne bis in idem ilkesini ihlal ettiğini öne sürmüştür[594].

5 Nisan 2011 tarihinde Helsinki İdare Mahkemesi 2001-2003 yıllarına ait bazı ek vergi cezalarının iptal edilmesi ve ilgili vergi kararlarının bozulması yönünde karar vermiştir. Mahkeme, başvurucunun ceza mahkemelerinde yargılandığı vergi kaçakçılığı suçu ile uygulanan ek vergi cezalarının aynı olaya dayandığını tespit etmiştir. Hem cezai yargılama sonucu mahkumiyet kararı verilmesi hem de ek vergi cezası uygulanması Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesine aykırı bulunduğundan 2001-2003 yılları arasındaki ek vergi ücretleri iptal edilmiştir. Başvurucunun diğer itirazları ise reddedilmiştir. Başvurucu, 13 Haziran 2011 tarihinde İdare Mahkemesinin kararına karşı Yüksek İdare Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunmuştur. Başvurucu, verilen beraat kararının vergilendirme işlemlerinde aynı konunun daha fazla incelenmesine engel olduğunu öne sürmüştür. 23 Ocak 2013 tarihinde Yüksek İdare Mahkemesi, başvurucunun temyiz talebini reddetmiştir. Mahkeme, ne bis in idem ilkesinin ancak ikinci yargılama süreci başlamadan önce ilk yargılamanın kesinleştiği durumlarda uygulanabileceği gerekçesini öne sürerek İdare Mahkemesinin ek vergi cezasının iptaline ilişkin kararını bozmuş ve alt mahkemenin kararlarını onamıştır[595].

Vergilendirme işlemlerinin yanı sıra, Cumhuriyet Savcısı tarafından 25 Nisan 2007 tarihinde başvurucu aleyhine 2001-2003 vergi yıllarına ilişkin vergi kaçakçılığı suçundan dava açılmıştır. Vergi idareleri de bu suçlamalara katılmış ve kaçınılan vergiler tutarında faiz tazminatı talebinde bulunmuştur. 20 Mart 2008 tarihinde Raasepori Bölge Mahkemesi başvurucuyu ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı suçundan 7 ay hapis cezasına mahkum etmiştir. Ayrıca, vergi dairelerine tazminat ödenmesi yönünde karar vermiştir. Mahkeme, başvurucunun 2001-2003 vergi yıllarında vergiden kaçındığını tespit etse de örtülü temettülerle ilgili suçlamalara ilişkin delil yetersizliği gerekçesiyle beraat kararı vermiştir. Başvurucu bu karara karşı 14 Ağustos 2009 tarihinde Turku Temyiz Mahkemesine temyiz başvurusunda bulunarak aynı olayla ilgili olarak kendisine daha önce ek vergi cezalarının uygulandığı için vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili davanın reddedilmesi gerektiğini öne sürmüştür. 15 Nisan 2009 tarihinde Turku Temyiz Mahkemesi, Bölge Mahkemesi kararını onamıştır. Mahkeme, başvurucuya uygulanan ek vergi cezasının, vergi kaçakçılığı suçundan

[594] Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 6-11.
[595] Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 12-14.

mahkum edilmesini engellemediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine başvurucu Yüksek Mahkemeye başvurmuştur. Ancak Yüksek Mahkeme, 19 Kasım 2010 tarihinde Temyiz Mahkemesi kararını onamıştır. Yüksek Mahkemenin kararına göre vergi kaçakçılığı suçlamaları ek vergi cezasının uygulandığı 2001-2003 vergi yıllarına ait gelirin beyan edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Vergilendirme işlemleri henüz kesinleşmemişken ceza yargılaması başladığından vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin davanın görülmesinde bir engel bulunmamaktadır[596].

AİHM Süreci: Başvurucu Österlund, AİHM'e Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesi ile korunan ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde başvuruda bulunmuştur. Ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçu hakkında vermiş olduğu kararın 19 Kasım 2010 tarihinde, ek vergi cezasına ilişkin yargılamanın ise 23 Ocak 2013 tarihinde kesinleştiğini ve her iki yargılamanın da aynı konu ile ilgili olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırıldığını iddia etmiştir[597].

AİHM ilk olarak, her iki yargılamanın da Protokol kapsamında **cezai nitelikte olup olmadığını** değerlendirmiştir. Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçunun cezai niteliğe haiz olduğunun açık olduğunu belirtmiştir. Ek vergi cezalarının niteliğine yönelik belirleme ise Engel ölçütlerine göre yapılmıştır. Bu ölçütler fiilin devletin iç hukukundaki sınıflandırılış şekli, verilen cezanın niteliği ve cezanın ağırlık derecesidir. Söz konusu vergi cezası Finlandiya hukuk sisteminde ceza hukukunun değil vergi hukukunun bir parçası olarak düzenlenmiş olup bu ölçüt tek başına belirleyici değildir. İkinci ölçüt olan cezanın niteliği açısından uygulanan vergi cezasının tüm mükellefleri ilgilendiren genel bir hükme dayandığı, hükmün düzenlenme amacının oluşan zararı tazmin etmek değil caydırmak ve cezalandırmak olduğu görülmüştür. Böylece Mahkeme, vergi cezasının cezai niteliğe haiz olduğu kanaatine varmıştır. Son ölçüt olan cezanın ağırlığı bakımından ise somut olayda uygulanan ceza miktarının düşük olması yaptırımın cezai nitelikte oluşunu etkilememiştir. Zira ikinci ve üçüncü ölçütler birbirlerine alternatif olup her iki ölçütün birlikte sağlanması gerekmemektedir. Dolayısıyla AİHM, her iki yargılamanın da Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesi bağlamında cezai nitelikte olduğu sonucuna ulaşmıştır[598].

596 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 15-21.
597 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 26.
598 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 35-39.

Bu belirlemenin ardından AİHM, başvurucunun **yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığı** hususundaki değerlendirmeye geçmiştir. Bu noktada Mahkeme, Zolotukhin / Rusya kararına atıfta bulunarak Sözleşme'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin aynı olaylardan veya özünde aynı olan olaylardan kaynaklanan ikinci bir suçtan dolayı tekrar yargılanmayı yasakladığını belirtmiştir. Söz konusu olaylar aynı sanıkla ilgili olmalı, zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olmalıdır. Mevcut davada, ek vergi cezasının uygulandığı vergi suçu ile vergi kaçakçılığı suçunun aynı olaylardan yani başvurucunun 2001-2003 vergi yıllarına ilişkin gelirlerini Vergi Dairesine beyan etmemesinden kaynaklandığı görülmüştür. Bu nedenle AİHM, başvurucunun yargılandığı vergi suçu ile vergi kaçakçılığı suçlarının büyük ölçüde aynı olaylardan kaynaklandığı gerekçesiyle aynı (idem) oldukları kanaatine varmıştır[599].

Sonrasında AİHM, **kesinleşmiş bir kararın mevcut olup olmadığı** noktasında bir belirleme yapmıştır. Protokol'ün amacı nihai bir kararla karara bağlanan cezai yargılamaların tekrarlanmasını önlemektir. Mevcut davada, 2001-2003 vergi yıllarına ilişkin vergi kaçakçılığı davası Yüksek Mahkemenin Temyiz Mahkemesi kararını onamasıyla 19 Kasım 2010 tarihinde kesinleşmiştir. AİHM, bu karara karşı başka bir olağan kanun yolu da bulunmadığından Sözleşme kapsamında kesinleşmiş bir kararın varlığı ortaya koymuştur[600].

Son olarak AİHM, başvurucu hakkındaki **yargılamaların mükerrer (bis) olup olmadığı** hususunda bir belirleme yapmıştır. 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi kesin bir karar ile sonlanan cezai yargılamaların tekrarlanmasını yasaklamaktadır. Bu bağlamda bir kimsenin aynı suçtan dolayı ikinci kez soruşturulmasının, kovuşturulmasının ve cezalandırılmasının önüne geçilmektedir. Söz konusu yasak eş zamanlı olarak birden fazla yargılama yapılmasını engellememektedir. Ancak bu yargılamalardan birinin nihai bir karar ile sonlandırılması durumunda, diğer yargılamaya devam edilmesi Protokol'ün ihlali anlamına gelmektedir[601]. Finlandiya hukuk sisteminde cezai ve idari yaptırımlar farklı makamlarca uygulanmakta olup bu yaptırımlara ilişkin yargılamalar da birbirinden bağımsız bir şekilde yürütülmekte ve kesinleşmektedir. Yargılama işleminin sonucu diğer makam veya mahkeme tarafından dikkate alınmadığı gibi ilgili merciler arasında herhangi bir etkileşim yoktur. Finlandiya hukuk sistemine göre ek vergi cezaları, ceza yargılamalarında yapılan değerlendirmelerden bağımsız olarak, başvurucunun tutumu ve ilgili vergi

599 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 40-41.
600 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 42-44.
601 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 45-47.

mevzuatınca yükümlülüğünün incelenmesinin ardından uygulanmaktadır. Bu nedenlerle, Finlandiya hukuk sisteminde, ceza ve vergi davaları arasında esas ve zaman bakımından yakın bir ilişki bulunmamaktadır[602].

Mevcut davada ek vergi ücretlerinin uygulandığı yargılama süreci 2006 yılında başlayıp 23 Ocak 2013 tarihinde kesinleşmiştir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olan ikinci yargılama ise 25 Nisan 2007 tarihinde başlayıp 19 Kasım 2010 tarihinde nihai bir karar ile sonuçlanmıştır. Görüldüğü üzere, her iki yargılama süreci 19 Kasım 2010 tarihine kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. Ceza davası kesinleştikten sonra vergi yargılaması sonlandırılmamış ve 23 Ocak 2013 tarihinde verilen kesin karara kadar devam etmiştir. Bu nedenle başvurucu aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmıştır[603]. Sonuç olarak AİHM, başvurucunun aynı suçtan iki ayrı yargılama sonucu mahkum edilmesi nedeniyle 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir[604].

Özetleyecek olursak; başvurucu Österlund, sahibi olduğu şirketlerin 2001-2003 vergi yıllarına ait gelirlerini beyan etmediği için vergi yargılaması sonucu ek vergi cezasına, ceza yargılaması sonucu ise hapis cezasına mahkum edilmiştir. Her iki yargılama da eş zamanlı olarak görülmüş, ceza yargılaması nihai bir kararla sonlandırıldıktan sonra vergi yargılamasına devam edilmiştir. Bu durum karşısında AİHM, ek vergi cezasının da AİHS kapsamında cezai nitelikte olduğu, her iki suçun başvurucunun aynı fiiline dayandığı, ceza yargılaması kesinleştikten sonra vergi yargılamasına devam edilmesi ile başvurucunun aynı suçtan dolayı ikinci kez cezalandırıldığı ve bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünde karar vermiştir.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki, Finlandiya'da 1 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe giren mevzuat değişikliği ile Vergi İdarelerine ek vergi cezası uygulamak ya da savcılığa bildirimde bulunmak şeklinde bir tercih zorunluluğu getirilerek mükerrer yargılamaların önlenmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemeye göre Vergi İdaresi mükellefin eylemi sonucunda bir ceza kesmiş ise suç işlendiği yönünde savcılığa bildirimde bulunamayacak; Vergi İdaresi tarafından savcılığa bildirimde bulunulmuş ise de ceza

602 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 49.
603 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 50-51.
604 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 52.

kesilemeyecektir. Bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanabileceğine yönelik bir geçiş hükmü içermemektedir[605].

2.3.4.4. A ve B / Norveç Kararı

Somut Olay: A ve B / Norveç kararına[606] konu olayda, başvurucu Bay A, başvurucu Bay B ve Bay E.K. Cebelitarık'ta kurulmuş Estora Investment Ltd. (Estora) isimli şirketin sahipleridir. Başvurucular A ve B, şirket hissesi alım-satım işlemleri sonucunda yüklü miktarda gelir elde etmişler; ancak bu gelirlerini vergi beyannamelerinde belirtmemişlerdir[607].

24 Kasım 2008 tarihinde Norveç Vergi Dairesi, gelirini vergi beyannamesinde belirtmemesi gerekçesiyle Vergi Tarh Kanunu hükümlerine dayanarak başvurucu A aleyhine beyan edilmeyen gelire denk gelen verginin %30'u kadar vergi cezası kesilmesine karar vermiştir. Bu karar verilirken ceza soruşturmasında elde edilen delillere de dayanılmıştır. Başvurucu A, 3 haftalık idari başvuru süresinde bu karara karşı itirazda bulunmamış ve söz konusu cezayı ödemiştir[608]. Başvurucunun bu karara karşı 6 ay içinde mahkemeye başvurma hakkı da mevcuttur. Ayrıca başvurucu A aleyhine, aynı eylemi dolayısıyla 14 Ekim 2008 tarihinde nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan kovuşturma başlatılmıştır[609]. 2 Mart 2009 tarihinde Bölge Mahkemesince verilen karar ile başvurucu 1 yıl hapis cezasına mahkum edilmiştir. Mahkeme bu kararı verirken başvurucuya uygulanan vergi cezasını dikkate almıştır[610]. Başvurucu, aynı eyleminden dolayı kendisine hem vergi cezası hem de hapis cezası verilmesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7 No'lu Protokol'ünün 4. maddesinin ihlaline yol açtığı gerekçesiyle istinaf başvurusunda bulunmuştur. 12 Nisan 2010 tarihinde Borgarting İstinaf Mahkemesi, başvurucu A'nın

---

605 Österlund / Finlandiya kararı, 10.02.2015, paragraf 25.

606 A ve B / Norveç kararı, Başvuru No: 24130/11 ve 29758/11, T:15.11.2016, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-168972 s.e.t: 19.05.2020.
** Bu kararın çevirisinde şu kaynaktan yararlanılmıştır: **Geçer, Ahmet Emrah** (2017) 'İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri' Vergi Sorunları Dergisi, S:350, s. 108-120, (A ve B / Norveç Kararı).

607 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 11-12.

608 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 16.

609 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 15.

610 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 17.

istinaf başvurusunu reddetmiştir. 27 Eylül 2010 tarihinde de Yüksek Mahkeme, başvurucu A'nın temyiz talebini reddetmiştir[611].

5 Aralık 2008 tarihinde Norveç Vergi Dairesi tarafından başvurucu B'ye 2002 vergi yılına ait gelirini vergi beyannamesinde bildirmediğini gerekçesiyle, ceza soruşturmasında elde edilen delillere de dayanılarak, beyan edilmeyen gelire denk gelen verginin %30'u kadar vergi cezası kesilmiştir. Başvurucu B, Norveç Vergi Dairesinin bu kararına itiraz etmeyerek ilgili vergi ve vergi cezasını ödemiştir. Söz konusu karar, 26 Aralık 2008 tarihinde kesinleşmiştir[612]. Bu sırada, 11 Kasım 2008 tarihinde başvurucu aleyhine vergi kaçakçılığı suçundan dava açılmıştır. 30 Eylül 2009 tarihinde Şehir Mahkemesi, başvurucu B'yi nitelikli vergi kaçakçılığı suçundan, Vergi Dairesince verilen vergi cezasını da dikkate alarak, 1 yıl hapis cezasına mahkum etmiştir[613]. Başvurucu, Borgarting İstinaf Mahkemesine aynı eylemi nedeniyle iki kez cezalandırılmış olmasının 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal ettiği gerekçesiyle istinaf başvurusunda bulunmuştur. Bu başvuru 8 Haziran 2010 tarihinde, Borgarting İstinaf Mahkemesince reddedilmiştir[614]. 29 Ekim 2010 tarihinde ise Yüksek Mahkeme Temyiz Başvuru Kabul Kurulu, başvurucu B'nin temyiz talebini reddetmiştir[615].

Vergi Tarh Kanununda yer alan düzenlemeye göre; vergi dairesine vergi matrahında eksikliğe yol açacak ya da açabilecek şekilde yanlış veya eksik bilgi veren mükellefler vergi cezası ödemekle yükümlüdür. Bu vergi cezasının tutarı, kaçınılmış ya da kaçınılabilecek vergi miktarının %30'u kadardır[616]. Kanunun vergi cezalarını düzenleyen bölümünde yer alan hükme göre ise, vergi dairesine yanlış veya eksik bilgiyi kast veya ağır ihmal altında veren kişi vergi kaçaklığı suçu ile cezalandırılır. Nitelikli vergi suçunu işleyen kişiler ise adli para cezası veya 6 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Nitelikli vergi suçunun işlenip işlenmediği hususunun tespitinde; suç oluşturan fiilin ortaya çıkarılmasını güçleştirecek eylemlerin olması, önemli derecede vergi kaybına neden olunması, güven ilişkisinin veya içinde bulunulan pozisyonunun kötüye kullanması, mesleki görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yardım ve yataklık etme durumunun mevcudiyeti dikkate alınmaktadır[617].

611 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 18-19.
612 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 31-32.
613 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 33-35.
614 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 36-39.
615 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 40.
616 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 41.
617 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 43.

AİHM Süreci: Başvurucular A ve B aynı suç nedeniyle hem vergi dairesince vergi cezası uygulanmasının hem de ceza mahkemesince hapis cezasına mahkum edilmelerinin 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle AİHM'e başvurmuşlardır[618].

Mahkeme bu kararında mükerrerlik (bis) kavramı ile ilgili farklı bir değerlendirme bulunarak önceki içtihadını değiştirmiştir[619]. AİHM, ne bis in idem ilkesinin, kişiye uygulanan yaptırımlar toplamının kişinin üzerinde ağır bir külfet oluşturmaması şartı ile devletlerin farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı merciler tarafından birbirine paralel usuller ve tamamlayıcı bir yaklaşım içerisinde yaptırım uygulama yetkisini yasaklamadığını ortaya koymuştur[620]. Bunun için mükerrer yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı içerisinde olması gerekmektedir. Bu bağlantıyı sağlayan şartlar şu şekilde sayılmıştır: yargılamaların birbirini tamamlayıcı (bütünlüklü) olmaları, uygulamada ve hukuki çerçeve içerisinde mükerrer yargılama sürecinin öngörülebilir olması, birden çok yargılama süreci arasında etkileşimin sağlanarak bir merci tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer merci tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde tekrarlardan kaçınılması, kesin hükümle sonlanan ilk yargılama sonucunun ikinci yargılamada dikkate alınarak başvurucunun aşırı külfet altında bırakılmasının önüne geçilmesidir[621]. Böylece AİHM, bu dört şartı sağlayan mükerrer yargılamaların ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceği yönünde farklı bir içtihat ortaya koymuştur.

Bu belirlemelerin ardından, somut olay üzerindeki değerlendirmeye geçilmiştir. AİHM, Engel ölçütlerine dayanarak başvuruculara uygulanan vergi kaybının %30'u oranındaki vergi cezasının 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesi bağlamında **cezai nitelikte olduğu** yönünde karar vermiştir[622]. Ardından, ceza yargılamasına konu olan suç ile vergi cezası verilmesine sebep olan suçun **aynı (idem) olup olmadığı** yönünde tespitte bulunulmuştur. Zolotukhin kararındaki yaklaşım mevcut davaya da uygulanarak her iki suçun da başvurucunun vergi beyannamesinde gelirini beyan etmemesi fiilinden dolayısıyla aynı olaylardan kaynaklandığı belirtilmiştir[623]. **Kesin bir hükmün mevcut olup olmadığı**

618 A ve B / Norveç kararı, 15.11.2016, paragraf 53.

619 Bu konu, çalışmanın ikinci bölümünde yer alan "AİHM Kararları Bağlamında "Bis (Mükerrerlik)" Kavramı" başlığı altında detaylı bir şekilde incelendiğinden bu kısımda özet geçilmekle yetinilecektir.

620 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 116-117; **Bahçeci,** İHAM, s. 271; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 122-123.

621 **Geçer,** A ve B / Norveç Kararı, s. 117; **Bahçeci,** İHAM, s. 272; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 130-132.

622 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 136-139 ve 148.

623 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 141 ve 148.

noktasında ise, aşağıda mükerrerlik kavramı adı altında açıklanmış olduğu üzere, somut olayda kesin bir hüküm mevcut olmasına rağmen vergi yargılaması ile ceza yargılaması arasında esas ve zaman bakımından yeterli ölçüde bağlantı olması halinde vergi yargılamasının kesin hüküm teşkil etmesinin önem arz etmediğini belirterek başka bir incelemeye gerek görülmemiştir[624].

Son olarak AİHM, dava konusu olayda **mükerrer (bis) yargılamaların olup olmadığına** ilişkin değerlendirmeye geçmiştir. AİHM, yetkili ulusal makamların bu konu ile ilgili olarak başvurucunun aynı eylemi nedeniyle hem idari hem adli iki ayrı yaptırıma tabi tutulduğu ve her iki yaptırımın da farklı amaçlara hizmet ettiği yönünde karar verdiğini belirtmiştir. Norveç Yüksek Mahkemesine göre, vergi cezaları mükelleflerin belki de kastları olmadan vermiş oldukları yanlış veya eksik bilgiler nedeniyle verilmekte ve genel bir önleme amacı taşımaktadır. Ayrıca, vergi makamlarının yapmış oldukları ilave denetim işleminin bir tazminatı olarak da görülmektedir. Öte yandan, adli cezalar ise önleme amacı dışında cezalandırma amacını da ihtiva etmekte ve ancak kastla işlenebilen vergi kaçakçılığı suçunun karşılığında verilmektedir[625]. Mahkeme, en başından beri cezai kovuşturmanın yanı sıra vergi cezalarının uygulanmasının mümkün ve hatta muhtemel olduğunun başvurucu tarafından öngörülebilir olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, cezai ve idari yargılamaların birbirine paralel yürütüldüğü ve birbiriyle bağlantılı olduğu açıktır. İlk yargılamada tespit edilen maddi olgular ikinci yargılamada da kullanılmış ve verilen vergi cezasının ağırlığı hapis cezası belirlenirken göz önünde bulundurulmuştur[626]. Bu hususlar dikkate alındığında, Mahkeme, farklı yargılamalarda iki farklı makam tarafından farklı yaptırımlar uygulansa da iki yargılama arasında esas ve zaman bakımından yeterince yakın bir bağlantı olduğu konusunda tatmin olmuştur. Bu durum, vergi beyannamesinde belli bir gelir hakkında bilgi sağlanamaması ve bunun sonucunda verginin eksik tahakkuk etmesi ile ilgili Norveç yasaları uyarınca bütüncül bir yaptırım planının bir parçası olarak görülmüştür[627]. AİHM, bu sebeplere dayanarak somut olayda her iki yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı içerisinde olduğu gerekçesiyle her iki başvurucu için de 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir[628].

624 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 142-143 ve 148.
625 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 144.
626 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 146 ve 152.
627 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 147 ve 153.
628 A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 154.

Özetleyecek olursak; her iki başvurucu da şirket hissesi satışı sonucunda elde ettikleri gelirlerini vergi beyannamelerinde belirtmemiştir. Bunun sonucunda başvuruculara vergi makamlarınca para cezası ve ceza mahkemelerince de vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis cezası verilmiştir. Vergi makamları vermiş oldukları kararlarında, ceza soruşturmasında elde edilen delilleri de kullanmıştır. Ayrıca ceza mahkemesi tarafından verilecek hapis cezasının miktarının belirlenmesinde vergi makamlarınca verilmiş olan vergi cezasının ağırlığı dikkate alınmıştır. Bu nedenle AİHM, her iki yargılama birbirine paralel bir şekilde farklı makamlar tarafından yürütülmüş olmasına rağmen uygulanan her iki yaptırımın da başvurucu tarafından öngörülebilir olduğu, yargılamalar arasında etkileşimin sağlandığı, her iki yargılamanın da esas ve zaman bakımından birbiriyle yakın bağlantı içinde olduğu ve verilen yaptırımların birbirini tamamladığı gerekçeleriyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir. AİHM, bu kararını verirken Glantz/Finlandiya kararına da değinmiştir. Mahkeme, Finlandiya hukuk sistemine göre yargılamalar arasında herhangi bir etkileşimin olmadığının, bir yaptırımın miktarı belirlenirken diğer yaptırımın ağırlığının dikkate alınmadığının ve bu nedenlerle Glantz/Finlandiya kararında ilkenin ihlal edildiği sonucuna ulaşıldığının altını çizmiştir.

2.4. Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis in İdem İlkesi

2.4.1. İlkenin Türkiye'de Uygulanabilirliğine İlişkin Tarihi Süreç ve Hukuki Durum

Ne bis in idem ilkesi, Anayasa'mızda bu ilkeye açıkça yer verilmemiş olsa da, Türkiye'nin taraf olduğu bazı uluslararası sözleşmeler ile Türk hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Bunu sağlayan hukuki düzenleme ise Anayasa'nın 90/5. maddesinde yer alan *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* hükmüdür. Bu anayasal düzenlemeye göre; Türkiye'nin taraf olduğu ve aynı fiilden iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkını içeren bir sözleşme ile iç hukukta yer alan bir kanun hükmünün çatışması durumunda uluslararası sözleşme hükümleri esas alınacaktır. Türkiye'nin taraf olduğu ve ne bis in idem ilkesini ihtiva eden uluslararası sözleşmelere ise Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal

Haklar Sözleşmesi, Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi, Suçluların İadesine İlişkin Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi örnek verilebilir. Bunun dışında Anayasa'mızda ilkeye açıkça yer verilmemiş olsa da Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Kabahatler Kanunu ne bis in idem ilkesinin amacına uygun düzenlemeler içermektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden biri olan Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nde, ne bis in idem ilkesi, "adil yargılanma hakkı" başlığını taşıyan 14. maddesinin 7. bendinde *"Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılamaz."* hükmü ile düzenlenmiştir. Bunun dışında Türkiye'nin taraf olduğu Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi'nin "ne bis in idem" başlığını taşıyan 53. maddesi, Ceza Kovuşturmasının Aktarılması Konusunda Avrupa Sözleşmesi'nin 35. maddesi ve Suçluların İadesine İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin 9. maddesi de ne bis in idem ilkesini düzenlemektedir.

4 Kasım 1950 tarihinde Roma'da imzalanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme), Türkiye tarafından 10 Mart 1954 tarihinde 6366 sayılı Kanun ile onaylanmış ve 19 Mart 1954 tarih ve 8662 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Sözleşme ilerleyen zamanlarda yapılan ek protokoller ile ele alınarak düzenlenmiştir. Ne bis in idem ilkesinin de içinde yer aldığı 7 No'lu Ek Protokol ise 22 Kasım 1984 tarihinde Strasbourg'da imzaya açılmış ve 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Protokol, Türkiye tarafından hiçbir çekince ve beyan konulmaksızın 14 Mart 1985 tarihinde imzalanmıştır[629]. İmzalandıktan 31 yıl sonra, 10 Mart 2016 tarih ve 6684 sayılı Kanunla onaylanmış, Onaya Uygun Bulma Kanunu 25 Mart 2016 tarih ve 29664 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Protokol, 28 Mart 2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla onaylanarak resmi Türkçe çevirisi ile 8 Nisan 2016 tarih ve 29678 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[629] Protokol'ü imzalayan birçok devlet idari yaptırımların ilke kapsamında cezai nitelikte görülmesinin önüne geçecek şekilde çekince koymuştur. Bu devletler koymuş oldukları çekinceler ile Sözleşme hükümlerine aykırılık ihtiva eden aynı fiilden dolayı idari ve cezai yaptırımların birlikte değerlendirilmesi hususunun önüne geçmek istemişlerdir. Zira AİHM'in ceza tanımı zamanla genişlemiş ve yaptırımların cezai niteliği sözleşmeci devletlerin iç hukukundaki sınıflandırmadan bağımsız bir şekilde AİHM kriterleri çerçevesinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Çalışmanın önceki bölümlerinde açığa kavuşturulduğu üzere belirli kriterleri (Engel ölçütlerini) taşıyan idari yaptırımlar da ne bis in idem ilkesi kapsamında cezai yaptırım olarak değerlendirilmektedir. Türkiye'nin bu Protokol'e hiçbir çekince koymamış olması ülkemizdeki uygulama ile AİHM'in değişen içtihatlarının zaman zaman çelişmesine yol açmıştır.

Onay belgeleri 2 Mayıs 2016 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiş ve AİHS'ye Ek 7 No'lu Protokol, 1 Ağustos 2016 tarihinde Türkiye'de yürürlüğe girerek bağlayıcı hale gelmiştir. 1 Ağustos 2016 tarihi itibari ile Anayasa'nın 90/5. maddesinde yer alan hüküm gereğince AİHS'ye Ek 7 No'lu Protokol ve dolayısıyla 4. maddesinde yer alan ne bis in idem ilkesi yürürlükteki kanuni düzenlemelerin önüne geçmiştir.

Ne bis in idem ilkesi, Anayasa ve diğer kanunlarda açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Ancak bu ilkenin Türk ceza hukukunda birçok kanunda yer alan içtima (suçlarda birleşme) kuralları ile benzerlik gösterdiği görülmektedir. Örneğin, 5237 sayılı TCK'nın 44. maddesinde yer alan *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."* düzenlenmesiyle kişinin aynı fiili nedeniyle birden fazla kez cezalandırılmasının önüne geçilmiştir. Yine, ne bis in idem ilkesinin amacına uygun şekilde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 172. maddesinin 2. fıkrasında *"Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak yeni delil elde edilmedikçe ve bu hususta sulh ceza hâkimliğince bir karar verilmedikçe, aynı fiilden dolayı kamu davası açılamaz."* ve 223. maddesinin 7. fıkrasında *"Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir."* hükümleri yer almaktadır.

Bu düzenlemeler dışında 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinde bulunan *"1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir. 2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır. 3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."* düzenlemesi, ne bis in idem ilkesinin ülkemizde dikkate alınmakta olduğunu göstermektedir. Bu maddenin 3. fıkrasında yer alan düzenleme ile ayrı hukuk dallarına ilişkin olan suçlar ve kabahatler arasında da ne bis in

idem ilkesinin uygulanabilirliği sağlanmış ve böylelikle suçlar ve kabahatler arasında kesin hükmün önleyici etkisi tanınmıştır[630].

2.4.2. İlkenin Uygulanabilirliğine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa'nın 148. maddesine göre; *"Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar"*. Norm denetiminde "soyut norm denetimi" ve "somut norm denetimi" olmak üzere iki tür başvuru usulü vardır. Somut norm denetimine Anayasa'nın 152. maddesine göre; bir davaya bakmakta olan mahkeme tarafından yargılama sürecinde uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümlerinin Anayasa'ya aykırı görülmesi halinde veya yargılamanın taraflarından birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varılması halinde başvurulmaktadır. Anayasa Mahkemesi'ne somut norm denetimi yoluyla bazı kanunlarda yer alan hükümlerin ne bis in idem ilkesini ihlal ettiği ve Anayasa aykırı olduğu gerekçesiyle yapılmış başvurular bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi ne bis in idem ile ilgili ilk kararını, Diyarbakır Sıkıyönetim Askeri Mahkemesi'nin başvurusu üzerine 1980 yılında vermiştir. Askeri Mahkeme, 2248 sayılı Yasa ile değişik 536. maddenin çeşitli fıkralarında yer alan *"...eylem başka bir suçu oluştursa bile ayrıca..."* sözcüklerinin eşitlik ve cezaların kişiselliği ilkesine aykırı olduğunu öne sürmüştür. Mahkemeye göre, *"sanığın eylemi daha ağır bir suçun öğesini oluşturuyorsa, ona aynı eylemle işlediği iki suçtan dolayı ayrı ayrı ceza verilmesi adalet duygusuyla ve kavramıyla bağdaşamamaktadır".* Anayasa Mahkemesi bu başvuru sonucunda vermiş olduğu kararında, dönemin Türk Ceza Yasasının 79. maddesinde yer alan bir fiil ile birden çok suç işlenmiş olursa en ağırından ve tek ceza verileceği şeklindeki ceza hukuku kuralının Anayasa ile öngörülmediğini, bir ceza hukuku kuralı olduğunu, söz konusu bu kuralın itiraza konu kurallar açısından uygulanmaması halinin kanun koyucunun takdir hakkı kapsamı içinde kaldığını belirterek itirazı reddetmiştir[631]. Bahse konu karar neticesinde Anayasa Mahkemesi'nin ne bis in idem ilkesini kabul ettiği, ancak bu ilkenin

630 **Selcen Ataç,** s. 161.

631 Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 1980/1, K: 1980/25, T:29.04.1980 (23.08.1980 tarihli ve 17084 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

uygulanmasının kanun koyucunun takdir hakkı içerisinde değerlendirdiği varsayımına ulaşılabilecektir[632].

Verilen bu ilk kararın ardından Anayasa Mahkemesi'ne, ne bis in idem ilkesinin "hukuk devleti" kavramının içeriğini oluşturan şartlardan biri olduğu gerekçesiyle itirazlar olmuştur. Bu itirazlardan ilki, İcra İflas Kanunu'nda yer alan borçlunun zamanında mal beyanında bulunmak üzere mazereti olmaksızın icra dairesine gelmemesi veya yazılı beyanda bulunmaması halinde on gün disiplin hapsi ile cezalandırılacağı şeklindeki hükmün Anayasa'ya aykırılığına ilişkindir. Zira Kanun'un bir başka maddesinde mal beyanında bulunmayan borçlunun tazyik hapsi ile cezalandırılabileceğine ilişkin düzenleme mevcut olup borçlu mal beyanında bulunmama şeklindeki eylemi karşısında hem disiplin hapsi hem de tazyik hapsi şeklindeki hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılmış olacaktır. Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme sonucunda hukuk devleti ilkesinin gereği olarak kişinin aynı fiili nedeniyle iki kez yargılanamayacağı ve iki kez cezalandırılamayacağı, itiraz konusu kural uyarınca borçlunun aynı fiili neticesinde iki kez cezalandırılması durumunun ortaya çıktığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptal edilmesi yönünde karar vermiştir[633]. Böylece Anayasa Mahkemesi ne bis in idem ilkesinin Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi kapsamında olduğunu kabul etmiştir.

Anasaya Mahkemesi kararına konu olan bir diğer itiraz, kişinin aynı fiilinden dolayı disiplin cezası uygulandıktan sonra yine disiplin cezası niteliğinde olan belli bir süre ek ödemeden yararlandırmama şeklindeki ikinci bir yaptırıma maruz kalmasının ne bis in idem ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu şeklindedir. Bu başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesi, ne bis in idem ilkesini hukuk devleti olmanın nitelikleri arasında değerlendirmiş; ancak ek ödemeden kesinti yapılmasının disiplin cezası niteliğinde olmayıp verimliliğin artırılması yönünde tercih edilmiş bir yöntem olduğunu belirterek somut olayda aynı eylem nedeniyle iki kez cezalandırılma halinin mevcut olmadığı gerekçesiyle itirazın reddi kararı vermiştir[634].

---

632 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 306.

633 Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 2006/71, K: 2008/69, T:28.02.2008 (16.04.2008 tarihli ve 26849 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

634 Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2008/114, K:2010/53, T:01.04.2010 (06.07.2010 tarihli ve 27633 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

Benzer diğer bir itiraz ise, 6284 sayılı Ailenin Korunması ve Kadına Karşı Şiddetin Önlenmesine Dair Kanunu'nun 13. maddesine ilişkindir. Çaldıran Asliye Hukuk Mahkemesi, tedbir kararlarına aykırı davranılması üzerine fiil ayrıca başka bir suç oluşturup bu suçtan dolayı cezalandırılmanın yanı sıra zorlama hapsi uygulanmasının aynı eylem nedeniyle iki kez cezalandırılma anlamına geldiğini ve dolayısıyla Anayasa 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu öne sürmüştür. Anayasa Mahkemesi, zorlama hapsinin tedbir kararına uyma yükümlülüğünün ihlali halinde öngörülen bir disiplin hapsi olduğunu, hapis cezası olmadığını, ceza kavramı dışında değerlendirilmesi gerektiğini, itiraz konusu kural çerçevesinde zorlama hapsi yaptırımına bağlanan eylemin tedbir kararına uymama eylemi olduğunu, bu eylemin ayrıca bir suç oluşturması halinde bu durumun farklı hukuksal menfaatlerin ihlali anlamına geleceğinden mükerrer cezalandırılmadan söz edilemeyeceğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi sayılan gerekçelerle itiraz konusu kuralın kanun koyucunun takdir alanı içerisinde olduğunu ve hukuk devletine ilkesine aykırı olmadığını belirterek itirazın reddi yönünde karar vermiştir[635].

Anayasa Mahkemesi ilerleyen kararlarında, ne bis in idem ilkesinin hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri arasında yer aldığı ancak kişinin gerçekleştirdiği bir fiil neticesinde amacı ve unsurları farklı birden fazla cezaya hükmedilmesinin ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceği yönünde daha kapsamlı ifadeler kullanmıştır. Örnek bir kararda itiraz konusu kural, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 48. maddesinin 6. fıkrasında yer almakta olup 1.00 promilin üzerinde alkollü olduğu tespit edilen sürücülerin idari para cezası yanında Türk Ceza Kanunu'nun 179. maddesinde yer alan trafik güvenliğini tehlikeye sokma suçu uyarınca hapis cezası ile de cezalandırılmalarını öngörmektedir. Anayasa Mahkemesi bu kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığı yönünde karar vermiş olup gerekçesinde *"Hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz (ne bis in idem)' ilkesi gereğince, kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla yargılanamaz ve cezalandırılamaz. Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, konu bakımından birbirine benzeseler dahi, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve 'aynı fiilden dolayı iki kez*

[635] Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 2013/119, K:2013/141, T:28.11.2013 (27.03.2014 tarihli ve 28954 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

yargılama olmaz' ilkesine aykırılık teşkil etmez." ifadelerini kullanmıştır[636]. Bu yöndeki benzer bir diğer karar ise, hükümlülerin firar etme eylemleri neticesinde hem hücreye koyma cezası hem de hapis cezası ile cezalandırılmaları yönündeki kurallara ilişkindir. Anayasa Mahkemesi, hükümlüler hakkında bir disiplin cezası olarak öngörülen hücreye koyma cezası ile amaçlananın ceza infaz kurumlarındaki disiplinin ve güvenliğin sağlanması olduğu; hapis cezası ile amaçlananın ise ceza infaz sisteminin etkinliğinin ve suçluların takibinin sağlanması olduğunun altını çizmiştir. Bu değerlendirme sonucunda Mahkeme, itiraza konu kanun hükümlerince hükümlünün aynı fiili için farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olarak hem disiplin cezası hem de hapis cezası öngörülmüş olmasının ne bis in idem ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir[637].

Anayasa Mahkemesi, kişilerin Anayasa'da tanımlanmış hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Sözleşme'ye ek protokoller kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerinden herhangi birinin ihlal edildiği gerekçesiyle yaptığı bireysel başvuruları da karara bağlamaktadır. 1 Ağustos 2016 tarihinden önce, Anayasa Mahkemesi genel olarak önüne gelen aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğine ilişkin bireysel başvurularda başvuruların *"konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez"* olduğu yönünde karar vermiştir[638]. Anayasa Mahkemesi'nin bu kararlarındaki gerekçesi; ilke her ne kadar Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olsa da ilkeyi özel olarak koruyan AİHS'ye Ek 7 No'lu Protokol'e Türkiye henüz taraf olmadığından başvurucunun hak iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanının dışında kaldığı, aynı suçtan iki kez yargılanma ve cezalandırılmaya ilişkin iddiaların adil yargılanma hakkı altında değerlendirilmesinin de mümkün olmadığı, aksi bir kabulün ne bis in idem ilkesinin AİHS kapsamında korunan haklardan farklı bir hak olarak Ek 7 No'lu Protokol içerisinde düzenlenmesiyle ve

---

636 Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2014/124, K: 2015/24, T:05.03.2015 (12.06.2015 tarihli ve 29384 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

637 Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2017/28, K: 2017/107, T:31.05.2017 (23.06.2017 tarihli ve 30105 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) Benzer mahiyette bir diğer karar: Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2015/68, K: 2017/166, T:29.11.2017 (20.02.2018 tarihli ve 30338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

638 Anayasa Mahkemesi'nin bu yönde verdiği kararlara örnek olarak: İffet İnci Gültekin, Başvuru No: 2013/9585, T: 03.03.2016; Bülent Şakar, Başvuru No: 2014/1517, T:30.06.2016; Kerem Amal, Başvuru No: 2014/12582, T: 21/06/2017; Adil Özer (2), Başvuru No: 2014/13231, T: 21/06/2017; Erman Paksoy, Başvuru No: 2014/11163, T: 21/06/2017; Hüma Bayoğlu, Başvuru No: 2014/13229, T: 26/12/2017; Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], Başvuru No: 2015/6728, T: 01/02/2018; Tayyar Tercan, Başvuru No: 2014/15983, T: 21/03/2018; Sedat Şahin, Başvuru No: 2014/18044, T: 12/06/2018; Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş., Başvuru No: 2015/17259, T: 28/6/2018 kararları verilebilir.

devletlerin anılan Protokol'e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeleriyle bağdaşmayacağı yönünde olmuştur[639]. Anayasa Mahkemesinin, 1 Ağustos 2016 tarihinden sonra ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine yönelik bir başvurucu sonucu vermiş olduğu ilk karar ise 27.03.2019 tarihli Ünal GÖKPINAR kararı olmuştur. Bu karara ve diğer bireysel başvuru kararlarına, konu bakımından bağlantısı nedeniyle çalışmanın "Türk Vergi Ceza Hukuku Bağlamında Anayasa Mahkemesi'nin Ne Bis İn İdem İlkesine Bakış Açısı" başlığı altında yer verilmiştir.

1 Ağustos 2016 tarihinden sonra Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi yoluyla vermiş olduğu bir kararında itiraz konusu kuralın ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. İtiraz konusu kural Karayolları Trafik Kanunu'nun 65. maddesinin b bendinde yer alan *"İşleten ile gönderenin aynı olması halinde birinci fıkraya uymayan işleten ve gönderen için uygulanacak para cezalarının toplamı uygulanır."* hükmüdür. Kural, taşıma sırasında azami yüklü ağırlığın veya izin verilen azami yüklü ağırlığın aşılması halini cezalandırmaktadır. Erzincan Sulh Ceza Hakimliği, kişinin kendi yükünü taşıması halinde işletene ve gönderene ayrı ayrı uygulanan cezaların toplamıyla cezalandırılmasının kişinin tek bir fiili nedeniyle iki kez cezalandırılmış olacağı, dolayısıyla bu kuralın Anayasa'da yer alan hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle itirazda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi, öncelikle kuralın yol açtığı mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığını belirleme yoluna gitmiştir. Anayasa Mahkemesi, işleten ve gönderenin aynı olması halinde kişinin kendi yükünü taşımak üzere kendisine teslim etmesi gibi bir durum söz konusu olamayacağından bahisle ortada "gönderen"in varlığından söz edilemeyeceğini ve kişinin suça konu olan hareketlerinin amaç, zaman ve mekan yönünden birbirine bağlı şekilde bir bütün oluşturacağından bahisle "aynı fiil" kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, işleten ile gönderenin aynı kişi olması durumunda iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren iki ayrı fiil söz konusu olmadığından kişinin aynı fiili nedeniyle iki kez cezalandırılması sonucunun doğacağı ve bu sonucun ne bis in idem ilkesi ile hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle itiraz konusu kuralın iptali yönünde karar vermiştir[640].

---

639 Anayasa Mahkemesi Kararı, İffet İnci Gültekin Başvurusu, Başvuru No:2013/9585, Karar Tarihi:09/03/2016, paragraf 42-45, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/9585 s.e.t:15.06.2020.

640 Anayasa Mahkemesi Kararı, E: 2017/95, K: 2017/119, T:12.07.2017 (25.08.2017 tarihli ve 30165 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

2.4.3. Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis in İdem İlkesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'muza göre, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde vergi kaçakçılığı suçundan verilecek hapis cezasının yanında ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında idari para cezası da uygulanmaktadır. Bu durumun dayanağı olan düzenlemeler; VUK'un 340. maddesinin *"Bu Kanunda yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.",* VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında yer alan *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* ve 344. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *"Vergi ziyaına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat ... olarak uygulanır."* hükümleridir. Bu hükümlerden de anlaşıldığı üzere; kişinin tek bir fiilinin hem vergi ziyaı kabahatini hem de vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması halinde kişi hakkında hem idari para cezasına hem de hapis cezasına hükmolunacaktır. İdari veya adli makamlardan biri tarafından mükellef hakkında ceza verilmiş olması, diğer cezalandırma sürecine engel teşkil etmeyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, normal şartlar altında vergi ziyaı kabahatinin işlenmesi halinde kabahat karşılığında oluşan vergi ziyaı kadar para cezası kesilirken vergi ziyaına vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacak fiillerle sebep verilmesi halinde mükellefi cezalandırma amacıyla üç kat vergi ziyaı cezasının kesilmesidir.

AİHS'ye Ek 7 No'lu Protokol'ü imzalayan birçok devlet idari yaptırımların ilke kapsamında cezai nitelikte görülmesinin önüne geçecek şekilde çekince koymuştur. Bu devletler koymuş oldukları çekinceler ile Sözleşme hükümlerine aykırılık ihtiva eden aynı fiilden dolayı idari ve cezai yaptırımların birlikte değerlendirilmesi hususunun önüne geçmek istemişlerdir. Örneğin, Fransa Protokol'ün 4. maddesinin yalnızca ceza mahkemesinin yargı alanına giren suçlar için uygulanabilir olacağına yönelik çekincede bulunmuştur[641]. Zira AİHM'in ceza tanımı zamanla genişlemiş ve yaptırımların cezai niteliği sözleşmeci devletlerin iç hukukundaki sınıflandırmadan bağımsız bir şekilde AİHM

[641] **Soygüt, Mualla Buket** (2006) 'Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları' İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:10, s. 261.

kriterleri çerçevesinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Diğer sözleşmeci devletlerin aksine Türkiye'nin 7 No'lu Ek Protokol'e çekince koymamış olması ve mükellefin aynı fiili nedeniyle hem hapis hem de para cezasının uygulanıyor oluşu, ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucunu doğuracak kararlara yol açabilecektir. Bu bağlamda mükellefin aynı fiili neticesinde hem hapis cezası hem de üç kat vergi ziyaı cezası ile cezalandırılmasının ilkenin ihlali anlamına gelip gelmediği hususu AİHM'in bu konudaki ölçütleri çerçevesinde ele alınmalı ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki güncel içtihatları değerlendirilmelidir.

2.4.3.1. Üç Kat Vergi Ziyaı Cezasının Ne Bis in İdem İlkesi Bağlamında Cezai Niteliği

Vergi ziyaı kabahati karşılığında idari para cezası yani bir idari yaptırım uygulanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, idari yaptırımları *"... idarenin bir yargı kararına gerek olmaksızın, yasaların açıkça verdiği yetkiye dayanarak, idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlar ..."* olarak tanımlamıştır[642]. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere idari yaptırımlar, cezai yaptırımlardan birçok özelliği ile ayrılmaktadır. Her iki yaptırımı uygulamaya yetkili makamların farklılığı dışında, idari yaptırım sonucu hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmedilmediği ve uygulanan yaptırımların sonuçlarının farklı olduğu görülmektedir. Genel olarak, idari yaptırımların genel amacının tazmin olduğu söylenebilir[643]. Ancak VUK'un 344. maddesine göre oluşan vergi kaybının üç katı tutarında uygulanan idari para cezası ile tazmin değil, caydırma ve cezalandırma amacı güdüldüğü görülmektedir. Bu nedenle üç kat vergi ziyaı cezası ve vergi kaçakçılığı suçu sonrası uygulanan hapis cezası aynı amaca hizmet etmektedir.

AİHM kararları bağlamında uygulanan yaptırımın, "Engel ölçütleri" olarak anılan üç ölçütten herhangi birini taşıması halinde cezai nitelikte olduğu kabul edilmektedir. Bu ölçütler; yaptırımın devletin iç hukukunda suç olarak sınıflandırılması, yaptırımın niteliği ve yaptırımın ağırlık derecesidir. İlk ölçüt açısından, vergi kabahatlerinin Türkiye'nin iç hukukunda suç olarak düzenlenmediği ve kabahat kapsamında yer aldığı görülmektedir. İkinci ölçüt olan cezanın niteliği açısından bir değerlendirme yapıldığında ise oluşan vergi ziyaının üç katı olarak uygulanan para cezasının devletin uğradığı zararı tazmin amacı değil,

642 Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2010/55, K:2011/140, T:20.10.2011 (14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

643 **Karaçoban Güneş**, Non Bis in İdem, s. 90.

önleme ve cezalandırma amacı güttüğü görülmektedir[644]. Bu nedenle üç kat vergi ziyaı cezası, AİHM içtihatları çerçevesinde ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliği açısından cezai nitelikte olma şartını sağlamaktadır.

2.4.3.2. Türk Hukukunda Kesinleşmiş Karar Kavramı

AİHM, bir kararın kesinleşmiş olmasını *"olağan bir kanun yoluna başvurarak karardan dönme imkanının bulunmaması veya tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi veya bu yollara süresinde başvuru yapılmaması"* şartına bağlamıştır[645]. AİHM'e göre karar kavramından anlaşılması gereken sadece mahkeme kararları değildir; idarenin işlemleri de karar kapsamında değerlendirilmektedir. Belirtilmiş olan bu şartları taşıması halinde idarenin işlemlerinin kesin karar niteliğinden söz edilebilecektir.

Konumuz açısından bir değerlendirme yapıldığında, vergi idaresinin vergi ziyaı cezası kesme işlemi idari bir işlem olup karar niteliğindedir. Kesilen vergi ziyaı cezası ilgiliye ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur. Ceza ihbarnamesine karşı 30 gün içerisinde dava açılmaması halinde ihbarname kesinleşir ve kesinleşmiş karar şartı bu şekilde gerçekleşir. İhbarnameye karşı dava açılması halinde ise vergi mahkemesince verilen karara (davanın reddi kararı, davanın kabulü kararı, kısmi kabul kısmi ret kararı, karar verilmesine yer olmadığı kararı gibi) karşı olağan kanun yoluna başvuru imkanının bulunmaması ya da bu yolların tüketilmesi veya zamanında olağan kanun yolu başvurusu yapılmaması hallerinde karar kesinleşir. Vergi mahkemesinde yargılama devam ederken vergi ziyaı cezasının 6552 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılması durumunda, yargılamaya devam etme ya da bu idari işleme karşı dava açma imkanı bulunmadığından karar kesinleşmiş olur[646].

Vergi mahkemesince verilen karara karşı ise konusunun belli bir miktarı aşması[647] halinde kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde mahkemenin bulunduğu yargı çevresi

---

644 *"... Vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür..."* Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E: 1977/1, K:1980/2, T: 12.06.1980, https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay s.e.t:23.06.2020.

645 Österlund / Finlandiya kararı, Başvuru No: 53197/13, T: 10/05/2015, paragraf 42-44, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-150997 s.e.t:02.04.2020; **Onat**, https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020; **Selcen Ataç,** s. 157.

646 **Onat,** https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020.

647 Bu miktar, 01.01.2021 tarihi itibariyle 7.000 Türk lirasıdır.

içerisindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunabilinir. Vergi mahkemesince verilen konusu belli bir miktarı aşmayan kararlar ise kesindir. Bölge idare mahkemesince verilecek kararlara karşı ise verilen kararın konusunun belli bir miktarı aşması[648] halinde kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde Danıştaya temyiz başvurusunda bulunabilinir. Bölge idare mahkemesinin konusu belirtilen miktarı aşmayan kararları ve Danıştay tarafından verilen kararlar kesindir.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından ise ceza mahkemesinde yapılan yargılama sonucu verilen kararın kesinleşmesi gerekmektedir. Ceza mahkemesince verilen kararın ne yönde olduğu önem arz etmemektedir. Beraat, mahkumiyet, davanın reddi, davanın düşmesi, ceza verilmesine yer olmadığı ve güvenlik tedbirlerine hükmedilmesi kararları istinaf ve temyiz gibi olağan yasa yollarının tüketilmesi halinde kesinleşmiş karar niteliğini kazanmaktadır. Kesin hüküm, olağanüstü kanun yollarına başvurulması haricinde dokunulmazlığa sahiptir ve diğer mahkemelere karşı da bağlayıcıdır[649].

2.4.3.3. Türk Vergi Ceza Hukukunda "İdem (Aynı)" Kavramı

AİHM, aynı (idem) olanın ne olduğunu belirlerken Zolotukhin / Rusya kararında elde ettiği içtihadını kullanmaktadır. Bu içtihada göre, her iki suçun da aynı olmasının kabulü için suça konu olayların aynı sanıkla ilgili olması ve zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olması gerekmektedir. Türk vergi ceza hukuku bağlamında da bu içtihat çerçevesinde değerlendirme yapılmalıdır.

Her iki suçun aynı sanık tarafından gerçekleştirilmiş olması şartı açısından, vergi ziyaı cezasının gerçek kişi mükellefe kesildiği durumlarda ceza yargılaması da bu kişi hakkında yürütüleceğinden aynı sanık şartı sağlanmaktadır. Mükellefin tüzel kişi olması durumunda ise vergi ziyaı cezası tüzel kişi adına kesilirken ceza yargılaması tüzel kişi müdürü hakkında başlatılacak ve bu durumunda aynı sanık şartı sağlanamayacaktır. Bunun dışında, vergi ziyaı cezasının şirket adına kesilmesi, ancak şirketten tahsilat yapılamaması nedeniyle kanuni temsilcilere başvurulması halinde aynı sanık şartı gerçekleşmiş sayılacaktır[650].

---

[648] Bu miktar, 01.01.2021 tarihi itibariyle 192.000 Türk lirasıdır.

[649] **Şahbaz, İbrahim** (2020) Aynı Fiilden Bir Kez Yargılanma, Ankara, Yetkin, s. 132.

[650] **Onat,** https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020.

Vergi kaçakçılığı suçu tehlike suçu niteliğinde olup vergi ziyaının meydana gelmesi suçun unsuru değildir. Vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerle ayrıca vergi ziyaının oluşması halinde ise VUK'un 344. maddesi lafzından anlaşılacağı üzere üç kat vergi ziyaı cezası uygulanmaktadır. Söz konusu durumda vergi ziyaı ve vergi kaçakçılığı suçu aynı olaydan doğmakta ve olayların zaman ve yer bakımından birbirinden ayrılmaz şekilde bağlı olması şartı sağlanmaktadır.

AİHM'in vermiş olduğu Glantz/Finlandiya kararına konu somut olayda, vergi kaçakçılığı suçunun ve vergi ziyaının düşük tutarlı vergi beyan etme şeklindeki fiilden kaynaklandığı görülmektedir. Finlandiya hukuk sistemine göre, vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için vergi kaybının oluşması şarttır. Bu durumda her iki suçun da aynı fiilden kaynaklandığı sonucuna ulaşmak zor olmamıştır. Ancak Türk hukuk sisteminde, Finlandiya hukuk sisteminden farklı olarak vergi ziyaı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmadığından her iki suçun oluşma tarihleri farklılık göstermektedir. Örneğin; vergi kaçakçılığı suçu sahte faturanın düzenlenmesi veya kullanılması anında oluşurken vergi ziyaı kabahati doğan vergi borcunun tahakkuk ettiği zaman gerçekleşecektir[651].

2.4.3.4. Türk Vergi Ceza Hukukunda "Bis (Mükerrer)" Kavramı

AİHM'in Glantz kararı ile elde ettiği aynı suçla ilgili olarak aynı anda görülmekte olan cezai ve idari yargılamalardan birinin nihai bir kararla bitmesi durumunda diğer yargılamanın sonlandırılmamasının mükerrerlik oluşturacağı yönündeki içtihadı, A ve B / Norveç kararı ile değişmiştir. AİHM, A ve B / Norveç kararında[652] belli şartların sağlanması halinde ne bis in idem ilkesinin mükerrer yargılamayı engellemediğini belirtmiştir. Bunun için mükerrer yargılamanın esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı içerisinde olması gerekmektedir. Bu bağlantıyı sağlayan şartlar şu şekilde sayılmıştır: yargılamaların birbirini tamamlayıcı (bütünlüklü) amaçlara yönelik olması, uygulama içerisinde ve hukuken mükerrer yargılama sürecinin öngörülebilir olması, bu yargılama süreçleri arasında etkileşimin sağlanarak bir merci tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer merci tarafından kullanılması yolu ile delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde tekrarlardan kaçınılması, kesin hükümle sonlanan ilk yargılama sonucunun ikinci yargılamada dikkate alınarak başvurucunun aşırı külfet altında

651 **Bahçeçi,** Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 154.

652 A ve B / Norveç kararı, Başvuru No: 24130/11 ve 29758/11, T:15.11.2016, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-168972 s.e.t: 19.05.2020.

bırakılmasının önüne geçilmesidir[653]. AİHM, bu dört şartı sağlayan mükerrer yargılamaların ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceği yönünde farklı bir içtihat ortaya koymuştur.

İlk şart olan yaptırımların bütünselliğinden anlaşılması gereken aynı suç için birden fazla yargılama sonucu uygulanacak bu yaptırımların farklı cinsten olmalarının (uygulanan yaptırımlardan biri hapis cezası iken diğer yaptırımın para cezası ya da güvenlik tedbiri olması gibi) ilke kapsamında mümkün olduğudur. Ancak uygulanan yaptırımların aynı cinsten olması (her iki yargılama sonucunda hapis cezası verilmesi gibi) ilkenin ihlali sonucunu doğuracaktır[654]. Bunun dışında aranan diğer şartlar, yargılamaların birbiri ile etkileşim içinde olması temeline dayanmaktadır. Bir yargılama sürecinde elde edilen delil diğer yargılamada kullanılabilmeli ve verilen bir karar diğer yargılamada dikkate alınmalıdır.

Türk hukuk sisteminde vergi kaçakçılığı suçu için VUK'un 359. maddesi gereğince hapis cezası uygulanmakta; bu suçu oluşturan fiillerin gerçekleştirilmesi ile aynı zamanda vergi ziyaı oluşması halinde ise VUK'un 344. maddesi gereğince oluşan vergi ziyaının üç katı tutarında idari para cezası kesilmektedir. A ve B / Norveç kararı çerçevesinde mükerrerliğin oluşmamasının ilk şartı açısından, uygulanan bu iki yaptırımın niteliklerinin farklı olması sebebi ile bütünsellik oluşturdukları sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak diğer bir şart olan yargılamalar arasında etkileşimin sağlanması hususunda Türk hukukunda eksiklikler ve birtakım sorunlar bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamalar ceza mahkemesinde görülmektedir. Vergi ziyaı cezası ise vergi idaresi tarafından kesilmekte ve bu karara ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde görülmektedir. Ceza ve vergi mahkemelerindeki yargılamalar genellikle birbirine paralel bir şekilde yürütülmekte ve birbirinden bağımsız bir şekilde kesinleşmektedir. Kişi her iki yargılama sonucu suçlu ya da suçsuz bulunabileceği gibi birinde suçlu diğerinde suçsuz bulunabilmektedir[655]. Bu konuda Türk hukukunda sorunlara yol açan düzenleme VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer *alan "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."* hükmüdür. Bu

653 **Geçer,** A ve B / Norveç kararı, s. 117; **Bahçeci,** İHAM, s. 272; A ve B / Norveç kararı, 15/11/2016, paragraf 130-132.
654 **Bahçeçi,** Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 159-160.
655 **Biyan,** s. 102.

hüküm karşısında vergi cezalarını uygulamakla yetkili olan vergi idaresi kararları ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığı noktasında karar merci olan ceza mahkemesi kararlarının birbiriyle çelişen sonuçlar doğurabileceği görülebilmektedir[656]. Her ne kadar bu hükümden vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceği şeklinde bir sonuç çıkarılamasa da bu iki mahkemede görülmekte olan paralel yargılamalar arasında etkileşimin nasıl kurulacağı yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda yeni bir düzenleme yapılmadığı müddetçe, mahkemeler arasında etkileşimin sağlanabilirliği noktasındaki bu noksanlık ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliğini tehlikeye atabilecektir. Ceza mahkemesi ile vergi mahkemesinin etkileşimine yönelik doktrindeki görüşler, soruna ilişkin çözüm önerileri ve konu ile ilgili yargı kararları çalışmanın bir sonraki ana başlık altında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

2.4.3.5. Türk Vergi Ceza Hukuku Bağlamında Anayasa Mahkemesi'nin Ne Bis in İdem İlkesine Bakış Açısı

Herkes, Anayasa'da tanımlanmış hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile Sözleşme'ye ek protokoller kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerinden herhangi birinin ihlali halinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmektedir. Dolayısıyla kişinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerinden olan aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurması mümkündür. Ancak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmenin bir ön şartı olarak, tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi gerekmektedir[657]. Başvurucu, Anayasa Mahkemesi'ne yaptığı bireysel başvurudan bir sonuç alamaz ise AİHM'e başvuruda bulunma hakkına sahip olur[658]. AİHM'e iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve verilmiş olan kararın kesinleşme tarihinden itibaren altı aylık süre içinde başvuruda

656 **Geçer,** Non Bis In Idem, s. 334.

657 **Anayasa m. 148/3:** *"Herkes Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Başvuruda bulunmak için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır."*

658 **AİHS m. 34: "***Bu sözleşme veya protokollerinde tanınan hakların Yüksek Sözleşmeci Taraflar'dan biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme'ye başvurabilir. Yüksek Sözleşmeci Taraflar bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasını hiçbir surette engel olmamayı taahhüt eder."*

bulunulması gerekir[659]. AİHM, kişilerin başvurabileceği son mercidir. AİHM kararları bağlayıcı olup alınan kararların AİHS ve ek protokollerini ihlal eden Devletçe uygulanıp uygulanmadığı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tarafından denetlenir[660]. Buna uygun olarak AİHM kararlarının uygulanması adına, CMK'nın 311. maddesinde AİHM'in vermiş olduğu ihlal kararları hükümlü lehine yargılanmanın yenilenmesi nedenleri arasında sayılmıştır[661].

Vergi ceza hukuku kapsamında Anayasa Mahkemesi'ne ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle birçok bireysel başvuruda bulunulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi, çoğu kararında aşağıda görüleceği üzere kabul edilmezlik kararı vermiştir.

ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti başvurusunda, başvurucu şirketleri tarafından ithal edilen eşyalara ilişkin gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı doldurulmuş olması nedeniyle haklarında ek KDV ve ceza tahakkuk ettirildiği, aynı zamanda ceza davası açıldığı, Vergi Mahkemesi'nin Ceza Mahkemesi'nde görülmekte olan davayı bekletici mesele yapması gerekirken davayı reddettiği, böylece aynı suçtan dolayı iki kez cezalandırılmış olmasının Anayasa'nın 38. maddesine ve AİHS'ye ek 7 No'lu Protokol'ün 4. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi, ne bis in idem yani aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olduğunu belirtmiştir. Ancak, KDV para cezasına ilişkin kabahat ve sahte faturalara ilişkin suç ile korunan hukuksal değerlerin farklı olduğu, farklı iki disipline ait bu iki yargılamanın aynı suçtan kaynaklanmadığı gerekçeleriyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönünde karar vermiştir[662].

---

659 **AİHS m. 35: "***Mahkeme'ye ancak, uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen ilkeleri uyarınca iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve iç hukuktaki kesin karar tarihinden itibaren altı aylık bir süre içinde başvurulabilir."*

660 **AİHS m. 46/1-2:** *"1) Yüksek Sözleşmesi Taraflar, taraf oldukları davalarda Mahkeme'nin verdiği kesinleşmiş kararlara uymayı taahhüt ederler. 2) Mahkeme'nin kesinleşen kararı, infazı denetleyecek olan Bakanlar Komitesi'ne gönderilir."*

661 **CMK m. 311/1-f:** "*Ceza hükmünün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin ve hükmün bu aykırılığa dayandığının, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya ceza hükmü aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi. Bu hâlde yargılamanın yenilenmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içinde istenebilir."*

662 Anayasa Mahkemesi Kararı, ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti Başvurusu, Başvuru No:2014/72, Karar Tarihi:25/03/2015, https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72?KelimeAra%5B%5D=ABP+G%C4%B1da+San.+Tur.+ve+Tic.+Ltd.+%C5%9Eti+ s.e.t:30.06.2020.

Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. başvurusunda, başvurucu indirimli özel tüketim vergisinin uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarına ilişkin olarak vergi aslı tahakkuk ettirilmesine rağmen hakkında ayrıca üç kat vergi ziyaı cezası uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu öne sürmüştür. Anayasa Mahkemesi, Anayasa ve AİHS'nin ortak koruma alanına girmeyen bir hakkın ihlali iddiasının kabul edilebilir olmadığı, ihlal iddiasının tarihi itibariyle ne bis in idem ilkesinin yer aldığı ek 7 No'lu Protokol'ün henüz ülkemizde yürürlükte olmadığı ve dolayısıyla söz konusu hak ihlali iddiasının Anayasa ve AİHS'nin ortak koruma alanı dışında kaldığı gerekçesiyle konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermiştir[663].

Mehmet Turgay Özbekler başvurusunda, başvurucunun gerçek bir mal veya hizmet teslimi olmadan komisyon karşılığı sahte fatura düzenlendiği anlaşılarak yetkili olduğu şirket adına usulsüzlük cezası ve vergi ziyaı cezası uygulanmıştır. Ayrıca başvurucuya sahte fatura düzenleme ve kullanma fiili sonucunda vergi kaçakçılığı suçu işlediği gerekçesi ile hapis cezası verilmiştir. Başvurucu, aynı fiili nedeniyle hakkında hem vergi cezası hem de hapis cezası uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi vergi cezalarının şirket aleyhine, hapis cezasının ise başvurucu aleyhine verilmesi nedeniyle söz konusu ihlal iddiasının ne bis in idem ilkesi kapsamına girmediğini belirterek başvurunun konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir[664].

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi, ne bis in idem ilkesinin ihlali iddiası ile yapılan başvurularda genellikle kabul edilmezlik kararı vermiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından Ek 7 No'lu Protokol'ün 1 Ağustos 2016 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesinden sonra verilen ilk karar ise *Ünal Gökpınar başvurusu* sonucunda olmuştur. Başvuruya konu somut olayda; başvurucunun 2007 ile 2011 yılları arasında pos tefeciliği yolu ile sahte faturalar düzenleyerek gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine vergi idaresi tarafından vergi ziyaı ile özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve başvurucu bu cezaları yeniden yapılandırma yoluyla ödemiştir. Ayrıca başvurucu hakkında vergi kaçakçılığı suçunu işlediği gerekçesiyle ceza mahkemesince hapis cezası verilmiştir. Başvurucu, vergi cezalarını ödemesine rağmen aynı fiili nedeniyle bir de hapis cezası ile

---

663 Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, Başvuru No:2015/6728, Karar Tarihi: 01/02/2018 (07.03.2018 tarihli ve 30353 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

664 Anayasa Mahkemesi Kararı, Mehmet Turgay Özbekler Başvurusu, Başvuru No:2017/20779, Karar Tarihi:11.03.2020 (28/4/2020 tarihli ve 31112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

cezalandırılmış olmasının ne bis in idem ilkesine aykırı olduğunu öne sürerek Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi ilk olarak, başvurunun kabul edilebilirliği açısından söz konusu hak ihlali iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı içinde olup olmadığını değerlendirmiştir. Ne bis in idem ilkesi, AİHS'ye Ek 7 No'lu Protokol ile güvence altına alınmış ve bu Protokol 1 Ağustos 2016 tarihi itibariyle ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Bireysel başvuruda bulunabilmek için Protokol ile korunan bu hakkın Anayasa'da da bir karşılığının olması gerekmektedir. Ne bis in idem ilkesi, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görülmektedir. Zira adil yargılanma hakkı, hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olan hukuk güvenliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Kesin hüküm ile sonuçlanmış cezai süreçlerin tekrarlanması da hukuk güvenliğini zedeleyecektir. AİHM'in de bazı kararlarında söz konusu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantılı bir güvence olduğunu belirttiği görülmektedir[665]. Böylece Anayasa Mahkemesi, söz konusu hak ihlali iddiasının Ek 7 No'lu Protokol ile Anayasa'nın ortak koruma alanında olduğu gerekçesiyle başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur.

Sonraki aşama olarak Anayasa Mahkemesi, ilkeyi somut olaya uygulamıştır. Vergi cezalarının amacının kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesi olduğu; eylemin suç olarak yaptırıma bağlanmasının ise sahte fatura düzenlenmesinin ve kullanılmasının önüne geçmek olduğu belirtilmiştir. Ancak adli ve idari süreçlerin farklı hukuki değerleri koruyor olmasının, ihlal edilen eylemin aynı olmasını değiştirmeyeceğinin üzerinde durulmuştur. Somut olayda idari ve adli süreçler aynı kişi hakkında ve aynı vergilenme dönemindeki sahte fatura düzenleme eylemi ile ilgili olarak yürütülmüştür. Her iki yargılama amaç, zaman ve mekan yönlerinden birbirine bağlı yani özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilden kaynaklanmaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi, adli ve idari süreçlerin farklı amaç ve hukuki yararlara yönelik olması sebebiyle somut olay açısından aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlalinden söz edilemeyeceği yönünde karar vermiştir[666]. Görüldüğü üzere; Anayasa Mahkemesi, bireye aynı fiilinden kaynaklanan ama farklı hukuki yarar ve amaçlara yönelik birden fazla ceza uygulanmasının ne bis in idem ilkesini ihlal etmeyeceği görüşündedir. Kanaatimizce, Anayasa Mahkemesi'nin vergi cezalarının amacının kamunun uğradığı zararı tazmin etmek olduğu şeklindeki yorumu

---

665 Nikitin / Rusya Kararı, Başvuru No:50178/99, T:20.07.2004, paragraf 35, http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-61928 s.e.t:15.07.2020.

666 Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, Ünal Gökpınar Başvurusu, Başvuru No:2018/9115, Karar Tarihi:27/03/2019 (16/05/2019 tarihli ve 30776 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

yanlıştır. Zira miktar olarak kamunun uğradığı zarardan fazlasını öngören vergi cezaları tazmin değil cezalandırma ve caydırma amacı taşımaktadır.

Vergi ceza hukukunda ne bis in idem ilkesi ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular haricinde İstanbul 14. Vergi Mahkemesi'nin somut norm denetimi kapsamında bir başvurusu bulunmaktadır. Mahkeme, 193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinin 4. fıkrasında yer alan *"Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10' u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tesbiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir."* hükmündeki *"ve ceza"* ibaresinin Anayasa'nın 10. ve 38. maddesi ile ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali yönünde başvuruda bulunmuştur. Mahkeme, kanun lafzında *"ceza"* ibaresiyle hangi tür cezanın kastedildiğinin anlaşılır olmadığını, ancak uygulamada bu ibarenin vergi ziyaı cezası olarak yorumlandığını, dolayısıyla mahsup dönemi geçmiş olmasına rağmen geçici vergi üzerinden vergi ziyaı cezasının kesildiğini ve bu nedenle bahse konu hüküm nedeniyle mükelleflerin tek fiili nedeniyle ziyaa uğratılan hem geçici vergi hem de gelir vergisi için aynı tür idari yaptırım olan vergi ziyaı cezasının iki kez kesilmesi işleminin ne bis in idem kuralına aykırılık teşkil ettiğini öne sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, itiraz konusu kural ile gelir vergisine mahsup edilmek üzere alınan geçici verginin eksik beyan nedeniyle eksik tahakkuk ettirilmesinin önüne geçilmesinin amaçlandığı ve eksik tahakkuk eden geçici vergi üzerinden uygulanacak ceza ile mükelleflerin mali düzene aykırı davranışları açısından caydırıcılığın sağlanmasının öngörüldüğünün altını çizmiştir. Bu nedenle geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi, tahakkukun eksik gerçekleştirilmesi şeklindeki vergi ziyaı kabahatini oluşturacaktır. Bu durum aynı zamanda o yıla ait gelir vergisi matrahının da eksik beyan edilerek eksik tahakkuk ettiği anlamına gelmektedir. Dolasıyla o yıl açısından hem gelir vergisi yönünden hem de geçici vergi yönünden vergi ziyaı kabahati işlenmiş olacak ve her iki vergi açısından vergi ziyaı cezası kesilecektir. Anayasa Mahkemesi'nce, bu noktada göz ardı edilmemesi gereken husus gelir vergisi ile gelir vergisine mahsuben alınan geçici verginin tarh ve tahsil dönemlerinin farklı olduğu ve eksik tahakkukun ayrı ayrı fiillerle birbirinden farklı vergilendirme dönemlerinde gerçekleştiğidir. Bu nedenle, mevcut durumda birden fazla vergi ziyaı suçu işlenmiş olup aynı fiilden dolayı birden fazla kez

cezalandırılmama ilkesi kapsamında fiillerin aynılığından söz edilemeyecektir. Geçici verginin eksik tahakkuk ettirilmesi karşısında uygulanan ceza, kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında öngörülmüş olup hukuk devleti ilkesiyle de çelişmemektedir. Anayasa Mahkemesi açıklanan nedenlerle itiraz konusu kuralın Anayasa'ya ve ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediği yönünde karar vermiştir[667].

3. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI İLE CEZA MAHKEMESİ KARARLARININ BİRBİRİNE ETKİSİ SORUNU

3.1. Kesin Hüküm Kavramı Çerçevesinde Yargı Kararlarının Birbiri Üzerindeki Etkisi

Kesin hüküm kurumu şekli anlamda kesin hüküm ve maddi anlamda kesin hüküm olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi anlamda kesin hükmün ön şartı, hükmün şekli anlamda kesinleşmiş olmasıdır. Şekli anlamda kesin hüküm, mahkemece verilen hükme karşı başvurulabilecek bir olağan kanun yolunun kalmaması ile verilen hükmün şekli anlamda kesinlik kazanmasıdır. AİHM bir kararın şekli anlamda kesinleşmiş olmasını *"olağan bir kanun yoluna başvurarak karardan dönme imkanının bulunmaması veya tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi veya bu yollara süresinde başvuru yapılmaması"* şartına bağlamıştır. Burada amaçlanan dava konusu uyuşmazlığı sonlandırmaktır. Ancak bu kesinlik farklı muhakeme alanlarına tesir etmez. Örneğin, ceza yargılaması sonucu verilen kesin bir hüküm aynı konu ile ilgili idari yargılama yapılmasının önüne geçmez[668].

Maddi anlamda kesin hüküm, davanın tarafları hakkında görülmekte olan uyuşmazlığın nihai bir karara bağlanarak yargılamaya konu maddi gerçekliğin ortaya çıkarılmış olmasıdır. Maddi anlamda kesin hükmün bir olumlu ve bir de olumsuz etkisi bulunmaktadır. Kesin hükmün olumsuz etkisi; verilmiş olan bir kesin hükümden sonra aynı muhakeme alanı içerisinde aynı uyuşmazlığa ilişkin tarafı, sebebi ve konusu aynı olan ikinci bir davanın açılamamasıdır. İkinci bir davanın açılacak olması halinde bu davanın

---

667 Anayasa Mahkemesi Kararı, E:2019/16, K:2019/15, T:14.03.2019 (10.04.2019 tarihli ve 30741 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

668 **Akkaş, Ahmet Hulusi** (2016) Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Merci Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi, Ankara, Adalet, s. 71-72.

reddedilmesi gerekir. Bu etkiye, kesin hükmün önleme etkisi veya ne bis in idem ilkesi de denilmektedir. Olaya ceza muhakemesi açısından baktığımızda, kişinin aynı suçtan dolayı birden fazla kez yargılanmasının ve cezalandırılmasının da önüne geçilmiş olacaktır[669].

Farklı muhakeme alanlarında aynı konuyla ilgili birbiriyle çelişen farklı kararlar verilmesinin önüne geçilmesi ise maddi anlamda kesin hükmün olumlu etkisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu noktada bir mahkeme tarafından verilmiş olan kesin hükmün farklı muhakeme alanında bulunan mahkeme için bağlayıcı olup olmayacağı hususu gündeme gelir. Bağlayıcılık, kesin hükümle sonuçlandırılan uyuşmazlığa konu olayın aynı ya da farklı muhakeme alanında yürütülmekte olan bir yargılama sürecinde ön sorun teşkil etmesi halinde mahkemenin bu konu ile ilgili önceden verilmiş kesin hüküm ile bağlı olmasıdır[670]. Bu şekilde aynı konunun birden fazla kez tartışılmasının önüne geçilerek hukuki belirlilik de sağlanmış olacaktır[671]. Ceza muhakemesinde bağlayıcılık etkisinin kabul edilmesi noktasında doktrinde iki farklı görüş bulunmaktadır. Görüşlerden birine göre; ceza mahkemesi diğer mahkeme kararlarıyla bağlı değildir. Bu görüşün dayandığı gerekçeler, ceza yargılaması ile amaçlananın maddi gerçeği araştırmak olduğu ve bu noktada ceza hakiminin bir başka mahkeme hükmüyle bağlı olmaksızın delil serbestliği ilkesi çerçevesinde maddi gerçeği kendisinin araştırması gerektiğidir[672]. Diğer görüş ise, aynı konuya ilişkin birbiriyle çelişen mahkeme kararlarının önüne geçilmesi ve hukuki güvenliğin sağlanması adına ceza mahkemesinin diğer mahkeme tarafından verilmiş olan kesin hüküm ile bağlı olacağını öne sürmektedir[673].

3.2. Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde Yer Alan Düzenleme ve Anlamı

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında *"Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz"* ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, vergi cezalarını uygulayan makam ve merci olan vergi idaresinin kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbiri üzerinde bağlayıcı bir etkisi olmadığı ortaya

669 **Akkaş,** s. 75.
670 **Akkaş,** s. 74.
671 **Akkaş,** s. 77.
672 **Akkaş,** s. 110-111.
673 **Akkaş,** s. 124.

konulmuştur[674]. Bu kanun hükmü ile hedeflenen amacın ceza mahkemesince verilen kesin hüküm karşısında vergi idaresinin ceza kesme işleminin engellenmemesi yani bir nevi kesin hükmün önleme etkisini bu durum için kaldırmak olduğu söylenebilir. Söz konusu düzenleme karşısında ceza mahkemesince verilen beraat kararı vergi idaresince para cezası kesilmesinin önüne geçmeyeceği gibi vergi idaresinin ceza kesmeme şeklindeki tasarrufu da ceza mahkemesi kararını etkilemeyecektir[675].

Doktrinde VUK'un 367. maddesinin son fıkrasını vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini bağlamadığı şeklinde yorumlayan görüşler bulunmaktadır. Ancak bu noktada atlatılan husus vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercinin vergi mahkemesi değil, vergi idaresi olduğudur. Vergi mahkemesinin görevi vergi idaresinin ceza kesme işlemini denetlemektir. Ayrıca bu konuda dikket edilmesi gereken diğer bir husus, Vergi Usul Kanunu'nun 04.01.1961 tarihinde kabul edilip 10.01.1961 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdiğidir. Vergi mahkemeleri ise 06.01.1982 tarihinde kabul edilen ve 20.01.1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2576 sayılı Kanun ile kurulmuştur. 2576 sayılı Kanundan önce, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk dereceyi vergi itiraz komisyonları ve ikinci dereceyi ise vergi temyiz komisyonu oluşturmakta ve bu komisyonlar yargı organı olarak kabul edilmemekteydi[676]. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere kanun koyucunun, vergi mahkemeleri kurulmadan vergi mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin vermiş olduğu kararların birbirini etkilemeyeceği hususunu

---

674 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 284.

675 **İçer, Zafer / Yücel, Yener** (2019) 'Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi' 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/I%CC%87c%CC%A7er,%20Yu%CC%88cel,%20Vergi%20ve%20Ceza%20Mahkemelerinin%20Kararlar%C4%B1n%C4%B1n%20Birbirine%20Etkisinin%20Deg%CC%86erlendirilmesi.pdf s.e.t: 30.12.2020.

676 Bu duruma paralel olarak Yargıtay da yargı organı olmadığı kabul edilen vergi itiraz komisyonları veya vergi temyiz komisyonlarının verdikleri kararların ceza mahkemesi için bağlayıcı olmadığı yönünde kararlar vermiştir: *"...Deftere tabi vergi mükellefi olan sanığın, tahliye tazminatı (hava parası) olarak aldığı 375 bin liradan makbuz verdiği, 75 bin lirasını deftere kayıt ettiği halde, makbuzsuz aldığı 300.000 lirayı vergi defterine yazmadığı, Amerikan, Türk Ticaret Bankası Genel İdare Kurulu Kararı, Banka kayıtları, ödeme fişi, bunları doğrulayan tanık sözleri ile mahkemece kabul edilmiş, dosyada mevcut delillere göre bu kabulde bir isabetsizlik görülmemiştir. Temyiz layihasına eklenen vergi temyiz komisyonu kararı henüz kesinleşmemiştir. Danıştay'a başvurulabilir. Kanun yoluna başvurulmadan kesinleşmiş dahi olsa mahkemeleri bağlayıcı nitelikteki kararlardan değildir"* Yargıtay 7. Ceza Dairesi E:1971/6155 K:1971/5890 T:05.05.1971, **Akkaş,** s. 246; **Cumhur, Yusuf** (2011) 'Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi' Terazi Hukuk Dergisi, S:64, s. 59; **İnce, Eyüp** (2018) 'Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Vergi Sorunları Dergisi, S:357, s. 26; **Ildırar, Elif** 'Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Vergi Ziyaı Kabahati Özelinde Aynı Olaya İlişkin Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin, s. 596; **Minez, Yusuf** 'Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin, s.620

amaçlaması mümkün değildir. Zira her iki farklı yargı yoluna ait mahkeme kararının birbirini etkilememesi ve ortaya çelişkili kararların çıkması hak ve adalete ters düşecektir[677].

Belirtilen görüşü destekler nitelikte; 23.01.2008 tarihli 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun gerekçesinde VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan söz konusu hükmün mutlak olmadığı, *"Bir ticari ilişkide tutulan defter ve kayıtların sahte olmadığı, defter ve kayıtların gerçek bir ilişkiyi yansıttığı ve içerikleri bakımından doğru olduğu gerekçesiyle beraat kararı vermiş olan ceza mahkemesinin kesinleşmiş hükmü, bu belgelere konu ticari ilişkiler dolayısıyla vergi ziyaına sebebiyet verildiği gerekçesiyle idari para cezası olarak vergi cezası verilmesine engel teşkil eder. Hatta, maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin bu bağlamdaki hükmünün, sadece vergi mevzuatı uygulayıcıları tarafından değil, vergi mahkemeleri tarafından da göz önünde bulundurulması gerekir"* açıklamalarıyla ortaya konulmuştur[678]. Söz konusu kanun gerekçesine göre, maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin sanığın üzerine atılı suçu işlemediğinin tespitine yönelik kararının hem vergi idaresi ve hem de vergi mahkemesi kararları üzerinde etkili olması gerekmektedir[679].

Bu konunun önem arz etmesinin asıl sebeplerinden biri VUK'un 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"vergi ziyaına 359. maddedeki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, maddeye göre öngörülen vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanacaktır"* şeklindeki düzenlemedir. Bu düzenleme dolayısıyla aynı konuya ilişkin olarak vergi idaresinin vergi ziyaı cezası kesme işlemlerine yönelik itirazlara bakan vergi mahkemesinde ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamayı yapan ceza mahkemesinde iki ayrı yargılama yürütülmektedir. Uygulamada, ceza mahkemesince sanığın üzerine atılı suçu işlemediğinin sabit olduğu gerekçesiyle beraat kararı verilmesine rağmen vergi idaresince hakkında üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi ve bu ceza kesme işleminin vergi mahkemesi tarafından uygun görülmesi gibi birbiriyle çelişkili sonuçlara sebebiyet veren yargı kararlarına rastlanabilmektedir. Aynı konu ile ilgili olarak birbirinden bağımsız bir şekilde yargılama yapan her iki mahkeme arasındaki etkileşimin sağlanması yönünde kanunlarımızda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenlerle aynı konuya ilişkin olarak karar veren vergi

677 **Cumhur,** s. 59.
678 **Akkaş,** s. 244.
679 **İnce,** s. 26.

mahkemesi ile ceza mahkemesi arasındaki etkileşim sorunun çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

3.3. Yargı Kararları Işığında Soruna İlişkin Doktrindeki Görüşler ve Çözüm Önerileri

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılamaları yürütme görevi asliye ceza mahkemelerine aittir. Üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi işlemi ise vergi idaresinin tasarrufunda olup bu karara ilişkin olarak çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma görevi vergi mahkemelerine aittir. AİHM kararlarına göre, aynı olay ile ilgili birden fazla yargılama eş zamanlı olarak yürütülebilir. Yargılamalardan birinde kesin bir karar verilmesi halinde diğer yargılamanın sonlandırılmaması ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelse de mükerrer cezalandırmanın etkilerini kaldırmak için bir onarım öngörülmüş ise ilke ihlal edilmemiş sayılır[680]. Kısaca, her iki yargılama arasındaki etkileşimin etkin bir şekilde sağlanması koşulu ile aynı kişi hakkında aynı suça ilişkin birden fazla yargılamanın yürütülmesi ve yargılamalardan biri kesin hükümle sonuçlanmasına rağmen diğer mahkemede görülen yargılamaya devam olunması ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki AİHM kararlarında, yargılama kavramını geniş yorumlamış ve soruşturma aşamasını da bu kavrama dahil etmiştir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu açısından ceza soruşturması ve vergi ziyaı kabahati açısından vergi incelemesi aşamalarını da yargılama kavramı içerisinde değerlendirmek gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nunda vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceği yönünde bir düzenleme bulunsa da aynı durum ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının birbirine etkisi noktasında geçerli değildir. Her iki mahkeme de aynı kişinin aynı eylemi ile ilgili ortaya çıkan farklı suçlara ilişkin yargılama yapmakta ve karar vermektedir. Ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşimin sağlanması adına kanuni bir düzenlenme bulunmaması bazı durumlarda her iki yargı merciinin birbiri ile çelişen kararlar vermesine ve ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmesine neden olabilmektedir.

Mahkemeler arası etkileşim sorunu ile ilgili farklı olasılıklar ve örnekler üzerinden ayrı ayrı değerlendirme yapmak gerekir. İlk olarak, ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçu hakkında görülen davada beraat kararı verildiği ve bu sırada vergi mahkemesince üç

680 **Selcen Ataç,** s. 160.

kat vergi ziyaı cezasının iptaline yönelik görülen davanın mükellef aleyhine sonuçlandığı bir somut olay örgüsü üzerinden açıklama yapalım. Belirttiğimiz üzere, üç kat vergi ziyaı cezasının kesilebilmesi için vergi ziyaına vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden biri ile sebep olunması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için mükellefin kasıtlı bir şekilde hareket etmesi şart iken; vergi ziyaı kabahatinde kast unsuru aranmamaktır. Manevi unsur farklılığının sonucu olarak kişi, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiili kasıtlı bir şekilde gerçekleştirmemiş ve bu fiil sonucu vergi ziyaı oluşmuş ise üç kat yerine bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin kişinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir fiili kasıtlı olarak gerçekleştirdiğine kanaat getirip mükellefe üç kat vergi ziyaı cezası uygulaması ve bu işlemin vergi mahkemesi kararı ile kesinleşmesi mümkündür. Ancak ceza mahkemesince görülmekte olan yargılama sonucu suça konu eylemi gerçekleştiren kişinin yargılamadaki sanık olmadığının veya sanığın vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir fiilinin olmadığının ya da sanığın bu fiili gerçekleştirirken kastı olmadığının tespiti ile *"suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması veya yüklenen fiilin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması ya da yüklenen suç açısından failin kastının bulunmaması"* gerekçelerinden birine dayalı olarak beraat kararı verilmesi çelişkiye yol açacaktır[681]. Zira kanun hükmünde ceza mahkemesi ile vergi idaresi kararlarının birbirini etkilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu şekilde bir hak kaybının önüne geçmek adına, vergi idaresinin üç kat vergi ziyaı cezası uygulamak yerine öncelikle sadece bir kat vergi ziyaı cezası uygulayarak kalan iki kat ceza için ceza mahkemesi kararını beklemesi daha uygun bir çözüm olarak değerlendirilebilir. Aksi durumlar ceza mahkemesi kararı ile vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği sabit olan kişinin haksız yere daha fazla para cezası ile cezalandırılması durumunu doğuracaktır. Böylece üç kat vergi ziyaı cezasının kesilebilmesi için ceza mahkemesi kararının beklenmesi ile hukuki birlik de sağlanmış olacak ve birbiriyle çelişen kararlar verilmesinin önüne geçilerek kesin hüküm otoritesi de sağlanacaktır. Ortaya çıkan bu sorunu gidermek adına vergi idaresinin üç kat vergi ziyaı kesme şeklinde işlemi, VUK'un 375. maddesinde yer alan *"Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir"* hükmü çerçevesinde re'sen veya ilgili mükellefin başvurusu ile ceza mahkemesince verilen kesin karara göre düzeltilebilmelidir[682].

---

681 **Akkaya, Mustafa** (2000) 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:49, S:1-4, s.95.

682 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 285.

Ceza mahkemesince mahkumiyet kararı verilmesi her zaman vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerektiği sonucunu doğurmamaktadır. Zira vergi ziyaı, kaçakçılık suçunun unsurunu oluşturmadığından gerçekleştirilen fiil sonucu vergi ziyaı oluşmaması durumunda vergi idaresince ceza kesilmez. Ceza mahkemesinin verdiği beraat kararının *"suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması"* gerekçesine değil de *"suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması"* gerekçesine dayanması durumunda ise bu kararın vergi idaresini ya da vergi mahkemesini bağlayıcı yönü bulunmamaktadır[683]. Zira böylesi bir durumda ceza mahkemesi, sanığın suçluluğunu ya da suçsuzluğunu kanıtlayacak yeterli delil elde edememiş ve somut gerçekliğe ulaşamamıştır. Bu nedenle vergi idaresince vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilecek bir fiil ile vergi ziyaına neden olunduğunun tespiti halinde ceza mahkemesinin beraat kararına rağmen üç kat vergi ziyaı cezasının kesilmesi sorun teşkil etmeyecektir[684].

Vergi idaresinin üç kat vergi ziyaı cezası kesme işlemine yönelik kararının vergi mahkemesine taşınmış olduğu ve ceza mahkemesindeki yargılamanın henüz sonuçlanmadığı durumlarda kast unsurunun tespiti açısından vergi mahkemesinin ceza mahkemesinin kararını bekletici mesele yaparak yargılamaya ara vermesi gerekebilir[685]. Zira kişinin suç işlemek yönünde kastı olup olmadığının tespiti ceza mahkemesinin görev alanında olup vergi mahkemesinin sadece vergi ziyaının oluşup oluşmadığı noktasında değerlendirme yapması yerinde olacaktır[686]. Yargıtay Ceza Genel Kurulu da bu konuyla ilgili olarak, vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru olan kastın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiği ve bu nedenle ceza mahkemesince herhangi bir değerlendirme yapılmaksızın vergi mahkemesinin failin davaya konu faturaları kasıtlı olarak kullanmadığının tespitini içeren kesinleşmiş kararı esas alınarak verilen beraat kararının bozulması gerektiği yönünde karar vermiştir[687]. Görüldüğü üzere bu soruna dayalı

---

683 **Bahçeçi,** Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 163.

684 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 285.

685 **Biyan,** s. 105-106; **Geçer,** Non Bis In Idem, s. 338.

686 **Ömercioğlu, Abdullah** (2017) 'Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:128, s. 197.

687 *"... faturaları düzenleyen ... ve ... arasında gerçek bir mal alış verisinin bulunmadığı, faturaların gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı, alınan faturaların yevmiye defterine gider olarak kaydedilmesi ve KDV indiriminde kullanılması nedeniyle vergi ziyaına neden olunduğu, sanık tarafından sahte faturaların bilerek kullanılmadığı savunulmuş ise de; faturaların sayısı, miktarı, alındıkları firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek bir mal ve hizmet alışverişinin olmaması birlikte değerlendirildiğinde, savunmanın dosya içeriğine uygun olmayıp, soyut inkardan ibaret olduğu, ayrıca Yerel Mahkemece Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanılarak beraat kararı verilmiş ise de; bu eylemler nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun, kesinleşen vergi mahkemesi kararları ile de saptandığı, faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı yönündeki gerekçenin suçun manevi ögesiyle ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince*

eksikliklerin giderilmesi adına kanuni bir düzenlenme yapılması zaruri olup aksi takdirde ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucunu doğuracak kararlar verilmesi kaçınılmazdır.

Yukarıda belirtilen durumun tersi olasılıkta bir örnek olarak; mükellef hakkında vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezası kesilerek ayrıca suç duyurusunda bulunulduğu, vergi mahkemesince olayda üç kat vergi ziyaı kesilmesini gerektirecek bir durum olmadığı ve bir kat ceza kesilmesi gerektiği yönünde karar verilerek bu kararının kesinleştiği, bu sırada ceza mahkemesince de vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönünde mahkumiyet kararı verildiği şeklinde gerçekleşen somut olay döngüsü için *Karakoç,* olası çözüm önerilerini değerlendirmiştir. *Karakoç;* vergi idaresinin re'sen düzeltme yaparak eksik kalan iki kat vergi ziyaı cezasını kesmesi şeklindeki bir çözüm önerisi karşısında kesinleşmiş olan vergi mahkemesi kararına idari bir işlemle müdahale edilemeyeceği kaldı ki VUK'un 367/son maddesinde yer alan ceza mahkemesi ile vergi idaresi kararlarının birbirini etkilemeyeceği şeklindeki hüküm nedeniyle bu çözüm yolunun zaten mümkün olmayacağını belirtmiştir.

Karakoç, aynı olasılığa dair diğer bir çözümün yargılanmanın yenilenmesi müessesi olduğu ancak hangi mahkeme kararının esas alınarak bu yola başvurulabileceği ve farklı iki yargı koluna ait mahkemelerin vermiş olduğu kararların yargılanmanın yenilenmesi müessesine başvuru şartının sağlanması noktasında tarafları, konusu ve sebebi aynı olan uyuşmazlık ile alakalı verilmiş iki çelişkili karar olarak değerlendirilip değerlendiremeyeceği hususlarının muğlak olduğunu ifade etmiştir[688]. Yargıtay da bu konuda *"Vergi Mahkemesince verilen karara konu faturalarla ilgili olarak düzenlenen vergi suçu raporuna dayanılarak açılan ceza davasının lehine sonuçlandığını, bu durumda İdari Yargılama Usulü Kanununun 53 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (c) ve (h) bentleri uyarınca yargılamanın yenilenmesini gerektiren bir durumun ortaya çıktığını ileri sürmekte ise de, yargılanmanın yenilenmesini talep ettiği Vergi Mahkemesi kararı ile Ceza Mahkemesince verilen kararın tarafları, konusu ve sebebi aynı olan ve birbirlerine aykırı hüküm içeren karar niteliği taşımadığı gibi, Ceza Mahkemesince verilen kararın Vergi Mahkemesi kararının sonuçlarını ortadan kaldırmadığı gerekçesiyle yargılamanın yenilenmesi isteminin reddine"* karar vermiştir[689]. Yargıtay'ın benzer bir başka kararı ise

değerlendirileceği, toplanan kanıtlardan sanığın 1995 ve 1996 yıllarında sahte faturaları bilerek kullanmak suretiyle vergi kaybına neden olduğu, atılı suçun tüm ögeleriyle oluştuğu anlaşılmaktadır." Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı E:2001/11-213, K:2001/219, T:16.10.2011, **Geçer,** Non Bis in İdem, s. 335.

688 **Karakoç,** Değerlendirme, s. 12.

689 Danıştay 4. Dairesi E:2006/929 K:2007/578 T:28.02.2007 www.corpus.com.tr, s.e.t: 07.11.2020.

ceza mahkemesinin delilleri serbestçe araştırma ve takdir etme yetkisine sahip olduğu ve bu nedenle vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi için yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden olmadığı yönündedir[690]. Bu kararların tersi bir örnek olarak Yargıtay, ceza mahkemesi kararı kesinleştikten sonra vergi idaresinin mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için yapılan tebligatın geçersiz olduğuna ilişkin bildirimin yargılanmanın yenilenmesi müessesi karşısında yeni delil olarak değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir[691]. Görüldüğü üzere bu olasılık çerçevesinde de mevcut hukuki düzenlemeler ile ortaya çıkan çelişkiyi gidermek mümkün olmayıp kanaatimizce sorunu çözüme kavuşturacak yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Sayılan durumlar dışında ceza mahkemesince hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilebilmesi için de mahkeme kararlarının birbirini etkiliyor olması gerekmektedir[692]. Zira CMK'nın 231. maddesine göre hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için *"suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi"* şartının sağlanması gerekmektedir. Bu noktada kamunun uğradığı zarar vergi ziyaı olduğundan varlığının ve miktarının tespiti, vergi mahkemesinin kararına bağlıdır. Durumun açıklayıcı olması açısından Yargıtay'ın bu konu ile ilgili vermiş olduğu bir karar şu şekildedir: *"Hagb ile ilgili 'dosyada vergi ziyaını gösterir teknik veya inceleme raporlarının bulunmadığı, sanık müdafii tarafından ibraz edilen vergi mahkemesi kararlarında da cezalı tarhiyatların iptaline ilişkin davaların kabul edildiği cihetle, vergi inceleme raporlarının dosya içine getirtilmesi, anılan vergi mahkemesi kararlarının kesinleşip kesinleşmediğinin araştırılması ve işlenen suç nedeniyle ne gibi bir zarar olduğunun açıkça karar yerinde gösterilmesi gerekirken, kamu zararının giderilmediği*

---

690 *"Vergi Mahkemesi kararlarının, delilleri serbestçe araştırmak ve takdir etmek ilkesini uygulayan ceza hakimini bağlamayacağı cihetle, hükümlü müdafiinin talebinin 5271 sayılı CMK'nun 311. maddesinde sınırlı şekilde belirtilen "hükümlü lehine yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden" birisinin varlığına ilişkin olmadığı da gözetilerek aynı Kanunun 323/1. maddesi uyarınca 22.10.1996 gün 1996/53-776 Esas-Karar numaralı önceki hükmün onaylanmasına karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulü ile kesinleşmiş mahkumiyet hükmünün iptaline ve yüklenen suçtan sanığın beraatine karar verilmesi,"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2013/22118 K:2013/20041 T:25.12.2013; Benzer mahiyette karar olarak: Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2002/11792 K: 2003/97 T: 30.01.2003, www.corpus.com.tr, s.e.t: 07.11.2020.

691 *"Vergi mükellefi olan sanığın yapılan tebligata rağmen defter ve belgeleri ibraz etmediğinden bahisle hakkında yazılı şekilde hüküm kurulmuş ise de, söz konusu tebligatın geçersiz olduğuna ve hükmedilen cezalı tarhiyatın terkin edildiğine ilişkin hükümden sonra dosyaya ibraz edilen Bakırköy vergi dairesi müdürlüğünün yazısı ile kararının 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 311. Maddesi kapsamında yeni delil olarak kabulü gerekir"* Yargıtay 7. CD, 13.02.2008 tarih ve E. 2007/13594, K. 2008/1374 sayılı kararı, www.hukukturk.com, s.e.t:18.01.2021.

692 **İnce,** s. 28.

gerekçesiyle CMK'nun 231. maddesinin uygulanmaması' yasaya aykırı bulanarak anılan hükmün bozulmasına karar verilmiştir''[693].

3.3.1. Sorunun Çözümüne İlişkin Doktrindeki Farklı Çözüm Önerileri

Doktrinde ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi arasındaki etkileşim sorununa ilişkin birçok çözüm önerisi sunulmaktadır. Bu görüşler arasında genel olarak nispi muhakeme yapma ve bekletici mesele yapma şeklinde iki ana çözüm öne çıkmaktadır. Bekletici mesele müessesine yukarıdaki örnekler üzerinde kısmen değinilmiş olsa da nispi muhakeme yapma ve bekletici mesele yapma kavramlarının içeriğine ayrıca bakmakta fayda vardır. Etkileşim sorununa ilişkin doktrinde öne sürülen ve farklılık arz eden diğer çözüm önerilerinden biri de her iki mahkeme arasında ortaya çıkabilecek hüküm uyuşmazlıklarını sonlandırabilmek için kalıcı çözümün vergi suçlarına ilişkin davaların vergi mahkemesinde görülmesini sağlayacak yeni bir kanuni düzenlenmenin gerektiği şeklindedir[694]. Bu kısımda vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi arasındaki etkileşim sorununa ilişkin doktrinde yer alan farklı görüşlere yer verildikten sonra ilerleyen kısımlarda nispi muhakeme yapma ve bekletici mesele yapma müesseselerine yer verilecektir.

Karakoç'a göre etkileşim sorununu gidermek adına, kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ile vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezasının uygulanabilmesi için ceza mahkemesinin söz konusu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturup oluşturmadığına yönelik kararının beklenilmesinde yarar vardır. Aksi halde vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezası kesilen mükellef hakkında, ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği yönündeki beraat kararı verilmesi çelişkili bir durum yaratacaktır[695]. *Karakoç,* izahı zor bu duruma çözüm yolu olarak, kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiil işlediği düşünülen mükellef hakkında öncelikle temel vergi ziyaı cezası kesilmesini, daha sonra ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda bu fiili işlediğinin sabit olması halinde ziyaa uğratılan verginin iki katı tutarında ek bir vergi ziyaı cezasının daha uygulanmasını önermektedir[696]. Diğer bir öneri ise, ceza mahkemesinin vergi

---

693 Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/24413, K:2014/9886, T:21.05.2014, www.corpus.com.tr, s.e.t:07.11.2020.

694 **Özen,** Vergi Suçları, s. 106; **İnce,** s. 29.

695 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 186.

696 **Karakoç,** Vergi Ceza, s. 187; **Karakoç,** Yusuf (2010) 'Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, C:12, s. 12 (Değerlendirme).

kaçakçılığı suçuna yönelik verdiği mahkumiyet kararı yanında somut olayda vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde fer'i bir ceza olarak idari para cezasına da hükmedebilmesinin yönelik bir düzenlemenin getirilmesidir[697]. Böylelikle çelişkili kararların ortadan kalkması sağlanmış olacaktır. Yine *Karakoç*'a göre, üç kat vergi ziyaı cezasının kesilebilmesi vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönündeki ceza mahkemesi kararına bağlı olup bu şekilde bir karar olmaksızın idarenin üç kat ceza kesebilmesi mümkün değildir[698].

Taşkan, bu konuda *Karakoç* ile aynı yaklaşımı benimsemektedir. Vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanabilmesi, gerçekleştirilen fiilin vergi kaçakçılığı suçuna neden olduğu yönünde verilecek ceza mahkemesi kararına bağlıdır. Bu yönde bir karar olmadan fiili kaçakçılık olarak değerlendirmek ve buna yönelik yaptırımları uygulamak doğru değildir. Gerçekleştirilen fiilin kaçakçılık suçunu oluşturup oluşturmadığına dair kararı verme yetkisi ceza mahkemelerine aittir[699]. Dolasıyla idare bu yönde bir tasarrufta bulunamaz. *Taşkan,* Kanun'un bu haliyle farklı yorumlara açık olduğunu belirtmektedir. Başka bir yorum çerçevesinde, kanun koyucunun VUK'un 344. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenleme ile güttüğü amacının hangi fiiller ile vergi ziyaı kabahatinin ağırlaştırıcı halinin işlenmiş olacağını (vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olması şartı aranmaksızın) belirlemek olması halinde, madde metninde vergi kaçakçılığa suçuna atıf yapılmaksızın ilgili fıkra içerisinde söz konusu fiillerin teker teker belirtilmesi gerektiğini ileri sürmektedir[700]. *Taşkan,* hakkında üç kat vergi ziyaı kesilmiş kişi hakkında, ceza mahkemesince kaçakçılık suçu ile ilgili olarak beraat kararı verilmesi durumunda ise ikili bir değerlendirme yapmaktadır. Ceza mahkemesinin kişi hakkındaki beraat kararı delil yetersizliği gibi bir sebepten kaynaklanıyorsa ve fiilin suç teşkil edip etmediği tespit edilememiş ise vergi idaresi üç kat ceza uygulama noktasında takdir hakkına sahiptir. Ancak verilen beraat kararı kişinin suç işlemediğinin tespitine dayanıyorsa, vergi idaresince kesilmiş olan üç kat vergi ziyaı cezasının re'sen ya da söz konusu mükellefin başvurusu üzerine Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesinde yer alan "*vergi cezalarında yapılan*

---

697 **Karakoç,** Değerlendirme, s. 13; **Kaşıkçı, Mahmut** (2007) Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Ethemler Yayıncılık, s. 74.

698 **Karakoç,** Genel Vergi, s. 459.

699 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 284.

700 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 284; **Taşkan,** Yusuf Ziya (2007) 'Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler' Vergi Sorunları Dergisi, C:30, S:227, s. 123-124, (Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanması).

hataların kanunun vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği" şeklindeki hükme dayanarak düzeltilmesi gerekir[701].

Torunoğlu ise bu noktada farklı bir yaklaşım sergilemektedir. *Torunoğlu'*na göre, uygulamadaki durumun aksine, kanun lafzından anlaşılması gereken vergi ziyaına vergi kaçakçılığı suçu sonucunda sebebiyet verilmiş ise üç kat ceza kesilebileceğidir. Daha açık bir anlatım ile üç kat ceza kesilebilmesi için ön şart olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği yönünde ceza mahkemesi kararı gerekmektedir. Aksi halde ceza mahkemesince kaçakçılık suçunun işlendiği yönünde verilmiş bir karar olmadan üç kat ceza kesen vergi idaresi, suç oluşmadan vergi ziyaının oluştuğu noktasında re'sen karar vermiş olacaktır. *Torunoğlu* VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenlemeyi ise ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçu işlediği sabit olan kimse hakkında üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi noktasında idareye takdir hakkı tanındığı ve bunun Anayasa'nın 138. maddesinde yer alan *idarenin mahkemenin kararlarına uymakla yükümlü olduğu* şeklindeki düzenlemeye aykırılık teşkil ettiği yönünde yorumlamaktadır[702].

Akkaya'ya göre vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasında etkileşimin sağlanması zaruri olup bu hususla ilgili olarak mevzuatta herhangi bir düzenlenme bulunmadığından genel ceza hukuku kurallarına göre bir çözüm üretmek gerekmektir. Zira aynı fiille ilgili vergi ve ceza mahkemelerinin birbirinden farklı kararlar vermesi yargılama birliği ilkesi ile bağdaşmayacaktır[703]. Akkaya, bu noksanlığı gidermek adına en isabetli yolun bekletici müessese yapma olduğunu savunmuştur. Ceza mahkemesinin, aynı fiil nedeniyle vergi mahkemesinde de bir dava görüldüğünden haberdar olması halinde vergi mahkemesi kararının somut uyuşmazlığa etkili olabileceği kanaatinde ise vergi mahkemesi kararını bekletici mesele yapabilecektir[704]. Ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını bekleme yönündeki tasarrufu, vergi mahkemesince verilecek karar ile bağlı olduğu anlamına gelmemektedir. Ancak vergi mahkemesince suça konu fiilin işlenmediği gerekçesiyle idari cezanın iptaline ilişkin karar verilmesi halinde, bu karar ceza mahkemesi için bağlayıcı nitelikte olacaktır. Akkaya'ya göre bu sonucun temeli, kesin hükmün önleyici etkisi değil; somut olayda mantık çerçevesinde yapılacak tahlil ile bu sonuca ulaşılması gerektiğidir, yani bir nevi "mantık kudreti"dir[705]. Akkaya, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinde görülmek

701 **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 285; **Taşkan,** Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanması, s. 124.
702 **Torunoğlu,** s. 492-493.
703 **Akkaya**, s. 91.
704 **Akkaya,** s.92.
705 **Akkaya,** s. 93.

olan davadan haberdar olmaması ve vergi mahkemesince idari cezanın iptaline yönelik karar verilmesi halinde ortaya çıkan çelişkili durumun giderilmesi adına ceza mahkemesi tarafından yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması gerektiğini öne sürmektedir. Genel ceza hukuku kuralları çerçevesinde çözüm önerilemeyen tek durum ise vergi mahkemesince ceza kesme işleminin onanmasına rağmen ceza mahkemesince idari işlemin temelini oluşturan fiilin gerçekleştirildiği yönünde yeterli delilin elde edilemediği ya da somut olayda manevi unsur şartının sağlanmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmiş olması halidir. Birbirinden farklı yönde olan bu iki karar hem yargılama birliği ilkesi hem de adalet duygusu ile uyuşmayacaktır[706].

Bayar'a göre, vergi mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçunun işlenip işlenmediğini denetleme yetkisi olmayıp VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin somut olayda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ve vergi ziyaının bu fiiller neticesinde oluşup oluşmadığına yönelik bir araştırma yapması gerekmektedir. Bu noktada vergi ziyaı kabahatinin oluşumunda vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru olan kast unsuru aranmadığından ceza mahkemesince manevi unsurun yokluğu gerekçesiyle verilen beraat kararının vergi mahkemesince verilecek olan üç kat vergi ziyaı cezasının onanması yönündeki karara bir etkisi bulunmamaktadır[707]. Ceza mahkemesince verilen beraat kararına rağmen vergi idaresi ya da vergi mahkemesi idari ceza kesme işlemine konu fiilin gerçekleştiğini tespit etmişse üç kat vergi ziyaı cezası kesilebilecektir. Ceza mahkemesince vergi kaçakçılığına konu suçun işlendiğinin tespitine yönelik kesin kararın ise VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm karşısında vergi mahkemesince dikkate alınmaması ihtimali çelişkili sonuçlara yol açabilecektir[708].

Bahçeci'ye göre, mevzuatımızda vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi kararları arasında etkileşimin sağlanmasına yönelik bir düzenlemenin var olmaması, özellikle vergi mahkemesince ceza mahkemesinin alanına dahil olan bir konuda karar verilmesi halinde soruna neden olmaktadır. Vergi ziyaı kabahatinin unsurlarından biri somut olayda vergi ziyaının meydana gelmesidir. Bu nedenle, ceza mahkemesince mahkumiyet kararı verilmesine rağmen vergi mahkemesi tarafından vergi ziyanın oluşmadığı gerekçesiyle idari para cezası kesilmesi yönündeki işleminin iptaline karar verilebilecektir. Ancak ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçunun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması

706 **Akkaya,** s. 95.
707 **Bayar,** s. 195.
708 **Bayar,** s. 166.

gerekçesiyle verilen beraat kararı, vergi mahkemesinde görülmekte olan yargılama açısından bağlayıcı niteliktedir[709]. Ceza mahkemesinin suçun sanık tarafından işlendiğine dair yeterli delilin elde edilemediği gerekçesiyle vermiş olduğu beraat kararı ise vergi mahkemesi açısından bağlayıcı nitelik arz etmemektedir. Ancak, bu yargılama sürecinde kast unsuruna yönelik yapılan değerlendirmenin vergi mahkemesi açısından bağlayıcı olduğu öne sürülmektedir. Aksi halde, vergi mahkemesi tarafından da kast unsurunun değerlendirilmesi mükerrer yargılama yapılması sonucunu doğuracaktır. Bahçeci, doktrinde yer alan ikili yargılama sisteminin kaldırılarak ceza mahkemesince vergi idaresi tarafından kesilen idari para cezasının adli para cezası olarak uygulanması yönündeki çözüm önerisini, hem ceza mahkemesi tarafından ziyaa uğratılan vergi miktarının tespit edilmesinin her zaman kesin olarak mümkün olamayacağı hem de bu durumun yargılamayı uzatacağı gerekçeleriyle kamunun ve sanığın aleyhine sonuçlar doğuracağından uygun görmemektedir[710].

Özen'e göre, ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi arasındaki etkileşim sorunun giderilmesi için tek çözüm yolu vergi suçları ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılamaların tek elden vergi mahkemesince yürütülmesine yönelik kanuni düzenlemenin yapılmasıdır[711].

Doğrusöz'e göre, mahkemeler arası etkileşim özellikle mükellefe uygulanacak vergi ziyaı cezasının miktarının belirlenmesinde önem arz ettiğinden vergi mahkemesinin ceza mahkemesi tarafından verilecek kararı beklemesi daha uygun olacaktır. Doğrusöz, bundan farklı olarak vergi mahkemesinin uzmanlık alanına giren bir durumun mevcudiyetinde ceza mahkemesince vergi mahkemesi kararının göz önüne alınması gerektiğini öne sürmüştür[712].

Çavuş'a göre, VUK'un 367. maddesinin son fıkrası gereğince vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararları birbirini bağlamamaktadır. Bu nedenle, ceza mahkemesince verilecek beraat kararı vergi idaresinin üç kat vergi ziyaı cezası kesme işlemine engel teşkil etmeyecektir. Ancak, alanında uzman olan vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesince dikkate alınması gerekmektedir. Bu etkileşim, ceza mahkemesi kararlarının isabet oranını da artıracaktır[713].

---

709 **Bahçeci,** Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 162.

710 **Bahçeci,** Türk Hukukunun Uyum Sorunu, s. 163.

711 **Özen,** Vergi Suçları, s. 106.

712 **Doğrusöz, Mehmet Ezhan** (2016) 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu' www.bumindogrusoz.com s.e.t: 30.12.2020.

713 **Çavuş, Adnan** (2000) 'Vergi Usul Kanununun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi', Yaklaşım Dergisi, S: 95, s. 205.

Baykara ise Kanun'un gerekçesine bakıldığında ceza mahkemesince verilen kararın vergi mahkemesini de etkileyeceği, hatta her iki yargılamada elde edilen delillerin her iki mahkemeyi de etkileyeceği sonucuna ulaşılacağını öne sürmektedir[714]. Ancak kanımızca bu görüş, olması gerekeni ifade etmekte olup uygulamada ve Kanun'da olması gerekene yönelik noksanlıklar mevcuttur.

İçer'e göre, mevzuatımızda mahkemeler arası etkileşim sorununa ilişkin herhangi bir kanuni düzenlenme bulunmadığından mevcut düzenlenmeler karşısında iki şekilde çözüm sağlanabilir. İlk seçenek, somut olayda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerden hangisinin gerçekleştirilmesi halinde hangi mahkeme tarafından bekletici mesele yapılacağına dair İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda gerekli yasal düzenlemenin getirilmesidir. Örneğin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiiline ilişkin yapılacak tespitler ceza mahkemesinin uzmanlık alanı içerisinde olduğundan vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararı beklemesinin daha doğru olacağı öne sürülmüştür. İkinci seçenek ise mükellef hakkında uygulanan idari para cezaları yönünden ceza mahkemesince nispi muhakeme yapılarak karar verilmesi yönündedir[715].

Donay'a göre, ceza mahkemesince verilen mahkumiyet kararı, sanığın üzerine atılı suça konu fiilin somut olay çerçevesinde gerçekleştirildiğinin sabit olduğuna ilişkin bir tespiti içerdiğinden tüm yargı mercilerini bağlamalıdır[716].

Şenyüz'e göre, her iki mahkemenin de uzmanlık alanına giren konularda verdiği karar, diğer mahkeme tarafından dikkate alınmalıdır. Örneğin, bir belgenin sahteliğinin tespiti noktasında ceza mahkemeleri uzman olduğundan vergi mahkemesince bu karar gözetilmelidir[717].

3.3.2. Nispi Muhakeme Yapma

Nispi muhakeme yapma ve bekletici mesele yapma müesseselerine ilişkin olarak CMK'nın 218. maddesinin birinci fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: *"Yüklenen suçun ispatı, ceza mahkemelerinden başka bir mahkemenin görev alanına giren bir sorunun*

---

714 **Baykara, Bekir** (2008) 'Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi', Vergi Dünyası Dergisi, S:323, s. 6.
715 **İçer,** s. 19.
716 **Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta, s. 79.
717 **Şenyüz,** s. 363.

çözümüne bağlı ise; ceza mahkemesi bu sorunla ilgili olarak da bu kanun hükümlerine göre karar verebilir. Ancak bu sorunla ilgili olarak görevli mahkemede dava açılması veya açılmış davanın sonuçlanması ile ilgili olarak bekletici sorun kararı verebilir". Bu hükümden de anlaşılacağı üzere görülmekte olan bir ceza yargılanmasında karar verilebilmesi, öncelikle ceza mahkemesinin görev alanına girmeyen bir sorunun çözüme kavuşturulmasına bağlı olabilir. Böyle bir durumda ceza yargılamasında görevli hakiminin önünde iki seçenek vardır. Bu seçeneklerden birincisi nispi muhakeme yaparak ön sorunu kendi yargılama konusu için yeterli olacak oranda kendisinin çözüme kavuşturması, ikincisi ön sorun hakkında karar verilmesi için ilgili mahkeme kararının beklemesidir[718].

Bekletici mesele yapma müessesesi ile farklı yargı mercilerinin aynı konu ile ilgili farklı kararlar vermesinin önüne geçilebileceği gibi nispi muhakeme yapma yolu ile de yargılamanın sürecinin hızlandırılması sağlanabilecektir[719]. Nispi muhakeme yolu ile ceza hakimine görev alanına girmeyen bir konu hakkında karar verme yetkisi tanınmıştır. Madde metninden de anlaşılacağı üzere ceza mahkemesi, ilgili yargı yerinde henüz dava açılmamış ise nispi muhakeme yapma yoluyla ya da diğer dava sonucunu beklemek suretiyle ön sorunu çözebilir; ancak diğer yargı yerinde dava açılmış ise artık nispi muhakeme yolunu kullanamayacak ve sadece bekletici mesele yapabilecektir[720].

3.3.3. Bekletici Mesele Yapma

Ceza mahkemesi vereceği karar üzerinde etkili olacağı kanaatine varırsa vergi mahkemesi kararını CMK'nın 218. maddesinde yer alan hüküm gereğince bekletici mesele yapabilir. Ancak ceza mahkemesinin her durum için vergi mahkemesi kararını bekletici mesele yapması gerekmez. Somut olayın şartlarına göre vergi mahkemesinin vereceği kararın ceza mahkemesinde yapılan yargılamaya bir etkisi olmayacağı aşikarsa bu kararın beklenilmesine gerek yoktur[721]. Yargıtay, bu konuya ilişkin olarak bir kararında vergi mahkemesi kararının, konu itibariyle esasa ilişkin olmaması ve kanun değişikliğinden önce

---

718 **Taneri, Gökhan** (2015) 'Ceza ve Hukuk Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Adalet Dergisi, S:51, s. 94; **İçer/Yücel,** s. 12.

719 **Akkaş,** s. 189-191.

720 **Akkaş,** s. 194-195.

721 *"O halde, savunma doğrultusunda, 23301-23350 A Seri nolu fişlerin sanığa teslim edilip edilmediği matbaa yöneticilerinden sorularak, gerek görüldüğünde tanık olarak dinlenmeleri gerekir. Sanığın Vergi Mahkemesine açtığı dava, uyuşmazlık konusu olay bakımından bekletici ön sorun niteliğinde bulunmadığından sonucunun beklenmesine gerek yoktur."* Yargıtay Ceza Genel Kurulu E:1991/81 K:1991/111 T:08.04.1991, https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Ceza_Genel_Kurulu_1991-9_81.php s.e.t:17.12.2020; **Akkaya,** s.93.

vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olan vergi ziyaının oluştuğunun somut olayda anlaşılır olması nedeniyle, ceza mahkemesince beklenilmesine gerek görmemiştir[722]. Ceza yargılamasının amacı, maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Vergi mahkemesi verdiği karar neticesinde maddi gerçeği ortaya koymamışsa, örneğin usulde hata yapıldığı gerekçesiyle vergi ziyaı cezasının iptaline karar vermişse, bu karar ceza yargılamasını etkileyici sonuç doğurmayacaktır[723].

Bekletici mesele yapması gereken mahkemenin hangisi olduğu hususunda ise somut olaya göre değerlendirme yapılması gerekir. Gerçekleştirilen fiilin hem vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması hem de vergi ziyaına neden olması durumunda bu alanda ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemesi kararının ceza mahkemesince bekletici mesele yapılması daha doğru olacaktır. Zira vergi mahkemeleri, vergi konusunda teknik bilgiye sahip ve alanında da uzman olup vergi ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin maddi gerçekliği daha iyi tespit edebilecektir[724]. Örneğin, vergi mahkemesinin mükellefin gerçekleştirmiş olduğu fiilin vergi suçu oluşturmadığı yönündeki kararı ceza hakimince dikkate alınmalıdır[725]. Yargıtay da vermiş olduğu kararlarında ceza mahkemelerinin alanında uzman olan vergi mahkemesi kararlarını bekletici mesele yapmaksızın vermiş olduğu kararları açıklanan gerekçeler ile bozmuştur[726].

Ancak ceza mahkemesinin her hal ve şartta vergi mahkemesi kararını beklemesi gerektiği yönünde bir genelleme yanlış olacaktır. Zira ceza mahkemesi, vergi mahkemesinde görülmekte olan yargılamanın sonucunun vereceği karar üzerinde etkileyici olmayacağı kanaatine varırsa kendi yargılamasına devam etmelidir[727]. Bundan farklı olarak, vergi idaresi üç kat vergi ziyaı cezası kesmeye yönelik işlemini tesis ederken mükellefin bahse konu fiili gerçekleştirme yönünde kastının varlığına ilişkin bir değerlendirmede bulunmamaktadır.

---

722 Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:1999/3540 K:1999/4881, www.corpus.com.tr, s.e.t:17.01.2021.

723 *"Sanık aşamalarda değişmeyen savunmasında, Vergi Kontrol Memurları tarafından incelenmek üzere 23301-23350 A Seri nolu satış fişlerinden ibaret cildin kendisinden istendiğini, ancak bu numaraları taşıyan A Seri nolu bir ciltten ibaret satış fişlerini Ö..... Matbaası 'ndan teslim almadığını, idare ile uzlaşmaya gittiğini, uzlaşamadıkları konuyla ilgili olarak Vergi Mahkemesine dava açtığını, ileri sürmektedir… Sanığın Vergi Mahkemesine açtığı dava, uyuşmazlık konusu olay bakımından bekletici ön sorun niteliğinde bulunmadığından sonucunun beklenmesine gerek yoktur"* Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı E:1991/9-81 K:1991/111 T:08.04.1991, **Akkaş,** s. 250-251.

724 **İçer/Yücel,** s. 16.

725 **İnce,** s. 27.

726 *"… genel mahkeme olan asliye ceza mahkemesinin daha özel mahkeme olan vergi mahkemesi kararını beklemesi ve vergi mahkemesi kararına göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tespiti de yerleşik uygulama ve istikrar kazanmış durum olup …"* Yargıtay 9. Ceza Dairesi E: 1989/1411, K:1990/2173, T: 23.05.1990, **Cumhur,** s. 59.

727 **Akkaya,** s. 95; **Ömercioğlu / Dayıoğlu / Arslan**,s. 56.

Vergi idaresi, vergi ziyanın oluşup oluşmadığını ve vergi ziyaına sebebiyet veren fiilin VUK'un 359. maddesinde sayılan fiiller arasında sayılıp sayılmadığını tespit etmek ile yetinmektedir[728]. Kaldı ki kastın varlığının belirlenmesine ilişkin tartışma, ceza mahkemesinin görev alanı içerisindedir[729]. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, ceza mahkemesinin sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşup oluşmadığı noktasında Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanarak beraat kararı verdiği olayla ilgili olarak *"faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı"* yönündeki tespitin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve manevi unsurun gerçekleşip gerçekleşmediğinin ceza mahkemesince değerlendirilmesi gerektiği, somut olay kapsamında toplanan delillerden sahte fatura kullanma eyleminin kasıtlı bir şekilde gerçekleştirildiğinin sabit olduğu, ceza mahkemesince suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle verilen beraat kararının isabetsiz olduğu ve bozulması gerektiği yönünde karar vermiştir[730]. Sonuç olarak; her iki mahkemenin de uzmanlık gerektiren bir konuda diğer mahkeme kararını beklemesi ortaya çelişkili kararların çıkmasını önleyecektir[731]. Ancak, aynı anda her iki mahkemenin de birbirinin vereceği kararı bekletici mesele yapması mümkün değildir. Bu konuda özellikle ana konumuz olan üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi

---

728 **Bayar,** s. 165.

729 **Beyribey, Kurtuluş** (2016) 'Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi' Danıştay Dergisi, S:141, s. 60-61.

730 *"... somut olay değerlendirildiğinde; sanık Ebuzer Özgür Çakmak'ın yetkilisi olduğu, Bilsa Bilgisayar Tekstil Turizm Sanayii ve Ticaret Ltd.Şti.nin 1996 yılında; hakkındaki inceleme gününe kadar hiç beyanname vermeyen ve sahte belge düzenlediği saptanan, "Metin Ticaret"ten toplam 3.335.000.000 liralık, naylon fatura düzenlediği bildirilen Hamit Özarslan'dan 4.878.000.000 liralık, Gaye Baskı Ambalaj şirketinden 3.905.250.000 liralık fatura alarak yevmiye defterine gider kaydettiği ve KDV indiriminde kullandığı, 1995 yılında ise naylon fatura satan Rektur - Reklamcılıktan 4.120.000.000 liralık, Metin Yaşar'dan 15.414.330.000 liralık, Hamit Özarslan'dan 9.482.400.000 liralık fatura alıp yevmiye defterine kaydettiği, düzenlenen faturaların gerçek mal alışlarını yansıtmadığı, bu faturaların naylon fatura satan firmalardan Seyfullah Yördem tarafından temin edilerek şirket yetkilisine verildiği, Bilsa Bilgisayar Tekstil Turizm Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti. ile faturaları düzenleyen "Metin Ticaret", "Hamit Özarslan", "Gaye Baskı Ambalaj şirketi" ve "Rektur-Reklamcılık" arasında gerçek bir mal alış verişinin bulunmadığı, faturaların gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığı, alınan faturaların yevmiye defterine gider olarak kaydedilmesi ve KDV indiriminde kullanılması nedeniyle vergi ziyaına neden olunduğu, sanık tarafından sahte faturaların bilerek kullanılmadığı savunulmuş ise de; faturaların sayısı, miktarı, alındıkları firmaların farklılıkları, bu firma ve kişilerle gerçek bir mal ve hizmet alışverişinin olmaması birlikte değerlendirildiğinde, savunmanın dosya içeriğine uygun olmayıp, soyut inkârdan ibaret olduğu, ayrıca Yerel Mahkemece Danıştay incelemesinden geçmek suretiyle kesinleşen vergi mahkemesi kararlarına dayanılarak beraat kararı verilmiş ise de; bu eylemler nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun, kesinleşen vergi mahkemesi kararları ile de saptandığı, "faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı" yönündeki gerekçenin suçun manevi öğesiyle ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesince değerlendirileceği, toplanan kanıtlardan sanığın 1995 ve 1996 yıllarında sahte faturaları bilerek kullanmak suretiyle vergi kaybına neden olduğu, atılı suçun tüm öğeleriyle oluştuğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla Yerel Mahkemece suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle verilen beraat kararı isabetsiz olup, bozulmasına karar verilmelidir."* Yargıtay Ceza Genel Kurulu E:2001/213 K:2001/219 T:16.10.2001, www.corpus.com.tr, s.e.t: 07.11.2020.

731 **Doğrusöz, Mehmet Ezhan** (2016) 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu' www.bumindogrusoz.com s.e.t: 30.12.2020.

işlemi ile ilgili olarak vergi ve ceza mahkemesi arasındaki etkileşimi sağlamak adına yeni bir hukuki düzenleme yapılması, hak kayıplarının ve karar uyuşmazlıklarının önüne geçmek adına zorunluluk arz etmektedir.

Ceza mahkemesinin bekletici mesele yapma kararı vermesi durumunda ilgili yargı yerince verilen kararın ceza mahkemesi açısından bağlayıcı etki doğurup doğurmayacağı hususu tartışmalıdır. Doktrinde çoğunlukta olan görüş, ceza mahkemesinin verilen bu karara uymasının kendi takdirinde olduğunu savunurken diğer bir görüş, ceza mahkemesinin bekletici mesele yapma kararı vermesinin diğer kararın kendisi için bağlayıcı olduğunu baştan kabul etmek anlamına geldiğini ve zaten bu kurumun amacının farklı mahkemelerce aynı konu hakkında çelişkili kararlar verilmesinin önüne geçmek olduğunu savunmaktadır[732]. Yargıtay'ın bu konudaki bakış açısı, ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını dikkate alması, ancak bu karar ile tamamıyla bağlı kalmadan delilleri serbestçe değerlendirerek karar vermesi gerektiği yönündedir. Zira Yargıtay bir kararında, ceza mahkemesinin bağlayıcı niteliği bulunmayan vergi mahkemesi kararını esas alarak verdiği beraat kararının bozulması gerektiği yönünde karar vermiştir[733]. Ceza mahkemesinin sırf vergi mahkemesi kararını esas alıp somut olaya dair başkaca bir araştırmaya girmeksizin karar vermesi, eksik inceleme yapmış olması anlamına gelecektir[734]. Aynı durum, vergi

---

732 **Akkaş,** s. 202.

733 *"Oto yedek parça satışı yapan sanığın 1997, 1999 ve 2000 yıllarında vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde noterden tasdik ettirilmiş yasal defterleri yerine, yasal olmayan cari hesap defterlerine kaydetmek suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verdiği kaçakçılık suçu ve vergi inceleme raporlarından anlaşıldığı, eylemlerinin ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, yüklenen suçun niteliği ve işlendiği tarih itibariyle de 27.02.2003 gün ve 25033 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun 14. maddesi uyarınca takdir ve değerlendirme yapılması gerektiği gözetilmeden, ceza mahkemesini bağlayıcı niteliği bulunmayan vergi mahkemesi kararları esas alınarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesi,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2003/12893 K:2004/9694 T:20.12.2004, www.corpus.com.tr, s.e.t: 07.11.2020; benzer yönde diğer bir karar: Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2004/2427 K:2005/1383 T:24/03/2005.

734 *"Yargıtay'ın da bu yönde oluşan yerleşik içtihadı uyarınca, ceza mahkemesinin vergi mahkemesinden çıkacak kararı esas alarak mahkumiyete veya beraata hükmetmesi eksik hüküm olarak kabul edilmektedir."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2003/16997, K:2005/1338, T: 23.05.2005, **Cumhur,** s. 60; *"M. Temizlik ....Ltd. Şti, ortağı ve müdürü olan sanıkların 2005 takvim yılında sahte fatura kullandıklarının iddia olunması, dosya kapsamından sahte fatura düzenleyen şirketler hakkında vergi tekniği raporları düzenlenmiş ve mahkemece beraat gerekçesine esas alınan İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 2006/3459 Esas, 2009/1371 sayılı kararının gerekçe bölümünde faturaların sahte olarak düzenlendiğinin kabul olduğunun anlaşılması karşısında, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde belirlenebilmesi için, sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen şirketler hakkında karşıt inceleme yapılıp yapılmadığı araştırılıp, haklarında düzenlenen vergi tekniği ve sair raporların onaylı suretlerinin getirtilerek incelenmesi, kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyası/dosyaları incelenerek ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneğini haiz, banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler olup olmadığı araştırılıp,*

mahkemesi için de geçerlidir. Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; sahte belge kullanmak suçuyla alakalı olarak ağır ceza mahkemesinde açılan davada sahteliği iddia olunan belgenin elde edilememesi nedeniyle iğfal kabiliyeti açısından incelenemediği gerekçesi ile beraat kararı verildiğini, ancak bu belgelerin vergilendirme işleminin temeli olduğu ve bu idari işlemin re'sen araştırma ilkesinin de bir gereği olarak idari yargı yerince araştırılması gerektiğini belirtmiş; sahte olduğu iddia edilen belgelerin vergi mahkemesince ilgili taraflardan getirilerek uzman kişi ve kuruluşlara incelettirilmeksizin ceza mahkemesi kararı esas alınarak dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararın eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesiyle bozulmasına karar vermiştir[735].

Her iki mahkeme kararının birbirini bağlayıp bağlamayacağı noktasında ceza mahkemesinin amacının delil serbestliği ilkesi çerçevesinde maddi gerçeği araştırmak olduğu unutulmamalıdır[736]. Ceza mahkemesi, vergi mahkemesi kararını da göz önünde

---

sanık D.. B..'un şirket müdürü olduğu 16.11.2005 tarihinden sonraki tarihe tekabül eden sahte faturanın bulunmadığı dikkate alınarak adı geçen sanığın, önceki dönemde alınan sahte faturalar yönünden iştirakinin olup olmadığı hususu da tartışılarak, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, kullanılan faturaların sahteliğini kabul eden Vergi Mahkemesi kararına da dayanılarak, eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi," Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2014/10825 K:2014/9978 T:22.05.2014. benzer bir karar: Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2004/2427 K:2005/1383 T:24.03.2005; Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2002/210 K:2002/1160 T:12.02.2002, Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2002/1305 K:2002/1866 T:11.03.2002; Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/25327 K:2014/8680 T:06.05.2014, www.corpus.com.tr, s.e.t:17.01.2021.

735 Danıştay 7. Dairesi E:2002/1220 K:2005/3010 T:30.11.2005, www.corpus.com.tr, s.e.t: 07.11.2020.

736 *"... sanık tarafından İstanbul 5. Vergi Mahkemesine açıldığı bildirilen davaların akıbetleri sorulup, kararların kesinleşmesi halinde onaylı birer örnekleri de dosyaya getirilerek, toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması, ... yasaya aykırı,"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2011/5001, K:2013/3703, T:06.03.2013; *"Sanıklar hakkında 2010 takvim yılında sahte fatura kullandıkları iddiası ile açılan kamu davasında; faturaların gerçek hizmet alışverişine dayandığının savunulması karşısında, maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespit edilmesi bakımından, sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen ...Taş. Tahmil ve Tah. Hiz. Tic. Ltd. şirketi yetkilileri hakkında suça konu takvim yılı ile ilgili dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akibeti araştırılıp bu dava ile birleştirilmesi, birleştirme mümkün olmadığı takdirde dava dosyaları celp edilip incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilip, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi; faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoğu olup olmadığı da araştırılıp, karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılması ve eylemin sübutu halinde, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemiş ise sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlara göre suçun şeklî sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacağı dikkate alınarak, bu kapsamda da araştırma yapılıp sanıkların sorumlulukları ve suça ne şekilde katıldıkları belirlendikten sonra sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini gerekirken, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında yer alan; "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." hükmü gözetilmeksizin, sahte faturaları düzenlediği iddia olunan... Taş. Tahmil ve Tah. Hiz. Tic. Ltd. şirketi hakkında tarh edilen cezaların kaldırılmasına ilişkin vergi mahkemesi kararı ve bu kararı esas alan bilirkişi raporu gerekçe gösterilmek*

bulundurarak vergi kaçakçılığı suçunun maddi ve manevi unsurları ile cezalandırılabilirliğin diğer şartlarını değerlendirerek karar verecektir[737]. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili ceza mahkemesinde görülmekte olan davada ceza hakiminin vergi mahkemelerinde aynı konuyla ilgili derdest bir davanın görülüp görülmediğini araştırması ve görülmekte olan bir dava varsa bu dava dosyasını inceleyerek esasa etkili olabilecek delillerin onaylı suretlerini ceza dosyasına alması gerektiği yönünde bir karar vermiş; böylece ceza ve vergi mahkemelerinin konusu aynı olan davalarda birbirini etkilemesi gerektiğinin altını çizmiştir[738].

suretiyle sanıklar hakkında eksik inceleme ve araştırma ile beraat kararı verilmesi, Yasaya aykırı,…" Yargıtay 11. Ceza Dairesi E: 2016/11482 K:2019/2878 T: 20.03.2019, www.corpus.com.tr, s.e.t:17.01.2021.

737 **İçer/Yücel,** s. 16.

738 Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2012/26854 K: 2013/2986 T:22.03.2013, **Özkan Erdoğan, Sümeyra** (2019) 'Vergi Ceza Muhakemesinin İşleyişi' (Yüksek Lisans) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 96; benzer kararlar*: "Manisa Vergi Mahkemesi'nin 2012/124, 2012/123, 2012/122 esas sayılı davalarla ilgili dosyaların getirtilerek incelenmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin çıkartılarak dosya içine konulması, defter ve belgelerin ibrazına ilişkin istem yazısının usulüne uygun olarak tebliğ edilmesinin, sahte fatura düzenleme suçunun unsuru veya ön şartı olmadığıda dikkate alınarak; sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, eksik araştırma ve yasal olmayan gerekçe ile yazılı şekilde hüküm kurulması, yasaya aykırı,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/5831 K:2018/10938 T:25/12/2018; *"Uyulmasına karar verilen bozma ilamı gereği yerine getirilmeden ve tarafların defter ve belgeleri üzerinde mal ve para akışının izlenmesi açısından karşıt inceleme yaptırılmadan ve Mersin Vergi Mahkemesinde görülen 1996/576-582 esas sayılı dosyaların sonuçları araştırılmadan eksik incelemeye dayanılarak hüküm kurulması.."* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2000/2834 K:2000/3006 T:22.06.2000; *"Sanık tarafından defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçe gösterilerek,.... Vergi Mahkemesinin 2013/163 Esas sayılı dosyası kapsamında Katma Değer Vergisinin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşıldığından; belirtilen dava dosyasının getirtilerek incelenmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması,…"* Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:2016/7299 K:2019/666 T:21.01.2019, www.corpus.com.tr, s.e.t:17.01.2021.

SONUÇ

Vergi, mükelleflerin malvarlığından belli bir miktar paranın kamu giderlerini karşılamak amacıyla devlet hazinesine geçirilmesi olarak tanımlanabilir. Devlet için önemli bir gelir kaynağı olan verginin koruma altına alınması, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri hususunda dikkat etmeleri gereken ödev ve yasakları içeren vergi kanunlarıyla sağlanmaktadır. Vergi kanunlarına aykırı davranışlar ağırlığına göre "vergi kabahati" ve "vergi suçu" olmak üzere ikiye ayrılmış ve yaptırımlara bağlanmıştır. Kabahat, suç olarak nitelendirilemeyen ve karşılığında daha hafif yaptırımların öngörüldüğü haksızlık çeşididir. Kabahatler şemsiyesi altında bulunan vergi kabahatleri, vergi kanunlarındaki usule ilişkin hükümlere aykırı hareket edilmesi şeklinde gerçekleşebileceği gibi, vergi mükellefleri ya da vergi sorumlularının vergi ödevlerini olması gerektiği gibi yerine getirmemesi sonucu vergi kaybının ortaya çıkması şeklinde de meydana gelebilir. Vergi kabahatleri karşılığında yargısal bir işlem olmaksızın vergi idaresince kesilen idari para cezaları uygulanmakta ve devlet hazinesinin zarara uğramasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Vergi idaresinin ceza kesme işlemine yönelik ihtilaflar ise vergi mahkemelerinde görülmekte ve yargılamalar idari yargılama usulüne göre yapılmaktadır. Vergi suçları ise vergi kanunlarında belirtilen kurallara ve yükümlülüklere aykırı bir şekilde gerçekleştirilen ve kamu düzenini bozan hareketler neticesinde doğmaktadır. Vergi kabahatlerinin aksine bu suçların işlendiğinin tespiti ve cezalandırma süreci asliye ceza mahkemelerinin görev alanına girmekte olup karşılıklarında öngörülen yaptırımlar da hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası şeklindedir.

Vergi kabahatlerinden biri olan vergi ziyaı kabahati, VUK'un 341. maddesinde mükellef ya da sorumlunun vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sonucunda vergi kaybının meydana gelmesi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi ziyaı ortaya çıkınca devlet hazinesi zarar görmekte ve bu kabahat karşılığında VUK'un 344. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi kadar idari para cezası kesilmektedir. Uygulanan idari para cezası kayba uğrayan vergi miktarı kadar olup tazmin değil, cezalandırma ve caydırıcılık amacını ihtiva etmektedir. Vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından vergi cezasını gerektiren olayın tespiti üzerine vergi cezasını kesme yetkisi, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin

bağlı olduğu vergi dairesine aittir. Vergi cezasının kesilmesi işleminden sonra, kesilen bu vergi cezası ilgilisine ceza ihbarnamesiyle tebliğ edilir. Tebliğden itibaren 30 gün içerisinde muhatabın vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Aksi halde, idari para cezası kesilmesi işlemine yönelik karar kesinleşir.

Vergi suçlarından biri olan vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olup vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin hukuka aykırı olarak tahrif edilmesi, gizlenmesi, düzenlenmesi, kullanılması, yok edilmesi; söz konusu evrak ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması suretiyle işlenmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu neticesiz bir suç olduğundan, gerçekleştirilen fiil neticesinde vergi ziyaının oluşması suçun bir unsuru olarak aranmaz. Ayrıca vergi ziyaı kabahatinden farklı olarak suçun oluşumunda kast unsuru aranmaktadır. Soruşturma usulü bakımından vergi kaçakçılığı suçunu diğer vergi suçlarından (vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu) ayıran en önemli fark suçla ilgili kamu davası açılmasının mütalaa alınması şartına bağlı kılınmasıdır. Mütalaa bir dava şartı olduğundan, mütalaa alınmadan iddianame düzenlenmiş olması iddianamenin iadesi sebeplerindendir. Suçun vergi incelemesi sırasında öğrenilmesi halinde mütalaa, vergi dairesinin bağlı olduğu Rapor Değerlendirme Komisyonu'nca verilmektedir. Suçun savcılıkça öğrenilmesi halinde ise ilgili vergi dairesinin görüşü alınmaktadır. Mütalaada, mükellefin hangi fiilinin ne şekilde suç oluşturduğu, fiilin gerçekleştiği yer ve zaman, delillerle ortaya konulmalıdır. Mütalaanın amacı, yetkili makamların uzmanlık gerektiren vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili teknik konularda yargılama makamlarını aydınlatmak için bilgi ve görüşlerini sunması olup yargılama makamlarını bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Bir suçun işlendiği yönünde mütalaa verilmiş olsa bile bununla bağlı olmayan savcılık kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilecektir. Mütalaaya uygun olarak düzenlenen iddianamenin mahkemece kabulü ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama başlamış olur.

VUK'un 344. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenleme, vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçu arasında bir ilişki kurmaktadır. Bu düzenlemede VUK'un 359. maddesinde sayılan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi öngörülmüştür. VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında ise vergi idaresi kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceğine yönelik bir hüküm yer almaktadır. Bu iki düzenleme nedeniyle

uygulamada birtakım sorunların meydana geldiği görülmektedir. Bu sorunlardan ilki, kişinin tek bir fiili nedeniyle hem vergi ziyaı kabahati hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı cezalandırılmasının AİHS'in 7 No'lu Ek Protokol'ünün 4. maddesinde yer alan *"ne bis in idem"*, yani *"aynı suçtan birden fazla kez yargılama ve cezalandırma olmaz"* ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceğidir. Zira kişi hakkında, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiili neticesinde hem hürriyeti bağlayıcı cezaya hem de oluşan vergi ziyaının iki katı kadar daha idari para cezasına hükmedilmektedir. Diğer bir sorun ise, kişinin ceza mahkemesinde vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği yönünde beraat kararı alması durumunda vergi idaresince üç kat olarak kesilen vergi ziyaı cezasının akıbetinin ne olacağıdır. Çünkü VUK'un 367. maddesinde yer alan düzenleme karşısında, vergi idaresinde üç kat ceza kesilebilmesi için işlenen fiilin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturup oluşturmadığı noktasında verilecek olan ceza mahkemesi kararının beklenilmesinde kanuni bir zorunluluk bulunmamaktadır ve aynı zamanda ilgili kanun hükmüne göre ceza mahkemesince verilen kararlar vergi idaresinin kararlarını etkilememektedir. Bu hüküm, ceza mahkemesi ile vergi idaresinin ceza kesme işlemine yönelik ihtilaflarla ilgili yargılamaları yürütmekle görevli olan vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşimi engellemiyor olsa da, Kanun'da her iki mahkeme arasındaki etkileşimin sağlanması yönünde bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Ne bis in idem ilkesinin amacı; bir ceza yargılaması sonucunda kesin bir hükümle beraat eden ya da mahkum olan kişinin, aynı suçtan dolayı ikinci bir kez soruşturulmasının, yargılanmasının ya da cezalandırılmasının önüne geçmektir. AİHM, ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle önüne gelen davalarda başvurucuya uygulanan yaptırımların cezai nitelikte olup olmadığı, olayda kesin bir hükmün mevcut olup olmadığı, başvurucunun cezalandırıldığı suçların aynı olup olmadığı ve çifte yargılamanın yapılıp yapılmadığı şeklindeki sorulara yanıt aramaktadır. AİHM'in, hangi tür yaptırımların cezalandırılmama yasağı kapsamına girdiğine yönelik cezai suç isnadı (ceza) tanımı zamanla genişlemiş ve idari yaptırımlar da ceza tanımı içerisine dahil edilmiştir. AİHM, ilk kez Bendenoun / Fransa kararıyla vergi suçu karşılığında uygulanan idari para cezasının cezai suç niteliğinde olabileceğine karar vermiştir.

Vergi mükellefinin aynı fiili neticesinde hakkında hem vergi kabahatinden dolayı vergi idaresince idari para cezası verilmesinin hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza mahkemesince cezaya hükmedilmesinin ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği hususu AİHM içtihadıyla sürekli değişkenlik göstermiştir. AİHM'in Glantz / Finlandiya

kararı öncesindeki içtihadı, vergi kabahati ile vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsur ve amaç bakımından birbirinden farklı suçlar olduğu gerekçesiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediği yönündedir. Ancak AİHM, Glantz davasında her iki suçun da aynı sanıkla ilgili olduğu, zaman ve yer bakımından birbirlerine ayrılamaz biçimde bağlı olduğu gerekçesiyle farklı suçlar olmadıkları ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir. AİHM, bir süre sonra A ve B / Norveç kararıyla bu içtihadından da vazgeçerek yeni kriterler belirlemiştir. AİHM'in güncel içtihadına bakıldığında, Mahkeme'nin ilk olarak, uygulanan vergi cezalarının cezai nitelikte olup olmadığı noktasında Engel ve diğerleri / Hollanda kararında belirlemiş olduğu ölçütleri dikkate alarak inceleme yaptığı görülmektedir. Bu ölçütler, vergi cezalarının devletlerin iç hukukunda sınıflandırılması, suçun caydırma ve cezalandırma niteliğine sahip olması ve cezanın ağırlığıdır. Bu kıstaslardan birinin sağlanması halinde yaptırımın cezai nitelikte olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İkinci olarak, AİHM başvurucunun yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını belirlemektedir. AİHM, aynı davalının bulunduğu, zaman ve yer bakımından birbiriyle ayrılmaz şekilde bağlantılı olan olayların aynı suça ilişkin olduğunu değerlendirmektedir. Üçüncü olarak, AİHM kesin bir hükmün mevcut olup olmadığına bakmaktadır. Dördüncü ve son olarak ise, Mahkeme tarafından mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı hususunda değerlendirme yapılmaktadır. AİHM, belirlemiş olduğu dört şartı sağlayan mükerrer yargılamaların ne bis in idem ilkesinin ihlali anlamına gelmeyeceğini ortaya koymuştur. Şartlar şu şekilde sayılmıştır: "yargılamaların birbirini tamamlayıcı (bütünlüklü) olması", "uygulamada ve hukuken mükerrer yargılama sürecinin öngörülebilir olması", "birden çok yargılama süreci arasında etkileşimin sağlanarak bir merci tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer merci tarafından kullanılması yoluyla delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde tekrarlardan kaçınılması" ve "kesin hükümle sonlanan ilk yargılama sonucunun ikinci yargılamada dikkate alınarak başvurucunun aşırı külfet altında bırakılmasının önüne geçilmesi"dir. Sonuç olarak AİHM, vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasındaki etkileşimin sağlanması halinde kişiye aynı fiilinden ötürü hem idari para cezası hem de hapis cezası verilmesinin ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini ortaya koymuştur.

AİHM'in konuya bakış açısından bahsettikten sonra Türk vergi ceza hukukundaki duruma baktığımızda; her ne kadar iç hukukumuzda kabahatler içerisinde sınıflandırılmış olsa da kesilen üç kat vergi ziyaı cezasının mükellefi cezalandırma amacı güttüğü ve bu nedenle ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliği açısından Engel ölçütlerine göre cezai

nitelikte olma şartının sağlandığı görülmektedir. Somut olayın şartlarına göre vergi ihbarnamesinden sonra 30 günlük süre içinde dava açılmamış olması ya da vergi yargılaması sonucunda verilen kararın kesinleşmiş olması yahut görülmekte olan ceza mahkemesi kararının kesinleşmiş olması durumlarından en azından birinin sağlanması halinde kesinleşmiş bir kararın mevcudiyeti de sağlanmış olacaktır. Aynı (idem) suç kavramı açısından değerlendirme yapıldığında; vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerle vergi ziyaına da sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyaı cezası uygulandığından vergi ziyaı kabahatinin ve vergi kaçakçılığı suçunun aynı olaylardan doğduğu, olayların zaman ve yer bakımından birbirine ayrılmaz şekilde bağlı olması şartının sağlandığı görülmektedir. Çalışmamız açısından ayrı bir öneme haiz olan mükerrer (bis) yargılamaların olup olmadığı hususunda ise; vergi kaçakçılığı suçu sonrasında hapis cezası, vergi ziyaı kabahati sonrasında ise idari para cezası uygulandığı ve mükerrerliğin oluşmamasının ilk şartı açısından uygulanan bu iki yaptırımın niteliklerinin farklı olması sebebiyle bütünsellik oluşturdukları sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak mükerrer yargılamanın oluşmamasının diğer bir şartı olan yargılamalar arasında etkileşimin sağlanması hususunda Türk hukukunda eksiklikler ve birtakım sorunlar bulunmaktadır.

Mükerrer yargılamanın oluşmaması için vergi idaresi ve vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasında etkileşimin sağlanması, bir cezalandırma süresinde elde edilen delilin diğerinde kullanılmasının sağlanması, mükellefin alacağı ceza miktarı veya yargılamanın akıbetine yön verilirken diğer kararın dikkate alınması gerekmektedir. Türk vergi ceza hukukumuzda her iki yargılama sürecinin de birbirinden bağımsız bir şekilde yürütüldüğünü ve verilen kararların birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiği görülmektedir. Bunu sebebiyet olan ise VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan *"Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz"* hükmüdür. Bu hüküm karşısında vergi idaresi, somut olayda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunda ceza mahkemesi kararını beklemeksizin bir değerlendirme yapmakta ve üç kat vergi ziyaı cezasını kesmektedir. Ceza mahkemesinde anılan fiillerin olayda gerçekleşmediğine ilişkin bir karar verilmesi durumunda ise vergi idaresi ve ceza mahkemesi kararları birbirini etkilemediğinden ve Kanun'da da bu konuya özel bir düzenleme bulunmadığından mükellef haksız yere cezalandırılmış olmakta ve ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucunu doğurabilecek sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan, bu düzenlemeden vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceği şeklinde bir sonuç çıkarılamasa da vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşimin nasıl sağlanacağı hususunda da Kanun'da herhangi bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Dolayısıyla mevzuatımızda vergi ve ceza mahkemeleri arasında etkileşim yasağı öngörülmediği gibi bu iki yargı kolunda birbirinden bağımsız bir şekilde görülen yargılamaların ne şekilde birbirini etkileyebileceği de ortaya konulmamıştır. Bu konuda kanun koyucu tarafından yeni bir düzenleme yapılmadığı müddetçe, vergi mahkemeleri ve ceza mahkemeleri arasında etkileşimin sağlanabilirliği noktasındaki bu noksanlık ne bis in idem ilkesinin uygulanabilirliğini tehlikeye atacaktır.

Doktrinde genel olarak mevcut kanuni düzenlemeler karşısında oluşan sorunları gidermek adına bekletici mesele yapma müessesesi savunulmuştur. Ancak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin varlığını belirleme konusunda vergi mahkemesinin, kast unsurunun varlığını belirleme konusunda ise ceza mahkemesinin alanında uzman mahkemeler olduğu gözetildiğinde hangi mahkemenin bir diğer mahkeme kararını bekletici mesele yapacağı konusundaki belirsizlik yeni sorunları gündeme getirmektedir. Ayrıca bu durum mahkemelerin birbirinin kararını yazılı bir şekilde olmasa da beklemelerine ve dolayısıyla yargılamaların uzamasına yol açabilecektir. Oluşan sorunları gidermek adına, ceza mahkemesince verilen beraat kararının kişinin suç işlemediğinin tespitine dayanması halinde vergi idaresince kesilmiş olan üç kat vergi ziyaı cezasının re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine VUK'un 375. maddesinde yer alan "*vergi cezalarında yapılan hataların kanunun vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltileceği"* şeklindeki hükme dayanarak düzeltilebileceği şeklinde bir çözüm düşünülebilse de, doktrinde öne sürülen bu öneri mahkemeler arası etkileşim sorununu tam olarak karşılamayacaktır. Ayrıca bu çözüm önerisi VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında yer alan vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararlarının birbirini etkilemeyeceği şeklindeki düzenlemeye de aykırılık teşkil edecektir. Bunlardan farklı olarak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde vergi idaresince üç kat vergi ziyaı cezasının uygulanabilmesi için ceza mahkemesinin söz konusu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturup oluşturmadığına yönelik kararının beklenilmesi yönünde bir düzenleme yapılması da doktrinde dile getirilen mevcut öneriler arasındadır. Ancak vergi kaçakçılığı suçunun uzmanlık gerektirdiği ve bu konuda da vergi mahkemesinin alanında uzman ihtisas mahkemesi olduğu göz önüne alındığında bu

şekilde bir düzenleme getirilmesi durumunda da asliye ceza mahkemelerince maddi gerçeğin tespit edilmesi noktasında sıkıntılı kararların doğabileceği aşikardır.

Mevcut kanuni düzenlemeler, uygulamadaki durum, doktrindeki görüşler bir bütün olarak değerlendirildiğinde; kanaatimizce yukarıda bahsedilmiş olan tüm bu çözüm önerileri oluşan sorunları gidermekte yetersiz kalacak ve yeni sorunları da beraberinde getirecektir. Konuya uygulamadaki genel mevcut durumu göz önüne alarak baktığımızda; asliye ceza mahkemesi hakimlerinin vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili davalarda bahse konu suç hakkında teknik bilgiye ve gerekli uzmanlığa sahip olmamaları sebebiyle genellikle yargılama aşamasında alınan bilirkişi raporlarını dayanak göstererek karar verdikleri görülmektedir. Bu sebeple, bahse konu bilirkişi raporları hazırlanırken bilirkişilerin gözünden kaçan ve yargılama sürecinde asliye ceza mahkemesi hakiminin yetkinliğini aşan hususların olabilmesi nedeniyle verilen bu kararlar üst yargı merciince eksik inceleme yapıldığı gerekçesiyle bozulabilmektedir. Bu da yargılamanın uzamasına ve hatta dava zamanaşımın dolmasına neden olmaktadır.

Kanaatimizce bu tür sorunların önüne geçmek adına, alanında uzman olacak ihtisas vergi ceza mahkemeleri kurularak vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili tüm davaların bu mahkemeler tarafından görülmesini sağlayacak bir kanuni düzenleme getirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde bir kanuni düzenlemenin getirilememesi halinde ise asliye ceza mahkemeleri arasındaki iş bölümü esasları belirlenirken belli mahkeme ya da mahkemelerin vergi kaçakçılığı suçlarına bakmakla görevli olacağı yönünde bir belirleme yapılabilir. Zira mevcut yargı sistemimizde asliye ceza mahkemesi hakimlerinin yoğun iş yükü altında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin araştırma yapmaları, yargılamayı genişletmeleri ve tüm delilleri toplayabilmeleri adına yeterli ve etkin süreyi ayırmaları pek mümkün olamamaktadır. Buna uygun olarak; HSK'nın 25/11/2021 tarih ve 1227 numaralı kararı ile VUK'da düzenlenen suçlara ilişkin olarak açılacak davalara bakacak ihtisas asliye ceza mahkemeleri belirlenmiştir. Alınan bu karar doğrultusunda, 15/12/2021 tarihinden itibaren açılacak yeni dava ve işler belirlenen mahkemelere tevzi edilecektir. İhtisaslaşma ile sağlanmak istenen amaç, uygulama birliğinin sağlanması ile verimliliğin artırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, ihtisas mahkemelerinde görevli hakimlere meslek içi eğitim programları çerçevesinde gerekli uzmanlık eğitimlerinin verilmesi büyük fayda sağlayacaktır. Aksi durum, ilgili davaların tek bir mahkemede yığılması sonucunu doğurabilecektir. Zira anılan kararda, belirlenen ihtisas mahkemelerine puanlarına göre genel tevziden de iş verilmeye devam

edileceği belirtilmiştir. Bu belirleme, ihtisaslaşmadan beklenen yararın sağlanabilirliği noktasında şüphelere yol açmaktadır. Her ne kadar doktrinde vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili yargılamaların vergi mahkemeleri tarafından görülmesinin sağlanması şeklinde bir çözüm önerisi bulunsa bile hürriyeti bağlayıcı cezalara hükmetme yetkisinin ceza mahkemelerine ait bir yetki olduğu, bu yetkinin vergi mahkemesiyle paylaşılmasının ceza hukukunun amacına ve ruhuna ters düşeceği kanaati içerisindeyiz. Bu nedenle belli asliye ceza mahkemelerinin vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yargılamalarda uzmanlaşması verilen kararların somut gerçekliği tespit etme noktasındaki doğruluğunu arttıracaktır.

Aynı zamanda asliye ceza mahkemeleri ve vergi mahkemeleri görülmekte olan yargılamayla ilgili diğer mahkemede derdest bir yargılama olup olmadığını kontrol etmeli ve derdest bir yargılamanın varlığı halinde bu yargılama süresince elde edilen bilgi ve belgelerden de yararlanarak karar vermelidir. Yine, AİHM'in de benimsediği görüşe göre mahkemelerden birinde (asliye ceza mahkemesi yahut vergi mahkemesi) görülmekte olan yargılamanın kesinleşmesi halinde, verilen bu karar diğer yargı kolunda bulunan mahkemece dikkate alınmalıdır. Yargılamalar arasındaki etkileşimin sağlanmasıyla hem ortaya çıkan çelişkili kararlar giderilmiş olacak hem de ne bis in idem ilkesinin ihlali hususu gündeme gelmemiş olacaktır. Hukuki güvenliğin ve belirliliğin sağlanması adına bahse konu önerilerimiz çerçevesinde bir kanuni düzenlemenin getirilmesinin zaruri olduğu düşünülmektedir.

Görüldüğü üzere ülkemizde yürürlükte olan kanunlar çerçevesinde vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi arasındaki etkileşimin ne şekilde sağlanacağı hususunda açık bir düzenleme ya da mahkemelerin yerleşik bir içtihadı bulunmamaktadır. Bu nedenle, üç kat vergi ziyaı cezasının uygulandığı durumlarda verilen kararlar nezdinde ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucunu doğuracak durumlar ortaya çıkabilmektedir. Hem ne bis in idem ilkesinin ihlali sonucunun doğmaması hem de vergi idaresi ve vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasındaki etkileşimin sağlanarak uğranılacak hak kayıplarının önüne geçilmesi ve aynı zamanda usul ekonomisinin sağlanabilmesi açısından yeni bir kanuni düzenlenmenin getirilmesi gereklidir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR:

Acar, Zeynep Sena 'Non Bis in İdem İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Ceza Hukukuna Yansıması' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin.

Akbulut, Berrin (2010) Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Ankara, Adalet.

Akkaş, Ahmet Hulusi (2016) Ceza Muhakemesi Bağlamında Yargı Merci Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi, Ankara, Adalet.

Arslan, Mehmet (2012) Vergi Hukuku, Bursa, MKM Yayıncılık.

Aslan, Memduh (2008) Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Niteliği, Ankara, Maliye ve Hukuk.

Ballentine, James Arthur (2005) A Law Dictionary, New Jersey, The Lawbook Exchange.

Bayar, İbrahim Nihat (2013) Vergi Kaçakçılığı, Ankara, Yetkin.

Bayraklı, Hasan Hüseyin (2014) Vergi Ceza Hukuku, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları. (Vergi Ceza)

Bilici, Nurettin (2016) Vergi Hukuku, Ankara, Seçkin.

Candan, Turgut (2004) Vergi Suçları ve Cezaları, İstanbul, Süryay Sürekli Yayınlar.

Dilemre Öden, Begüm (2017) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi, Ankara, Savaş.

Edizdoğan, Nihat / Taş, Metin / Çelikkaya, Ali (2007) Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin.

Erdoğmuş, Belgin (der.) (2004) Hukukta Latince Teknik Terimler Sözlüğü, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Ildırar, Elif 'Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Vergi Ziyaı Kabahati Özelinde Aynı Olaya İlişkin Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin.

Karabulut, Mustafa (2008) İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Ankara, Turhankitabevi.

Karakoç, Yusuf (2012) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin. (Genel Vergi)

Karakoç, Yusuf (2019) Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Yetkin. (Vergi Ceza)

Kaşıkçı, Mahmut (2007) Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Ethemler Yayıncılık.

Kırbaş, Sadık (2015) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi.

Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhal (2009) Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım.

Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai (2008), Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım.

Mahmutoğlu, Fatih Selami (2009) "Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Ankara, Seçkin.

Minez, Yusuf 'Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararlarının Birbirleri Üzerindeki Etkisi' Özgenç, İzzet (Editör) (2021) Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları, Ankara, Seçkin.

Mutluer, M. Kamil (2014) Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhankitabevi.

Ok, Nuri / Gündel, Ahmet (2002) Açıklamalı - İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin.

Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami (2015) Vergi Hukuku, Ankara, Turhankitabevi.

Öner, Erdoğan (2015) Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ankara, Seçkin.

Özbalcı, Yılmaz (2002) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş.

Özbilen, Şevki (2013) Vergi Hukuku, Ankara, Gazi.

Özcan, Onur (2015) Vergi Suçları, Ankara, Seçkin.

Özen, Mustafa (2014) Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara, Adalet. (Vergi Suçları)

Özgenç, İzzet (2014) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin. (Ceza Hukuku)

Öztürk, Bahri (2009) "Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları'' İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Ankara, Seçkin.

Parlar, Ali (2012) Kabahatler Kanunu, Ankara, Bilge.

Parlar, Ali / Demirer, Güleç (2002) Açıklamalı – İçtihatlı Adli – İdari Vergi Suçları, Ankara, Adil Yayınevi.

Pehlivan, Osman (2015) Vergi Hukuku, Trabzon, Seçkin.

Saban, Nihal (2016) Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ankara, Beta.

Şahbaz, İbrahim (2020) Aynı Fiilden Bir Kez Yargılanma, Ankara, Yetkin.

Şenyüz, Doğan (2017) Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, Bursa, Ekin. (Vergi Ceza)

Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan (2015) Vergi Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Bursa, Ekin

Şimşek, Mehmet (2016) Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Ankara, Adalet.

Taşkan, Yusuf Ziya (2020) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet**.** (Vergi Hukuku)

Taştan, Mehmet (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet.

Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert (2016) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet.

Yiğit, Uğur (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta.

Yüce, Mehmet (2015) Vergi Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin.

MAKALELER:

Akkaya, Mustafa (2000) 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:49, S:1-4, s. 85-96.

Arslan Öncü, Gülay (2015) 'Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz' Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S:20, s. 139-190.

Bahçeci, Barış (2018) 'İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında "Ne Bis in Idem"' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:67, S:2, s. 253-278. (İHAM).

Bahçeci, Barış (2018) 'İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis in İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:136, s. 141-166. (Türk Hukukunun Uyum Sorunu).

Baykara, Bekir (2008) 'Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi', Vergi Dünyası Dergisi, S:323.

Beyribey, Kurtuluş (2016) 'Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi' Danıştay Dergisi, S:141, s.41-65.

Biyan, Özgür (2016) 'Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in İdem İlkesi' Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S:145, s. 100-107.

Conway, Gerard (2003) 'Ne Bis in Idem in International Law' International Criminal Law Review, S:3, s. 217-244.

Cumhur, Yusuf (2011) 'Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi' Terazi Hukuk Dergisi, S:64, s. 58-61.

Çavuş, Adnan (2000) 'Vergi Usul Kanununun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi', Yaklaşım Dergisi, S: 95, s. 201-206.

Doğrusöz, Mehmet Ezhan (2016) 'Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi Sorunu' www.bumindogrusoz.com s.e.t: 30.12.2020

Eroğlu, Yağmur, 'A ve B-Norveç Kararı Kapsamında Türk Vergi Hukuku'nda Non Bis İn İdem İlkesi' https://www.academia.edu/33116493/A_VE_B_NORVE%C3%87_KARARI_KAPSAMINDA_T%C3%9CRK_VERG%C4%B0_HUKUKUNDA_NON_B%C4%B0S_%C4%B0N_%C4%B0DEM_%C4%B0LKES%C4%B0 , s.e.t: 23.09.2018.

Geçer, Ahmet Emrah (2016) 'Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:65, S:2, s. 315-348. (Non Bis In Idem)

Geçer, Ahmet Emrah (2017) 'İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non bis in idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamasına Etkileri' Vergi Sorunları Dergisi, S:350, s. 108-120. (A ve B / Norveç Kararı)

Gözler, Kemal (2007) 'Res Iudicata'nın Türkçesi Üzerine' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:56, S:2, s. 45-61.

İnce, Eyüp (2018) 'Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Vergi Sorunları Dergisi, S:357, s. 24-30.

İçer, Zafer / Yücel, Yener (2019) 'Vergi ve Ceza Mahkemelerinin Kararlarının Birbirine Etkisinin Değerlendirilmesi' 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/I%CC%87c%CC%A7er,%20Yu%CC%88cel,%20Vergi%20ve%20Ceza%20Mahkemelerinin%20Kararlar%C4%B1n%C4%B1n%20Birbirine%20Etkisinin%20Deg%CC%86erlendirilmesi.pdf s.e.t: 30.12.2020.

Karaçoban Güneş, Tuğçe (2010) 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Şartının Anayasaya Aykırılığı' Terazi Aylık Hukuk Dergisi, C:5, S:48, s. 99-114. (Vergi Kaçakçılığı)

Karaçoban Güneş, Tuğçe (2016) 'Vergi Yaptırım Hukukunda Non Bis in İdem İlkesi' İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, S:2-2, s. 85-106. (Non Bis in İdem)

Karakoç, Yusuf (2010) 'Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Özel Sayı, C:12, s. 3-26. (Değerlendirme)

Longley, Robert (2018) 'What Is Double Jeopardy? Legal Definition and Examples' https://www.thoughtco.com/what-is-double-jeopardy-4164747 s.e.t. 23.11.2018.

Oğurlu, Yücel (2003) 'Ceza Mahkemesi Kararının Disiplin Cezalarına Etkisi Ve Sorunu 'Ne Bis İn İdem' Kuralı' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:52, S:2, s. 101-124.

Onat, Emre Burak (2016) 'Vergi Kaçakçılığında "Hem Para Cezası Hem Hapis Cezası" Uygulamasından "Ya Para Cezası Ya Hapis Cezası" Uygulamasına Geçiş', Yaklaşım Dergisi, S:281, s. 254-263, https://emreburakonat.com/2016/06/12/yaklasim-vergi-kacakciliginda-hem-para-cezasi-hem-hapis-cezasi-uygulamasindan-ya-para-cezasi-ya-hapis-cezasi-uygulamasina-gecis/ s.e.t:27.06.2020.

Ormanoğlu, Hatice Derya (2016) 'Anayasal Bağlamda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Boyutuyla Suçsuzluk Karinesi' Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:65, S:4, s. 2241-2276.

Ömercioğlu, Abdullah (2017) 'Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları' Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:128, s. 187-202

Ömercioğlu, Abdullah / Dayıoğlu, Melike Rana / Arslan, Cem Barlas (2018) 'Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü' Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C:8, S:1, s. 51-70.

Özel, Kadir Can (2020) 'Çevreyi Kirletme Kabahati' Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Dergisi, C:24, S:2, s. 453-489.

Özen, Mustafa (2010) 'Non Bis in İdem İlkesi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:14, S:1, s. 389-417. (No Bis In Idem)

Soygüt, Mualla Buket (2006) 'Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları' İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:10, s. 253-265.

Şahin, Ergün (2020) 'Vergi Suçlarının Soruşturma Usulleri' Ankara Batı Adliyesi Dergisi, S:3, s. 44-52.

Şenyüz, Doğan (2016) 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş' İzmir Barosu Dergisi, S:2, s. 13-50. (Mütalaa)

Taneri, Gökhan (2015) 'Ceza ve Hukuk Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi' Adalet Dergisi, S:51, s. 75-97.

Taşdemir, Hakan / Girgin, A.Pınar (2008) 'III. Sütuna İlişkin İlk Ön Karar Davası-Gözütok ve Brügge Kararına İlişkin Bir Değerlendirme' Doğuş Üniversitesi Dergisi, C:9, S:1, s. 77-88.

Taşkan, Yusuf Ziya (2007) 'Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler' Vergi Sorunları Dergisi, C:30, S:227, s. 120-125. (Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanması)

Torunoğlu, Tahsin (2010) 'Vergi Ziyaı Kabahati' Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, s. 477-544.

Tosun, Ayşe Nil (2017) 'Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama' Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:7, S:2, s. 83-94.

Töngür, Ali Rıza (2015) 'Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında 'Ne Bis İn İdem' Prensibi' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:19, S:3, s. 341-353.

Uğur, Hüsamettin (2013) 'Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m.367)' Terazi Hukuk Dergisi, C:8, S:88, s. 34-43.

Uysal, Mehmet (2009) 'Yeni Yasalar Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları' İstanbul Barosu Dergisi, C:83, S:3, s. 1271-1317.

Üstün, Ümit Süleyman (2001) 'Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü' Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:9, S:3-4, s. 293-323.

Yaltı, Billur (2015) 'İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis in İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine' Vergi Sorunları Dergisi, C:38, S:317, s. 85-92.

Yılmaz, Dilşat (2017) 'Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin "Kesin"Liği Üzerine Bir Değerlendirme: "Kime Göre?", "Ne İçin?" Kesinlik' Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:11, S:2, s. 105-153.

TEZLER:

Karabel, Gözde (2005) 'Rekabet Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi' Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi No:141.

Özkan Erdoğan, Sümeyra (2019) 'Vergi Ceza Muhakemesinin İşleyişi' (Yüksek Lisans) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rençber, Altan (2017) 'Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri' (Doktora) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Selcen Ataç, Asiye (2010) 'Türk Ceza Hukukunda Kesin Hükmün Önleme Etkisi' (Doktora) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toydemir, Seçkin (2013) 'Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde Türk İdari Yargı Sistemi' (Yüksek Lisans) İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İNTERNET SİTELERİ:

https://thelawdictionary.org/

http://www.duhaime.org/

https://www.corpus.com.tr/

http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/

https://karararama.yargitay.gov.tr/.

https://hudoc.echr.coe.int/

www.hukukturk.com

http://idarehukuku.hukuk.istanbul.edu.tr/.../ENGEL-HOLLANDA-A%C4%B0HM-%C4%B0%C3%96-24.11.2015.doc

"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 6. Madde Rehberi Adil Yargılanma Hakkı (Cezai Yönü)", https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_TUR.pdf

T.C. Adalet Bakanlığı İnsan Hakları Dairesi Başkanlığı (İNHAK) Bilgi Notu (2013) "Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi",

http://www.inhak.adalet.gov.tr/inhak_bilgi_bankasi/tematik_bilginotu/calisma/Taxation%20(Vergilendirme).pdf

“Explanatory Report to the Additional Protokol No.7”, https://rm.coe.int/16800c96fd

https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/RG801Y2015N29397S20143134

https://kanberkilinc.com.tr/sahte-fatura-duzenleyenin-kotu-niyetine-kesilecek-vergi-ziyai-cezasi.htm

https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_11_Ceza_Dairesi_2002-1198.php

https://www.hukuki.net/ictihat/Yargitay_Ceza_Genel_Kurulu_1991-9_81.php

https://www.trthaber.com/haber/gundem/cumhuriyet-tarihinin-akaryakita-bagli-en-buyuk-vergi-kacakciligi-operasyonu-547753.html

https://www.trthaber.com/haber/gundem/vergi-kacakcilarina-silici-2-operasyonu-120-gozalti-559767.html

https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/son-dakika-silici-3-operasyonu-4-milyar-liralik-veri-silindi-41852255