Hakemli Makale **GSÜHFD**, 2022; 1: 563-623

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN ÖNGÖRDÜĞÜ YAPTIRIM SİSTEMİNİN "NE BIS IN IDEM" İLKESİNE UYGUNLUĞU(*)

Dr. **Fatih TORUN**(**)

Öz: Türk vergi ceza hukuku hükümlerine bakıldığında, vergi kanunlarına aykırı fiillere uygulanacak idari yaptırımların yanı sıra cezai yaptırımların da düzenlendiği görülmektedir. Bunun yanı sıra bazı fiillerin işlenmesi durumunda idari para cezası ile hürriyeti bağlayıcı cezaların birlikte uygulanmasına imkân sağlayan düzenlemeler yer almaktadır. Bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü yaptırım sistemi zaman zaman kişinin işlediği tek fiil nedeniyle birden fazla yaptırım ile karşı karşıya kalması sonucunu doğurmaktadır.

Bu durum, 213 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı olarak tanımlanabilecek *ne bis in idem* ilkesine aykırı olup olmadığı tartışmasını gündeme getirmektedir.

Diğer yandan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Glantz/Finlandiya ve A ve B/Norveç kararlarında idari ve adli süreçler arasında maddi yönden ve zaman yönünden yeterli bağlantının bulunması hâlinde birden fazla yaptırım uygulanmasının, Ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesinde yer alan *ne bis in idem* ilkesini ihlal etmediğine karar vermiştir.

Bu çalışmada, 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminin *ne bis in idem* ilkesine aykırı olup olmadığı hususu AİHM'nin anılan kararında benimsediği kriterler ile yine benzer kriterlere yer verilen Anayasa Mahkemesi'nin E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021 sayılı kararı çerçevesinde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahati, Vergi Suçu, Adil Yargılanma Hakkı, Ne Bis In Idem İlkesi.

(*) Makale Gönderim Tarihi: 01.04.2022 - Makale Kabul Tarihi: 09.05.2022.

(**) Anayasa Mahkemesi, Raportör Hâkim
(ORCID no: 0000-0002-4616-3345; *fatih.torun@anayasa.gov.tr*).

"NE BIS IN IDEM" PRINCIPLE IN TURKISH TAX CRIMINAL LAW

Abstract: Considering the provisions of Turkish tax criminal law, the sanction system envisaged by the Tax Procedure Law No. 213 sometimes results in the person being faced with more than one sanction due to a single act committed.

This situation brings up the debate whether the regulations in Law No. 213 are against the principle of *ne bis in idem*, which can be defined as the right not to be tried and punished twice for the same act.

On the other hand, the European Court of Human Rights, in its decisions Glantz/Finland and A and B/Norway, decided that imposing more than one sanction in case of sufficient material and time connection does not violate the principle of *ne bis in idem* in Article 4 of Protocol No. 7.

In this study, the issue of whether the sanction system envisaged by the Law No. 213 is against the principle of *ne bis in idem* has been examined within the framework of the criteria adopted by the ECtHR in its aforementioned decisions and the Constitutional Court in its decision (2019/4, K.2021/78, 4/11/2021), which also includes similar criteria.

Keywords: Tax Criminal Law, Tax Misdemeanor, Tax Crime, Right to Fair Trial, Ne Bis In Idem Principle.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflere ve diğer ilgili kişilere maddi ve şekli vergisel ödevlerin yüklendiği, bu vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı hareket edilmesi durumunda ise bir takım yaptırımlar öngörüldüğü görülmektedir.

213 sayılı Kanun'un öngördüğü bu yaptırım sistemi zaman zaman kişinin işlediği vergi kanunlarına aykırı bir fiil dolayısıyla birden fazla yaptırım ile karşı karşıya kalması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle kişinin işlediği tek bir fiil nedeniyle birden fazla yaptırım ile karşı karşıya kalmasına yol açan bu kanuni düzenlemelerin *aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama* hakkı olarak tanımlanabilecek *ne bis in idem* ilkesine aykırı olup olmadığı tartışması gündeme gelmektedir.

Bu tartışma, Anayasa Mahkemesi (AYM) ve bazı Avrupa ülkeleri açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarına da konu olmuştur.

AİHM, *Glantz/Finlandiya*[1] kararı ile birlikte, ne bis in idem ilkesine aykırılık hususunu iki ayrı usul içerisinde idari para cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda bağlantının mevcut olup olmadığını değerlendirmek suretiyle karara bağlamakta olup daha sonra verdiği kararlarında ve özellikle *A ve B/Norveç*[2] kararında da bu içtihadından hareketle sonuca vardığı görülmektedir.

Bunun yanı sıra AYM'nin vergi ceza hukuku alanında *ne bis in idem* kuralı ile ilgili değerlendirmelerde bulunduğu en önemli kararı, yakın zamanda vermiş olduğu ve 213 sayılı Kanun'da *ne bis in idem* ilkesi ile alakalı bütün kuralları anılan ilke çerçevesinde incelediği *E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021*[3] sayılı kararıdır. AYM bu kararında, 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sistemini AİHM'nin *Glantz/Finlandiya* kararı ile geliştirdiği ve *A ve B/Norveç* kararında da benimsediği kriterleri referans almak suretiyle incelemiştir.

Bu çalışmada, 213 sayılı Kanun'da aynı fiil nedeniyle birden fazla yaptırım ile karşı karşıya kalınmasına yol açan düzenlemelerin *ne bis in idem* ilkesine aykırı olup olmadığı hususu AİHM ve AYM anılan kararında uyguladığı kriterler çerçevesinde incelenecektir.

I. NE BIS IN IDEM İLKESİ

Hukuk devletinin gereklerinden birisi kişi güvenliğini sağlamaktır. Kişi güvenliği, dış ve iç tehditlerin ortadan kaldırılması şeklinde olabileceği gibi, hukuki anlamda kişinin iç huzurunu bozan ömür boyu sürebilecek belirsizlikler şeklinde de olabilir. Kişi güvenliğinin hukuki zeminde kendini gösterdiği durumlardan birisi de aynı kişinin aynı fiil nedeniyle ikinci kez yargılanamayacağı ve cezalandırılamayacağı anlamına gelen *ne bis in idem* ilkesidir.

Modern ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olarak kabul edilen *ne bis in idem* ilkesine göre, kişinin tek bir fiili nedeniyle mükerrer yargılama ve cezalandırmaya tabi tutulmaması gerekmektedir. Bu ilke, *"geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir"* ilkesini temel almaktadır[4]. Buna göre ceza hukuku açısından *ne*

---

1 AİHM, *Glantz/Finlandiya,* B. No: 37394/11, 20/5/2014.

2 AİHM, *A ve B/Norveç,* B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016.

3 9/3/2022 tarih ve 31773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 ÖZEN Mustafa, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. XIV, S. 1, 2010, s. 390.

bis in idem ilkesi, "*Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılamaz*." şeklinde tarif edilebilir.

Ne bis in idem ilkesi, adil yargılanma ilkesinin bir sonucudur. Çünkü daha önce yargılanarak kesin hüküm değeri kazanmış bir fiil ve bu fiilden mahkum olan veya beraat eden kişinin tekrar yargılanarak cezalandırılması hem adalet duygularını rencide eder hem de haksızlık ve ceza arasındaki dengeyi kişi aleyhine bozar[5].

AİHM de, *ne bis in idem* ilkesinin genel nitelikli suç isnadı yönünden adil yargılanma hakkıyla bağlantılı özel bir güvence olduğunu belirtmektedir[6].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'ne Ek 7 No.lu Protokol'ünün *"Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırmama hakkı*" başlıklı 4. maddesi *ne bis in idem* ilkesini düzenlemektedir. Maddenin (1) numaralı fıkrasında, *"(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."* denilmektedir.

Protokol'ün amacı; kişilerin ceza yargılaması sonucunda kesin bir kararla beraat ettiği ya da mahkûm olduğu bir suçtan ötürü, ikinci kez bir soruşturmaya, ceza yargılamasına ya da cezalandırmaya tabi tutulmasını önlemektir. Madde kapsamında yasaklanan, sadece ikinci kez cezalandırılmak değil aynı zamanda aynı vakıadan veya isnat edilen fiilden dolayı ikinci kez soruşturmaya ve yargılanmaya tabi tutulmaktır. AİHM kararlarında da, Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin amacının nihai kararla sonuçlanan cezai süreçlerin tekrarlanmasını önlemek olduğunu vurgulanmaktadır[7].

Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde yer alan düzenlemeden anlaşılacağı üzere iç hukukta yer alan bir kanuni düzenlemenin, *ne bis in idem* ilke-

---

5 ÖZEN (2010), s. 391; BİYAN Özgür, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı ile Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 145, 2016, s. 101.

6 İNCEOĞLU Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 339; YALTI Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 317, 2015, s. 85.

7 AİHM, *Nikitin/Rusya,* B. No: 50178/99, 20/7/2004, § 35.

sine aykırı olduğu sonucuna varılabilmesi için bazı koşullar gereklidir. AİHM, bu koşulları *Nikitin/Rusya* kararında belirginleştirmiş olup adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında kabul edilen *ne bis in idem* ilkesine aykırılıktan söz edebilmek için aranılan koşullar şunlardır[8]:

i. "Ceza" ile ilgili bir yargılama sürecinin olması,

ii. Bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması,

iii. Tekrar (yeniden) "ceza" ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi,

iv. Farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile ilişkin olması[9].

Ülkemizde, *ne bis in idem* ilkesinin de yer aldığı Ek 7 No.lu Protokol 1/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, iç hukukta hukuk devleti ilkesi ve adil yargılama hakkının alt güvencelerinden birisini oluşturmasının yanı sıra AİHS yoluyla da güvence altına alınmıştır[10].

Ne bis in idem ilkesine yer verilen bir diğer uluslararası belge olan ve 4/6/2003 tarihli ve 4868 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Birleşmiş Milletler Medenî ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme'nin *"Adil Yargılanma Hakkı"* başlıklı 14. maddesinin 7. fıkrasında; *"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"* denilmektedir. Burada da dikkat çekici olan en önemli husus *ne bis in idem* ilkesinin adil yargılanma hakkı içinde düzenlenmiş olmasıdır.

II. TÜRK HUKUKUNDA NE BIS IN IDEM İLKESİNİN GÖRÜNÜMÜ

1982 Anayasası'nda *ne bis in idem* ilkesine doğrudan yer verilmemiştir. Bununla birlikte AYM daha önceki kararlarında hukuk devletinin temel ilkeleri

---

8 AİHM, *Nikitin/Rusya,* § 54.

9 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 27.

10 Böylece Ek 7 No.lu Protokol'ün, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası kapsamında temel hak ve özgürlüklere ilişkin olduğundan kanun hükümleri ile çatışması halinde mahkemelerce dikkate alınması gereken bir iç hukuk kuralı haline geldiği ifade edilmektedir. (GEÇER Ahmet Emrah, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non Bis In Idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamalarına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 350., 2017, s. 118-119).

arasında yer aldığını kabul ettiği bu ilkeyi, *Ünal Gökpınar*[11] kararında hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine ilişkin kendi içtihadından hareketle ve bazı uluslararası hukuk metinlerinden referans almak suretiyle Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görmüştür.

Ne bis in idem ilkesi, bireylerin, haklarında yürütülen bir ceza yargılaması sürecinin varlığı hâlinde tekrar yargılanmamalarını güvence altına almaktadır. Bu bağlamda yürürlükte bulunan hukuk kurallarına uygun olarak kişilerin hakkında sonuçlanan ve kesin hüküm güvencesinden yararlanan cezai süreçlerin yok sayılması ve bunların tekrarlanması hukuki güvenlik ilkesini zedeleyecektir[12]. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan *ne bis in idem* ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsuru olduğu açıktır. Bu nedenle *ne bis in idem* ilkesinin hukuk devleti ve adil yargılanma hakkı bağlamında anayasal düzeyde bir koruma altına alınmış olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Diğer yandan *ne bis in idem* ilkesini içeren düzenlemelerin ceza hukukuna ilişkin mevzuatımızda yer aldığı görülmektedir. Öncelikle ilke aynı suçtan farklı yargılama yapılamayacağını ifade ettiğinden suçlarda birleşme (içtima) kurumu ile bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır. İçtima müessesesi sayesinde bir kişi bir fiille birden fazla suçun işlenmesine neden olursa bunlardan en ağır olan ceza ile cezalandırılır ve birleşme sağlanmış olur.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun *"Fikri içtima"* başlıklı 44. maddesinde: *"İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."* hükmü öngörülmektedir.

Ayrıca 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun *"Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar"* başlıklı 172. maddesinin 2. fıkrasına göre; *"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".* Aynı Kanun'un *"Duruşmanın sona ermesi ve hüküm"* başlıklı 223. maddesinin 7. fıkrasında; "*Aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir"* kuralı yer almaktadır.

---

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

[12] AYM, *Ünal Gökpınar,* § 48.

Kabahatler açısından, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun *"İçtima"* başlıklı 15. maddesinde, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde idari para cezasının uygulanması bakımından *ne bis in idem* ilkesi benimsenmiştir. Bu durumda, kişi sadece en ağır idari para cezasına maruz kalacaktır. Maddenin üçüncü fıkrasında ise bir fiilin kanunlarda hem kabahat hem de suç olarak tanımlandığı durumlarda sadece suçtan ötürü yaptırım uygulanabileceği, ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacağı düzenlenmektedir. Madde hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere suçlarla kabahatler arasında *ne bis in idem* ilkesine geçerlilik tanınmıştır[13].

AYM kararlarına bakıldığında, *ne bis in idem* ilkesinin hukuki güvenlik ilkesi ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde Anayasal güvenceye sahip olduğu kabul edilmekle birlikte bu ilkenin mutlak olmadığı da vurgulanmaktadır. Yüksek mahkemenin bu konuda verdiği daha eski kararlarında, konu bakımından birbirine benzeseler dahi aynı fiilin ayrı hukuk disiplinleri kapsamında farklı şekillerde mütalaa edilmesinin mümkün olduğu, bir fiilin farklı hukuk disiplinlerince yaptırıma bağlanmasının hukuk devleti ve *ne bis in idem* ilkesine aykırılık teşkil etmediği görüşünün hakim olduğu görülmektedir.

AYM, almış oldukları 1.00 promilin üzerindeki alkolün etkisiyle emniyetli bir şekilde araç sevk ve idare edemeyecek hâlde olmalarına rağmen araç kullanan sürücülerin, idari para cezası yanında ayrıca ceza yaptırımıyla da cezalandırılmalarını öngören kuralı, *"(...) 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 yargılama olmaz" ilkesine aykırılık teşkil etmez"* (AYM, E.2014/124, K.2015/24, 5/3/2015) gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulmamıştır.

---

[13] Nitekim maddenin gerekçesinde de, *"Bir fiil, bazı durumlarda hem suç hem de kabahat oluşturabilir. Maddenin üçüncü fıkrası, bu hallere özgü ve fakat sadece içtima ile ilgili bir hüküm içermektedir. Bu gibi durumlarda kişi hakkında sadece suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilebilecektir; fiilin kabahat oluşturması dolayısıyla ayrıca idarî yaptırım uygulanamayacaktır. Böylece, "non bis in idem" kuralına suçlarla kabahatler arasında da geçerlilik tanınmıştır. Ancak, suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilemeyen hallerde, kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabilecektir."* denilmektedir. https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0993.pdf (Erişim Tarihi: 10.03.2022)

Disiplin cezaları açısından da AYM'nin içtihadı aynı yönde olup izinden dönmeyen veya iki günden fazla bir süre geçtikten sonra dönen hükümlüler hakkında hem disiplin cezası hem de ceza yaptırımı uygulanmasını öngören kural, *"Ancak, bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesi farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturması yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmez. Dolayısıyla bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı yaptırımlarla cezalandırılması hukuk devleti ve 'aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz' ilkesine aykırılık oluşturmaz"* (AYM, E.2017/28, K.2017/107, 31/5/2017) gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı görülmemiştir[14].

Araçların yüklenmesinde, yönetmeliklerle belirlenen ölçü ve esaslara aykırı olarak azami yüklü ağırlığın aşılması durumunda gönderen ve işleten ayrı ayrı ve eşit miktarda idari para cezası ile sorumlu tutulmasına ilişkin kuralın itiraz konusu fıkrasında *işleten ile gönderenin aynı olması* durumunda aynı ihlal nedeniyle işleten ve gönderenin sorumlu olduğu miktarların toplamı kadar idari para cezası uygulanması öngörülmüştür. Yüksek Mahkeme, iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren birbirinden bağımsız fiiller söz konusu olmadığından kuralın *ne bis in idem* ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır[15]. Ancak kararda yer verilen "*bir kişinin (işleten) 'aynı fiil' nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran ... kural, ne bis in idem ilkesine ... aykırılık taşımaktadır.*" yönündeki tespitin yukarıda yer verilen ilkeler çerçevesinde *ne bis in idem* ilkesinin uygulanması bakımından sorunlara yol açabileceği düşünülmektedir. Zira *ne bis in idem ilkesi* bir kişiye aynı fiilden dolayı *iki kere ceza* verilmemesi değil kişinin aynı fiilden dolayı *tekrar (yeniden)* yargılanamaması ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmaması anlamına gelmektedir. Aslında anılan ilke gereğince

---

[14] AYM'nin disiplin cezası yönünden *ne bis in idem* ilkesini değerlendirdiği diğer bir kararında da aynı sonuca varılmıştır (Bknz: AYM, E.2015/68, K.2017/166, 29/11/2017).

[15] *"15. Diğer taraftan, işleten ile gönderenin aynı kişi olması durumunda, bu kişinin (işleten) azami yüklü ağırlığı aşmasına ve bunun sonucunda itiraz konusu kuralda öngörülen cezanın uygulanmasına neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütün oluşturduğundan hukuki anlamda 'tek bir fiil' olarak değerlendirilmelidir. / 16. Bu durumda, iki ayrı fail ve her biri ayrı ceza gerektiren birbirinden bağımsız fiiller söz konusu olmadığından, bir kişinin (işleten) 'aynı fiil' nedeniyle iki kere cezalandırılması sonucunu doğuran itiraz konusu kural, ne bis in idem ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırılık taşımaktadır."* (AYM, E.2017/95, K.2017/119, 12/7/2017).

yasaklanan temel husus tekrar (yeniden) yargılanmamadır. Dolayısıyla kişinin aynı fiilden dolayı *aynı yargılama süreci içinde* birden fazla yaptırıma maruz kalmasının başlı başına *ne bis in idem* ilkesine aykırılık oluşturan bir durum olduğunu söylemek zordur. Zira bu durumda ortada ceza ile ilgili birden fazla süreç bulunmamaktadır.

AYM, bir diğer kararında ise, ilkenin, aynı fiil nedeniyle birden fazla cezalandırılmaya engel teşkil ettiği, buna karşılık cezanın sonuçlarının tek olması zorunluluğunu öngörmediğini (milletvekillerine verilen kınama ya da Meclisten geçici olarak çıkarma cezasına bağlı olarak uygulanan yaptırımların ilkeyi ihlal etmeyeceği) belirtmiştir (AYM, E.2017/162, K.2018/100, 17/10/2018).

AYM, *ne bis in idem* ilkesine ilişkin değerlendirme yaptığı bir diğer kararında ise, *"19. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile bu vergilere mahsuben alınan geçici verginin tarh ve tahsil dönemlerinin farklı olduğu gözetildiğinde geçmiş dönemlere ilişkin incelemede elde edilen gelirin beyan dışı bırakıldığının saptanması ayrı ayrı fiillerle, birbirinden farklı vergilendirme dönemlerinde bu vergilerin eksik tahakkuk ettirildiğini göstermektedir. Bu durumda birden fazla vergi ziyaı suçu işlendiğinden aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırmama ilkesi kapsamında fiillerin aynılığından söz edilemez."* (AYM, E.2019/16, K.2019/15, 14/03/2019) demek suretiyle geçici vergi beyannamesinde verginin eksik beyan edilmesi dolayısıyla işlenen vergi ziyaı kabahati ile gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bu eksikliğin tekrarı dolayısıyla işlenen vergi ziyaı kabahatinin ayrı ayrı fiiller olduğu, ilkenin uygulanması şartlarından birisi olan aynı fiil şartının mevcut olmadığı sonucuna varmıştır. Burada vergi sisteminin kendi doğasından kaynaklanan ve 213 sayılı Kanun'un 335. maddesinde de yer verilen vergi ziyaı cezasını gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç verginin ziyaa uğratılması nedeniyle her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilmesi durumu söz konusu olup bahse konu kararda bu durum *ne bis in idem* ilkesine aykırı bulunmamıştır.

AYM, bireysel başvuru denetiminde, Ek 7 No.lu Protokol'ün Türkiye'de yürürlüğe girmemiş olduğu dönemde *ne bis in idem* ilkesine ilişkin verdiği kararların çoğunda[16] ortak koruma alanında olmayan bir haktan ince-

[16] AYM, *İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016; *Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016; *Ali Dündar*, B. No: 2014/3568, 6/4/2017; *Kerem Amal,* B. No: 2014/12582, 21/6/2017*, § 24; Adil Özer (2),* B. No: 2014/13231, 21/6/2017, *§ 24; Erman Paksoy,* B. No:

leme yapılamayacağından konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle başvuruları kabul edilemez bulmuştur.

Bunlar dışında *ne bis in idem* ilkesi yönünden değerlendirme yaptığı bazı kararları da bulunmakta olup bu kararlardan *ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti.* kararında[17], norm denetimi kararına benzer şekilde "*Ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımların farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabileceği*" belirtilerek vergi cezalarına ilişkin davalardan birinin gerçek kişi, diğerinin ise tüzel kişi hakkında olduğu ifade edildikten sonra suç ve kabahat için açılmış davaların "*farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle aynı 'suçtan' dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığı*" gerekçesiyle ilkeye aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Benzer şekilde *Mehmet Turgay Özbekler*[18] kararında da, hakkında ceza kovuşturması yürütülenin şirket yetkilisi gerçek kişi, idari para cezası kesilenin ise şirket tüzel kişiliği olması nedeniyle farklı kişilerin cezalandırılmasına ilişkin ceza süreçleri söz konusu olduğundan somut olayın hakkın kapsamında olmadığı sonucuna varılarak konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle başvuru kabul edilemez bulunmuştur.

AYM'nin vergi ceza hukukunda *ne bis in idem* ilkesinin uygulanması ile ilgili değerlendirmelerde bulunduğu en önemli bireysel başvuru kararı ise, *Ünal Gökpınar* kararıdır. Yüksek Mahkeme, başvurucu hakkında komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme fiili nedeniyle hem vergi ziyaı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmasını hem de başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılmasını *ne bis in idem* ilkesine aykırı bulmamıştır.

AYM, *Ünal Gökpınar* kararında, sahte fatura düzenleme eylemi dolayısıyla açılan ceza davası sonrası hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi ve ayrıca sonrasında ortaya çıkan vergi ziyaı nedeniyle idari para cezaları kesilmesi olayı ile ilgili olarak; cezai süreçlere neden olan hareketlerin "*amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütün-*

2014/11163, 21/6/2017, *§ 17; Hüma Bayoğlu,* B. No: 2014/13229, 26/12/2017, *§ 17, Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018; *Ömer Mingü*, B. No: 2016/13805, 12/9/2018, *Tayyar Tercan,* B. No: 2014/15983, 21/3/2018, § 35; *Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018, § 29; *Reis RS Enerji Elektirik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018, § 34.

17 AYM, *ABP Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti*, B. No: 2014/72, 25/3/2015.

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

lük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil olduğu"nu belirtmek suretiyle her iki takibatta da özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin olduğunu ifade etmiştir. Ancak aynı fiile dayanan farklı cezalandırma süreçleri ve cezalar olduğuna ilişkin tespite rağmen, "*farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik*" bu cezalar dolayısıyla aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin ihlal edilmediği sonucuna varılmıştır. Bu kararda önceki norm denetimi ve bireysel başvuru kararlarından farklı olarak farklı cezaları gerektiren hareketlerin aynı fiil olduğu tespiti yapıldıktan sonra ilkeye aykırılık olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bunun yanı sıra, AYM'nin vergi ceza hukuku alanında *ne bis in idem* kuralı ile ilgili değerlendirmelerde bulunduğu en önemli kararı *E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021* sayılı kararıdır. AYM'nin bu kararında; 213 sayılı Kanun'un 340. maddesi, 359. maddesinin *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez"* şeklindeki son paragrafı, 367. maddesinin, "*359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* seklindeki - *anılan maddeye 29/4/2021 tarihli ve 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle eklenen dördüncü fıkra nedeniyle* - beşinci fıkrası ile 367. maddenin altıncı (son) fıkrası dava konusu edilmiş olup böylece bu kararla birlikte 213 sayılı Kanun'da *ne bis in idem* ilkesi ile alakalı bütün kurallar anılan ilke çerçevesinde incelenmiştir. Bu karar, aşağıda ilgili bölümlerde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA NE BİS İN İDEM İLKESİNİN GÖRÜNÜMÜ

1. 213 sayılı Kanun Çerçevesinde Vergi Suçu ve Vergi Kabahati Kavramı

Vergi ceza hukukunda vergi kanunlarının koyduğu kurallara aykırılıkların bir kısmının *vergi kabahati,* bir kısmının da *vergi suçu* olarak düzenlendiği, uygulanacak yaptırımın da buna göre belirlendiği görülmektedir[19].

---

[19] *"Vergi ceza sistemi, adli ve idari nitelikteki vergi suç ve kabahatleri ile bunlara karşılık öngörülen yaptırımların bütününü ifade eden düzendir. Vergi ceza normu içerisinde kamu düzenini ağır şekilde ihlal eden vergi suçları, vergisel idari düzeni zedeleyen fiillerin yer aldığı vergi kabahatleri ve bu ihlallerin karşılığı olarak uygulanan adli ve idari yaptırımlar bulunmaktadır."* (SARICAOĞLU Ercan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, 1. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2017, s.150.)

Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına neden olan ve ceza öngörülen fiillerdir[20]. Vergi suçları ekonomik suçlardandır. Vergi suçlarının mağduru ise devlettir. Bir başka deyişle vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen suçlardandır. Zira bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati *hazine yararı* oluşturur[21].

213 sayılı Kanun'da vergi suçları olarak *vergi kaçakçılığı*, *vergi mahremiyetinin ihlali* ile memurlar açısından *mükellefin özel işlerini yapma* suçları düzenlenmiştir. Ayrıca bu suçlar kadar uygulama alanına sahip olmamakla birlikte *ekim sayım beyanında görevi kötüye kullanma suçu (213 sayılı Kanun'un 246. maddesi)* ve *haysiyet, şeref ve haklara tecavüz suçu (213 sayılı Kanun'un 5. maddesi)* da vergi suçu olarak 213 sayılı Kanun'da yer almaktadır.

Vergi suçları içinde en çok karşılaşılan suç tipi, *vergi kaçakçılığı suçudur*. 213 sayılı Kanun'da yer alan suçun unsurları dikkate alındığında kaçakçılık suçu, v*ergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtla işlenebilen, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fillerdir*[22]. Kaçakçılık suçu, yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçlarından sonuçları en ağır olanıdır.

---

[20] YÜCE Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 28; CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s. 17; BAYKARA Bekir, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008, s. 254.

[21] ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 213; RENÇBER Altan, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1. Baskı, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, İstanbul, 2017, s. 37; ASLANPINAR Yusuf Burak, **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 29-30; TAŞDELEN Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 10-11; DONAY Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 40; ÖZEN Mustafa, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.106; TAŞTAN Mehmet, **Açıklamalı - İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2014, s. 6; YÜCE, s. 27; BEYRİBEY Kurtuluş, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi", **Danıştay Dergisi**, S. 141, 2016, s. 72.

[22] YÜCE, s.30; BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 1. Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 241.

Vergi kabahati ise, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya üçüncü kişiler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli yükümlülüklere aykırı olarak işlenen ve idari yaptırım gerektiren fiillerdir.

213 sayılı Kanun'da vergi kabahatleri; vergi ziyaı, usulsüzlük (I. derece usulsüzlük ve II. derece usulsüzlük) ve özel usulsüzlük olarak düzenlenmiştir. Kanun'un 341. maddesinde vergi ziyaı, *mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi* şeklinde tanımlanmış ve 344. maddesinde vergi ziyaı cezası düzenlenmiştir. Kanun'un 351. maddesinde ise usulsüzlük, *vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi* biçiminde tanımlanmış, 352. maddesinde 1. derece ve 2. derece usulsüzlükler, 353., 355. ve mükerrer 355. maddelerinde ise özel usulsüzlükler düzenlemiştir.

213 sayılı Kanun'da düzenlenen ve idari para cezası uygulanması öngörülen vergi kabahatlerinin hukuki niteliğine ilişkin farklı görüşler[23] bulunmakta ise de, genel kabul gören görüş vergi kabahatlerinin hukuki niteliğinin, sonucu idari bir yaptırıma bağlanmış olan idari ceza olduğudur. Bize öre de vergi kabahatlerinin, *vergi ceza hukukuna özgü (sui generis) idari cezalar* olarak nitelendirilmeleri daha yerindedir. Zira vergi kabahatlerine sebep olan fiillere uygulanacak yaptırımlar, idari usuller ile belirlenmekte ve yargı kararına ihtiyaç duyulmaksızın idare tarafından re'sen uygulanmaktadır[24]. Bir fiilin vergi kabahatine sebebiyet verip vermediğinin takdiri ve bu takdire dayalı olarak yaptırım uygulama yetkisinin idareye ait olması, idarenin bireysel nitelikli idari işlemlerle idari usûlleri izleyerek bu yaptırımlara hükmetmesi bunların birer idari yaptırım olarak kabul edilmesini gerektirmektedir[25]. Bu nedenle vergi kabahatlerine yönelik cezalandırma işlemleri, Anayasa'nın 125. maddesi gereği idari yargı denetimine tabidir[26].

---

[23] Bu görüşlerle ilgili ayrıntılı tartışma için bknz: KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 174-176.

[24] ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2017, s. 56.

[25] DOĞMUŞ Simay, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (1) 1, 2020, s. 78; ŞİMŞSEK Mehmet, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 8; SARICAOĞLU, s. 159; ŞENYÜZ, s. 32; KARAKOÇ, s. 176.

[26] Ayrıca belirtmek gerekir ki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun kabul edilmesi ile birlikte vergi kabahatlerinin tabi olduğu hukuki rejim konusunda bir takım tereddütler hasıl olmuştur. Bu tereddütleri gidermek amacıyla 5326 sayılı Kanun'a 5348 sayılı Kanun ile eklenen ek 1.

2. 213 sayılı Kanun'da Ne Bis In Idem İlkesinin Görünümü

A. Genel Olarak

Bir fiilin birden fazla vergi kabahatine yol açtığı ya da hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlendiği durumlarda failin nasıl cezalandırılacağının belirlenmesi hususu önem arz etmektedir. Zira bu durumun, *ne bis in idem* ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği konusu gündeme gelmektedir.

Türk vergi hukukunda - bir istisna dışında - *ne bis in idem* ilkesine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiş olup bu ilkeye aykırılık teşkil ettiği düşünülebilecek uygulamaların en tipik örneği, fiilin hem vergi kaçakçılığı suçu, hem de vergi ziyaı kabahatini oluşturması durumunda karşımıza çıkmaktadır.

Bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlenmesinin *ne bis in idem* ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği konusu vergi kaçakçılığı ve vergi ziyaı kabahati özelinde incelenmeden önce 213 sayılı Kanun'da yer alan ve *ne bis in idem* ilkesini ilgilendiren diğer durumlara kısaca değinilecektir.

B. Aynı Fiil ile Birden Fazla Vergi Ziyaına Sebebiyet Verme (335. Madde)

213 sayılı Kanun'un 335. maddesinde muhtelif vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali düzenlenmiştir. Buna göre anılan maddede, *"Vergi ziyaı cezasında cezayı istilzam eden tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir"* denilmek suretiyle gerçek içtima kuralının işletileceği vurgulanmıştır.

Aslında burada tek bir fiil vardır ve bu fiille yine tek bir vergi kabahati *(vergi ziyaı kabahati)* işlenmekte, ancak bu fiil birden fazla ve birbirinden farklı vergi türleri açısından vergi ziyaına sebebiyet vermektedir. Örneğin, ödünç para verme işleriyle sürekli uğraşan bir gelir vergisi mükellefi faaliye-

maddesinde *"(1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır."* denilmek suretiyle vergi kabahatlerinin denetiminin vergi mahkemelerince yapılmaya devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanı sıra 5326 sayılı Kanun'un kabul edilmesinin ardından oluşan yeni ceza sistemine uyum sağlamak amacıyla 5728 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un çeşitli maddeleri değiştirilmiştir. Bu kapsamda, daha önce *"vergi ziyaı suçu ve cezası"* olarak yer alan 213 sayılı Kanun'un 344. madde başlığından *"suçu"* ibaresi çıkarılmıştır. Vergi ziyaı eylemlerinin, kabahat niteliğinde olması nedeniyle madde başlığı ve metni *"suç"* ibaresinden arındırılmış, maddenin başlığı *"vergi ziyaı cezası"* şeklinde değiştirilmiştir. Böylece 213 sayılı Kanun'un vergi cezalarıyla ilgili düzenlemeleri, 5326 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle oluşan suç-kabahat ayırımına uygun hale getirilmiştir.

tini vergi dairesine bildirmemiş ise tek fiil ile gelir vergisi yanında banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili yükümlülüğünü de yerine getirmemiş olacaktır[27]. Bu durumda mükellef hakkında hem gelir vergisi yönünden hem de banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden ayrı ayrı vergi ziyaı cezası kesilecektir.

Bu gibi durumlarda, tek fiile iki farklı ceza verilmesi, vergi ceza hukukunun kendine özgü sistemi içinde mahiyetleri ve hizmet ettikleri amaçlar bakımından birbirinden farklı vergi türlerinden kaynaklanmasından ötürü kabul edilebilir bir uygulamadır[28].

C. Aynı Fiil ile Birden Fazla Vergi Kabahatine Sebebiyet Verme (336. Madde)

213 sayılı Kanun'un 336. maddesinde, *"Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir"* denilmektedir. Buna göre tek bir fiil ile hem vergi ziyaı hem de usulsüzlük cezası birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibari ile en ağırının uygulanacağı ifade edilmektedir. Örneğin, 213 sayılı Kanun'un 352/1. maddesinde düzenlenen usulsüzlük kabahati tiplerinden *vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması* fili ile 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinde düzenlenen *vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi* fili arasında bir ayniyet ilişkisinin bulunduğu görülmektedir. Çünkü beyannamenin süresinde verilmemesi hem usulsüzlük hem de verginin tahakkukunu geciktireceği için vergi ziyaı sonucunu doğuracak ve aynı fille iki ayrı kabahat işlenmiş olacaktır.

Bu düzenlemede dikkat çekici husus, fikri içtima kuralı uygulanırken kabahatlerin niteliği değil, ceza miktarının ağırlığının ölçüt alınmış olmasıdır[29]. Görüldüğü üzere, Kanun, burada, *ne bis in idem* ilkesine uygun bir düzenlemeye yer vermekte, tek fiile tek bir ceza kesilmesini öngörmektedir.

Bununla birlikte, özel usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyaı kabahati arasında böyle bir ilişki kuran düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki 213

---

[27] ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 220-221; GEÇER Ahmet Emrah, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (2), 2016, s. 333.

[28] TAŞDELEN, s. 61; NARTER Recep / SARICAOĞLU Ercan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII., S. 1-2., 2013, s. 83, GEÇER (2016), s. 333-334.

[29] ŞENYÜZ, s. 237; NARTER / SARICAOĞLU, s. 84.

sayılı Kanun'un özel usulsüzlük kabahatini düzenleyen 353. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında; *"Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz"* denilmektedir. Bu hükme göre aynı fiilin hem vergi ziyaı hem de özel usulsüzlük kabahatinin konusunu oluşturduğu durumlarda her iki cezanın ayrı ayrı uygulanması gerektiği öngörülmektedir. Bu uygulamanın nedeni olarak özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin, vergi alacağı açısından yakın tehlike kabahati oluşturduğundan ötürü vergi ziyaı kabahati ile birleşmemesi gerektiği düşünülebilir[30]. Ancak, kişinin fiilinin hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyaı cezasını gerektirmesi durumunda sadece tek ceza kesilmesinin *ne bis in idem* ilkesine daha uygun olacağı aşikardır.

Ayrıca usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline engel değildir.

3. Vergi Suçu ile Vergi Kabahati Yönünden Ne Bis In Idem İlkesi

A. Genel Olarak

213 sayılı Kanun'un 331. maddesinde, *"Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar"* ifadesine yer verilmiştir.

Söz konusu maddede vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketlerin neler olduğu tanımlanmamış ve bir sınıflandırma yapılmamış, vergi kanunları hükümlerine aykırı fiilleri işleyenlere uygulanacak yaptırımlar belirlenmiştir. Bu maddede düzenlenen yaptırımlar ise vergi cezaları ve diğer cezalar şeklinde ikiye ayrılmıştır.

---

[30] Öğretide, özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyaı kabahatinde birleşmenin kabul edilmemesinin sebebi olarak ikisinin farklı zamanlarda ve farklı davranışlarla işlenmesi olduğu gösterilmektedir. Fatura düzenlememe biçimindeki özel usulsüzlük kabahati örnek olarak ele alınacak olursa, özel usulsüzlük kabahati faturanın düzenlenmesi gerektiği halde düzenlenmediği anda işlenmiş olacaktır. Buna karşın vergi ziyaı kabahatinin oluşabilmesi için beyan tarihini beklemek ve beyan edilen matrahta düzenlenmeyen fatura konusu işlemin dikkate alınmaması suretiyle eksik tahakkuk sonucu vergi kaybına neden olunmasının beklenmesi gerekmektedir. (ŞENYÜZ, s. 235-236).

Kanun'da vergi cezası yaptırımına bağlanan fiiller *vergi kabahatleri* olarak nitelendirilen fiillerdir. *Vergi kabahati* olarak nitelendirebilecek olan fiiller *vergi ziyaı kabahati* ve *usulsüzlük kabahatleri* olarak düzenlenmiştir. Usulsüzlük kabahati ise kendi içinde *genel usulsüzlük kabahati* ve *özel usulsüzlük kabahati* olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi hukukunda vergi kabahati sayılan bir fiil, vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve bu fiillere idarî para cezası (vergi cezası) uygulanmaktadır. 213 sayılı Kanun'da vergi kabahatlerinin yanı sıra vergi suçları da düzenlenmiştir. Kanun'un 331. maddesinde *diğer cezalar* ile cezalandırılması öngörülen fiiller vergi suçları olarak nitelendirilen fiillerdir. Bu fiiller ceza hukuku anlamında suç oluşturmakta olup bunların belirlenmesi ve bunlara yaptırım uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir.

Vergi ceza hukuku alanında, vergi kanunlarına aykırı bazı fiillerin hem idari yaptırıma hem de cezai yaptırıma tabi tutulması yaygın bir uygulamadır. Nitekim bizim vergi ceza hukuku sistemimizde de durum aynıdır. Zira ülkemizde mevcut vergi ceza mevzuatı genel anlamda tetkik edildiğinde bazı durumlarda kişinin işlediği tek bir fiil dolayısıyla birden fazla yaptırıma maruz kaldığı görülmektedir.

Bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlendiği durumlarda failin nasıl cezalandırılacağına ilişkin düzenlemeler de 213 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Buna göre 213 sayılı Kanun'un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ve 367. maddesinin beşinci fıkrasında kabahatlere ve suçlara ilişkin cezaların ayrı ayrı uygulanacağına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bir başka deyişle 213 sayılı Kanun'un anılan maddeleri, bir fiilin hem vergi kabahatine hem de vergi kaçakçılığı suçuna yol açması durumunda, fail hakkında hem vergi kabahati yaptırımı olan idari para cezası uygulanmasına hem de vergi suçu için öngörülen hapis cezası ile cezalandırılmasına imkân vermektedir.

213 sayılı Kanun'un 340. maddesinde, vergi kabahatleri ile vergi suçlarının birleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Öncelikle maddenin ilk fıkrasında, bu Kanun'da yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği düzenlemesine yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 340. maddesinin ikinci fıkrasında ise; *bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359'uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesinin söz konusu madde hükmü-*

ne göre takibat yapılmasına engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, kişinin tek bir fiilinin kanunda hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlenmiş olması halinde kabahat nedeni ile idari para cezası verilebilecek, suç için ise hapis cezasına hükmolunabilecektir.

213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin son fıkrasında, *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez"* denilmektedir. Bunun yanı sıra kaçakçılık suçlarının cezalandırılması usulüne ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 213 sayılı Kanun'un 367. maddenin beşinci fıkrasında da; *"359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez"* denilmek suretiyle kural bir kez de burada tekrar edilmiştir.

Buna göre 213 sayılı Kanun, aynı fiil ile hem vergi suçu hem de vergi kabahatinin işlenmesi durumunda her ikisinin de ayrı ayrı cezalandırılacağını temel ilke olarak benimsemiştir.

Bunun yanı sıra 213 sayılı Kanun'un 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 hâkimini bağlamaz."* demek suretiyle *ne bis in idem* ilkesi açısından oldukça önemli olan söz konusu yaptırımları uygulayan mercilerin birbiri ile etkileşimde bulunma imkânını da ortadan kaldırılmıştır[31]. Ancak anılan kural, 213 sayılı Kanun'da yer alan *ne bis in idem* ilkesi ile bağlantılı bütün kuralların Anayasaya uygunluk denetiminin yapıldığı AYM'nin E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararı ile Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

B. 213 sayılı Kanun'da Öngörülen Yaptırım Sisteminin AİHM'nin Belirlediği Ne Bis In Idem İlkesine İlişkin Kriterler Yönünden Değerlendirilmesi

Ne bis in idem ilkesine ilişkin düzenlemeyi içeren Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesine göre iç hukukta yer alan bir kanun hükmünün, *ne bis in idem* ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılabilmesi için aranılan koşullar

---

[31] BİYAN, s. 102; BİLİCİ Nurettin / BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan (Editör Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu),** 2014, s. 54.

AİHM tarafından *Nikitin/Rusya* kararında belirtilmiştir. Buna göre adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında kabul edilen *ne bis in idem* ilkesine aykırılıktan söz edebilmek için, ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin olması, bu sürecin kesin/kesinleşmiş mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olması, tekrar (yeniden) "ceza" ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesi ve farklı yargılama süreçlerinin aynı fiile ilişkin olması gerekmektedir.

a. Ceza Yaptırımı İçeren Bir Yargılama Sürecinin İşletilmiş Olması

Ne bis in idem ilkesi, cezai nitelik taşıyan suçlar yönünden güvenceler sağlamaktadır. Cezai nitelik taşımayan suçlar bu hakkın kapsamına girmediğinden aynı fiilden dolayı cezai nitelik taşımayan ikinci bir yaptırımın uygulanması veya ikinci bir soruşturma ya da yargılama yapılması bu ilkeyi ihlal etmez.

Ceza yaptırımı içeren bir yargılama sürecinin işletilmesi koşulu, ilkenin kapsamını ve böylelikle vergi yaptırımlarına da uygulanıp uygulanmayacağını belirleyen en önemli unsurdur. Zira, ilkenin kapsamı hukuki düzenlemelere konu edilen lafzıyla sınırlı kabul edilirse, yalnızca ceza muhakemesine konu edilen davalar ve bu davalara konu suçlar nedeniyle iki kez yargılama ve cezalandırma önlenmiş olacaktır. Bu durumda ise, idari yaptırımlar, ilkenin koruma alanı dışında kalacaktır. Bu nedenle bir hukuka aykırılığın suç niteliğinde olup olmadığı, suç niteliğinde ise cezai yaptırım öngörülüp öngörülmediğinin tespiti için muhakemenin adından başka kriterlere ihtiyaç duyulduğu açıktır.

Bu çerçevede geleneksel ceza hukuku alanındaki suçların anayasal anlamda suç kavramına dâhil olduğu hususunda kuşku bulunmamaktadır. Bununla birlikte *suç* kavramı geleneksel ceza hukuku alanındaki suçlardan ibaret olmayıp idare hukuku alanındaki hukuka aykırılıkların da anayasal anlamda *suç* olarak görülmesi mümkündür.

Öncelikle belirtmek gerekir ki gerek AİHM gerekse AYM tarafından anayasal anlamda *suç ve ceza* kavramının ceza hukukundan farklı ve özerk bir içeriğe sahip olduğu kabul edilmiştir. Bu nedenle, bu koşul bakımından ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin her durumda teknik olarak ceza yargılaması hukuku anlamında bir süreç olarak öngörülmesi şart olmayıp bu kavram anayasal anlamda *özerk* bir yoruma tabi tutulmaktadır[32].

[32] AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 28.

AİHM, bir yaptırımın ceza niteliği taşıyıp taşımadığı konusundaki hukuki niteleme yetkisini kendisinde görmektedir. AİHM'nin, cezayı, devletlerin iç hukukundan bağımsız bir şekilde özerk bir kavram olarak tanımlaması, vergi ceza hukuku açısından *ne bis in idem* konusunda bir içtihat yaratabilmesinin önünü açan en önemli olgudur. AİHM, bu tanımlama yetkisini *Engel ve diğerleri/Hollanda*[33] kararı ile ortaya koymuştur. Böylece ceza tanımı, iç hukuktaki ceza tanımından ayrılmış ve özerk bir kavram olarak niteliği Mahkemenin yapacağı muhakeme ile belirlenir hale gelmiştir[34]. Mahkeme daha sonra *Öztürk/Almanya*[35] kararında, suçun niteliği kavramını daha açık bir biçimde yorumlayarak, *tazmine değil cezalandırma veya caydırıcılığa yönelik yaptırımlar*ın cezai nitelikte olduğu sonucuna ulaşmış ve bir yaptırımın iç hukukta suç ya da kabahat olarak tanımlanmasından bağımsız, objektif bir bakış açısı geliştirmiştir.

AİHM, *Bendenoun/Fransa*[36] davasında ise idari para cezalarının cezai nitelik taşıyıp taşımadığını vergi hukuku özelinde değerlendirmiş ve ulusal hukukta vergi kabahatlerine uygulanan idari para cezalarının bazı özellikleri taşıması halinde cezai yaptırım kapsamında olacağına hükmetmiştir. Buna göre, vergi mevzuatında kabahatler karşılığında öngörülen yaptırımların tüm vergi mükelleflerine uygulanabilir olması, öngörülen yaptırım ile meydana gelen zararın giderimi değil benzeri davranışların cezalandırılmasının amaçlanması, cezanın genel nitelikli bir kurala dayanması ve son olarak uygulanan yaptırımın miktarının amaca uygun olması gerekmektedir. *Engel ve diğerleri/Hollanda* kararında geliştirilen bakış açısı *Bendenoun/Fransa* kararı ile vergi cezaları özelinde de uygulanır hale gelmiştir[37].

---

[33] AİHM, *Engel ve diğerleri/Hollanda,* B. No: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, 8/6/1976.

[34] AİHM, *Engel/Hollanda kararında*, başvuru konusu maddi olayda suç isnadının mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla üç kriter geliştirmiştir. İlk kriter, sucun cezai nitelikte olup olmadığının belirlenmesi için suçun ulusal hukukta nerede sınıflandırıldığının tespit edilmesidir. Ancak, bu kriter suç isnadının mevcudiyeti açısından büyük önem taşımamaktadır. Asıl önemli olan kriterler, suçun niteliği gereği cezai olması (caydırıcı ve cezalandırıcı) ve suç karşılığında verilecek cezanın niteliği ve ağırlık derecesidir.

[35] AİHM, *Öztürk/Almanya,* B. No: 8544/79, 21/2/1984.

[36] AİHM, *Bendenoun/Fransa,* B. No: 12547/86, 24/2/1994.

[37] *"İHAM'ın bu kararı hakkında vergi cezası kesilen vergi yükümlüleri bakımından son derece büyük bir öneme sahiptir, çünkü mali nitelikli olan, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan vergi cezalarının 6. maddedeki ceza hukuku anlamında "ceza" olarak kabulü, vergi yükümlülerinin adil yargılanma hakkı bütününü oluşturan 6. maddenin koruması altında olduğu sonucunu vermektedir. Nitekim İHAM, "cezalandırıcı ve caydırıcı" mahiyette olduklarını kabul ettiği vergi cezalarını 6. madde kapsamında değerlendirmeye devam etmektedir."* (İNCEOĞLU, s. 94).

AİHM, vergi hukuku özelinde benzer bir değerlendirmeyi de *Jussila/Finlandiya*[38] başvurusunda yapmıştır. *Jussila/Finlandiya* kararının önemi AİHM'nin vergi kabahatlerine uygulanan idari para cezalarının miktarının düşük olmasının ihtilafı suç isnadı kapsamından çıkartmadığını belirlemiş olmasıdır.

Görüldüğü üzere AİHM, AİHS ve ek Protokollere konu adil yargılanma hakkı ve bu bağlamda *ne bis in idem* ilkesinin koruma alanını kendisi belirlemektedir. Buna göre kendi geliştirmiş olduğu kriterlere uyan ve bu kriterlere göre suç niteliğinde kabul edilen vergi kabahatlerini de *ne bis in idem* ilkesinin koruma kapsamında kabul etmektedir[39,40].

Benzer şekilde Anayasa Mahkemesi, değişik kararlarında 213 sayılı Kanun gereğince uygulanan vergi cezalarının da cezai nitelikte olduğu sonucuna varmıştır. Buna göre AYM'nin bireysel başvurudaki yerleşik içtihadında da ceza davalarına konu olmayan kimi yaptırımlar özerk yorum çerçevesinde ceza olarak nitelendirilmiş ve bunlara ilişkin yargılamalar adil yargılanma hakkının *suç isnadı* yönü kapsamında incelenmiştir. Örneğin idari yargıda görülen vergi ziyaı cezalarına ilişkin davalar Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının suç isnadı yönü kapsamında karara bağlanmıştır[41]. Nitekim AYM, *Ünal Gökpınar* kararında idari yargıda görülen *vergi cezaları* ile ilgili yargılama sürecini cezai bir süreç olarak değerlendirmiştir[42].

Sonuç olarak anayasal anlamda *suç ve ceza* kavramı ceza hukukundan farklı ve özerk bir içeriğe sahiptir. Belirtildiği üzere geleneksel ceza hukuku alanındaki suçların anayasal anlamda suç kavramına dâhil olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte *suç* kavramı geleneksel ceza hukuku alanındaki suçlardan ibaret olmayıp idare hukuku alanındaki suçların da anayasal anlamda *suç* olarak görülmesi mümkündür. Buna göre AİHM ve AYM içtihadından hareketle 213 sayılı Kanun gereğince uygula-

---

38 AİHM, *Jussila/Finlandiya,* B. No: 73053/01, 23/11/2006.

39 KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe, "Vergi Yaptırım Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15 (29), 2016, s. 95.

40 AİHM, *A ve B/Norveç* §§ 107, 136 ve 138; *Matthildur Ingvarsdottir*/İzlanda [k.k.], B. No: 22779/14, 4/12/2018, §§ 45, 46.

41 AYM, E.2014/120, K.2015/23, 5/3/2015; *Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/4324, 7/7/2015; *B.Y.Ç.,* B. No: 2013/4554, 15/12/2015, § 31; *E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014, § 51.

42 AYM, *Ünal Gökpınar,* § 54.

nan vergi cezalarının da cezai nitelikte olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu anlamda ilk başlayan süreç ister vergi cezası süreci ister kaçakçılık suçuna ilişkin süreç olsun *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucuna varılabilmesi için aranılan ilk koşul sağlanmış olmaktadır.

b. Ceza Yaptırımı İçeren Birinci Sürecin Kesin/Kesinleşmiş Mahkumiyet veya Beraat Hükmüyle Sonuçlanmış Olması

Bu bağlamda *ne bis in idem* ilkesinin koruduğu menfaat ceza yaptırımına bağlanmış olan bir fiile ilişkin isnadın *esası incelenerek* kişinin cezai sorumlululuğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş kesin/kesinleşmiş bir karardan sonra tekrar yargılanmaması ve cezalandırılmamasıdır[43]. Bunun yanı sıra kararı veren makamın yargısal ya da idari bir makam olup olmadığına bakılmaksızın özerk yorum çerçevesinde *ceza* olarak nitelendirilen bir yaptırıma ilişkin yargılamada delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili suçu/kabahati işlediği ya da işlemediği yönünden değerlendirme içeren bir kararın *ne bis in idem* ilkesi anlamında mahkumiyet ya da beraat kararı olarak nitelendirilmesi gerekir[44].

AYM de E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında, *"İkinci koşul bakımından mahkûmiyet ya da beraat hükmünden ne anlaşılması gerektiği AYM tarafından özerk olarak yorumlanmalıdır. Bu bağlamda aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin koruduğu menfaat; "ceza" yaptırımına bağlanmış olan bir eyleme ilişkin isnadın esası incelenerek kişinin cezai sorumluluğu hakkında olumlu ya da olumsuz verilmiş kesin/kesinleşmiş bir karardan sonra tekrar/yeniden yargılanmaması ve cezalandırılmamasıdır. Dolayısıyla özerk yorum çerçevesinde "ceza" olarak nitelendirilen bir yaptırıma ilişkin yargılamada delillerin değerlendirilmesi ve olguların tespiti sonrası kişinin ilgili suçu işlediği ya da işlemediği yönünden değerlendirme içeren bir kararın aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi anlamında mahkûmiyet ya da beraat kararı olarak nitelendirilmesi gerekir. Bununla birlikte isnadın esası incelenmeden verilen, kişinin cezai sorumluluğuyla ilgili tespit içermeyen kararlar, örneğin zaman aşımı nedeniyle verilen düşme kararı ya da kovuşturmaya yer olmadığına dair karar söz konusu ilke kapsamında beraat kararı olarak nitelendirilemez."* demektedir (§ 29).

---

43 AİHM, *Mihalache/Romanya* [BD], B. No: 54012/10, 8/7/2019, § 98.

44 AİHM, *Mihalache/Romanya*, § 95.

Kesin olma/kesinleşme kavramlarından anlaşılması gereken ilgili kararın kanun yolu öngörülmemesi nedeniyle verildiği anda kesin olması veya olağan kanun yolları tüketilerek ya da bunlara başvuru için öngörülmüş süreler başvuru yapılmadan geçirilerek kesinleşmiş olmasıdır[45]. Öte yandan kesin olmanın/kesinleşmenin yargı yoluyla gerçekleşmiş olması ya da idari cezaların yargısal aşamaya taşınmadan kesinleşmiş olması arasında bir fark bulunmamaktadır[46].

Vergi kabahatlerine ve suçlarına dair yargılama süreçlerinin ayrı yargı kollarında görüldüğü dikkate alındığında bu yargı kollarında verilen hükümlerden birisinin diğerinden daha önce kesinleşmesi her zaman ihtimal dahilindedir. Buna göre aynı fiile hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesine imkân sağlayan 213 sayılı Kanun'da yer alan kurallar anılan ilke çerçevesinde birinci sürecin kesin/kesinleşmiş mahkumiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmasının ardından tekrar (yeniden) ceza ile ilgili bir yargılama sürecinin işletilmesine yol açabilecek niteliktedir. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'da yer alan kurallar açısından *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucuna varılabilmesi için aranılan ikinci koşul da sağlanmış olmaktadır.

c. Ceza ile İlgili Yeni Bir Yargılama Sürecinin İşletilmesi

Ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğinin söylenebilmesi için aranan diğer şart, kişi aleyhine ikinci bir takibatın yapılmış olmasıdır. Bu hak sadece ikinci kez cezalandırılmaya değil, -ilk yargısal sürecin mahkûmiyetle sonuçlanıp sonuçlanmadığından bağımsız olarak- ikinci kez yargılanmaya karşı da güvence sağlamaktadır.

Tekrar (yeniden) işletilen sürecin, önceki süreçte verilen kararın kesinleşmesinden önce ya da sonra başlayıp başlamadığının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan husus süreçlerden birinin diğerinde verilen kararın kesinleşmesinden sonra devam ediyor olmasıdır.

Tıpkı birinci koşulda olduğu gibi bu koşul yönünden de tekrar işletilen sürecin ceza ile ilgili olup olmadığı anayasal anlamda özerk yoruma tabidir.

---

45 AİHM, *Mihalache/Romanya*, §§ 103, 110.

46 AİHM'in *A ve B/Norveç* kararına konu olayda başvurucular vergi cezasına itiraz etmemiş ve ödemiştir. Bu nedenle vergi cezasına dair süreç idari yargıya gitmeden kesinleşmiştir (*A ve B/Norveç*, §§ 16-32). Ancak AİHM özerk yorumu çerçevesinde vergi yargısına taşınmamış olsa bile vergi idaresinin yaptırımıyla kesinleşen bu süreci *ne bis in idem* ilkesine aykırılık bakımından incelemeye tabi tutmuştur.

Tekrar işletilen sürecin sonuçlanıp sonuçlanmadığı ya da mahmumiyet, beraat, takipsizlik gibi kararlarla sonuçlanmış olması değerlendirmeler bakımından bir fark oluşturmamaktadır[47].

Ayrıca belirtmek gerekir ki *iki kere* cezalandırma ile *tekrar* cezalandırma farklı kavramlardır. *Ne bis in idem ilkesi* bir kişiye aynı fiilden dolayı *iki kere ceza* verilmemesi değil kişinin aynı fiilden dolayı *tekrar (yeniden)* yargılanamaması ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmaması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kişinin aynı fiilden dolayı aynı yargılama süreci içinde birden fazla yaptırıma maruz kalması her zaman için *ne bis in idem* ilkesini zedelemeyebilir. Zira bu durumda ortada ceza ile ilgili birden fazla süreç bulunmamaktadır.

Ne bis in idem ilkesi, ilk yargılama işlemi nihai hale geldiğinde ikinci yargılama işlemlerinin başlatılmasını yasaklamaktadır. Diğer taraftan, birden fazla yargılama işlemlerinin paralel şekilde yürütülmesi ilkeye aykırı değildir, çünkü bu ilke çerçevesinde engellenmek istenen, bir kişinin nihai olarak beraat ettiği ya da mahkûm olduğu bir suçtan ötürü ikinci kez yargılanması ya da cezalandırılması durumudur.

Özellikle sosyal ve ekonomik düzenin korunması amacıyla bir haksızlığa ceza hukuku alanında öngörülen yaptırıma ek olarak idari nitelikteki bir cezanın da uygulanabildiği görülmektedir. Bu gibi hâllerde tamamlayıcı niteliğini koruduğu müddetçe farklı makamlar tarafından farklı cezalar uygulanması *ne bis in idem* ilkesini ihlal etmez. Ancak farklı makamlar tarafından uygulanan bu nitelikteki cezaların tamamlayıcı nitelikte görülebilmesi için her iki süreç arasında *maddî yönden* ve *zaman bakımından* yeterince yakın bağlantının bulunması gerekir[48]. Bu husus 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sistemi açısından aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

Hem vergi kabahatlerine hem de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin sürecin cezai nitelikte olduğu tespiti yapıldıktan sonra vergi cezası süreci ya da vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin süreçlerden birisi kesinleştiğinde diğer sürecin işlemeye devam etmesinin ihtimal dahilinde olduğu açıktır. Bu durumda işlemeye devam etme potansiyeli olan her iki sürecin de cezai nitelikte olduğu görüldüğünden *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucuna varılabilmesi için aranılan üçüncü koşul da sağlanmış olmaktadır.

---

47 Aynı yönde AİHM kararı için bknz. *Zolotukhin/Rusya* [BD], B. No: 14939/03, 10/02/2009, § 110.

48 AİHM, *Österlund/Finlandiya,* B. No: 53197/13, 10/2/2015, § 48.

ç. Farklı Süreçlerin Aynı Fiile İlişkin Olması

Ne bis in idem ilkesinin uygulanabilmesi için *her iki yargılamanın konusunu oluşturan fiil aynı olmalıdır*. Fiilin aynı olduğundan söz edilebilmesi içinse failin aynı kişi olması ve yargılamanın konusunun aynı olması gerekir. Bununla birlikte ilkenin uygulanabilmesi için gerekli olan her iki davada yargılama konusu yapılan fiillerin *aynı* olma unsurundan ne anlaşılması gerektiği hususunda farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır.

Bazı yazarlara[49] göre 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerde hareket belirtilmekle birlikte bir netice öngörülmemektedir. Dolayısıyla bu fiiller sırf hareket suçu niteliğindedir. Vergi ziyaında ise fiil, hareket ve neticeden oluşmaktadır. Fiil kavramı göz önünde bulundurulduğunda, kaçakçılık fiillerinin vergi ziyaında olduğu gibi bir netice unsuru taşımaması nedeniyle aynı fiil olarak kabul edilmeleri mümkün değildir. CANDAN'a göre vergi ziyaı kabahati ile kaçakçılık suçunun tekemmülleri için gerçekleşmesi gereken unsurlar farklıdır. Örneğin, mükellefin vergi kaçırmak amacıyla niteliği bakımından yanıltıcı veya sahte fatura kullanması tek başına kaçakçılık suçunu oluşturması için yeterli iken bu mükellefin anılan fiilinin vergi ziyaı kabahatini oluşturması için beyannamenin verilmesi gerekmektedir[50]. Yazar, bu yüzden vergi kabahati ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkûm olmasının, aynı suçtan iki kez yargılanma ve iki kez cezalandırma sayılmayacağını belirtmektedir. BAHÇECİ de benzer şekilde, Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları olarak adlandırılan filler ile vergi ziyaı arasında oluşum tarihi açısından fark olduğunu, vergi ziyaı kabahatinin, fiilin gerçekleştiği anda değil, doğan vergi borcunun tahakkuk etmesi gerektiği anda işlendiğini, Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahati arasında ayniyet (idem) unsuru açısından bir sorun bulunmadığını belirtmektedir[51]. RENÇBER ise, vergi ziyaı kabahati yönünden fiilin ayniyetinden bahsedilemeyeceği görüşünün aksine fiil kavramının neticeyi kapsamadığını, sadece "hareket" anlamında kullanıldığını savunmaktadır. Bu noktada mükellef tek

---

[49] TAŞDELEN, s. 65-66; NARTER / SARICAOĞLU, s.88-89.; ŞİMŞEK Mehmet, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları,** 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 130-131.

[50] CANDAN Turgut, "*Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis In Idem Kuralı,* https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Erişim Tarihi: 15.03.2022)

[51] BAHÇECİ Barış, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türk Barolar Birliği Dergisi**, (136), 2018, s. 154.

hareketiyle hem vergi ziyaına hem de vergi kaçakçılığına neden olduğu için Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesi hükmü gereği sadece suç nedeniyle cezalandırılmalıdır[52].

Aynı fiil koşuluna ilişkin olarak öğretide farklı görüşler bulunmakta ise de gerek AİHM gerekse AYM kararlarında bu hususta bir tereddüt bulunmadığı görülmektedir[53]. AİHM, *ne bis in idem* ilkesiyle ilgili olarak *aynı fiil* kavramı bakımından *Zolotukhin/Rusya* kararında ortaya koyduğu *birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaylardan doğma* kriterini, vergi suç ve kabahatleri bakımından vermiş olduğu Glantz/*Finlandiya*[54] *ve A ve B/Norveç*[55] kararlarında da uygulamış, cezai ve idari yaptırım süreçleri arasında *esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı* olup olmadığı tespitini yapmıştır.

Zira anılan Mahkemeler tarafından ayniyet (idem) kavramının içeriğinin belirlenmesi noktasında olay temelinde (fact base) bir çözüm benimsenmiş, aynı (idem) olandan anlaşılması gerekenin *aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar* olduğu tespiti yapılmıştır. Bunun yanı sıra fiilin neticesi üzerinde de durulmamış, bir başka deyişle vergi kaybının oluşup oluşmadığı noktasından hareket edilmemiş, bütüncül bir yaklaşımla ayniyet unsuru, *hareket ya da ceza normu* değil, *olay* temeline oturtulmuştur[56,57].

---

52 RENÇBER, s. 487.

53 Bununla birlikte AİHM'nin *Glantz/Finlandiya* kararından önceki kararlarında aynı fiil kavramını açıklamak için farklı ölçütlere başvurduğu görülmektedir. Örneğin, *Ponsetti ve Chesnel/Fransa* (B. No: 36855/97 ve 41731/98, 14/9/1999) kararında, vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun arandığını, ancak idari para cezası yaptırımına tabi mali suçta ise kast unsurunun aranmadığını belirtmek suretiyle yaptırıma konu fiillerin *manevi unsurlarından* hareket edilerek karar verilmiştir. AİHM, *Rosenquist/İsveç* (B. No: 60619/00, 14/9/2004) kararında, vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hapis cezası verilebilmesi için kasıt veya ağır ihmalin esaslı unsur olduğu, buna karşılık idari para cezasında bu unsurun aranmadığını belirterek söz konusu cezaların amacının aynı olmadığını ifade etmiştir. Bu kararda suçun unsurları yönünden değil, cezaların koruduğu hukuki yarar açısından bir ayrım yapılmıştır. Mahkeme, *Manasson/İsveç* (B. No: 41265/98, 20/7/2004) kararında ise, gelirin ve ücret ödemelerinin kasıtlı olarak defterlere işlenmemesi fiili dolayısıyla defter tutma yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle hapis cezası, beyannamede gelirin eksik gösterilmesi nedeniyle para cezası uygulandığını belirterek iki cezanın uygulanmasını gerektiren fiillerin farklı olduğu gerekçesiyle ilkeye aykırılık bulmamıştır. AİHM, *Carlberg/İsveç* (B. No: 9631/04, 27/1/2009) kararında da, *Manasson/İsveç* kararına atıf yaparak benzer gerekçelerle olayda aynı fiil olmadığı sonucuna varmıştır.

54 AİHM, *Glantz/Finlandiya,* § 52-53.

55 AİHM, *A ve B/Norveç,* § 108.

56 TOSUN Ayşe Nil, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Kararı", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7 (2), 2017, s. 99-100.

57 *"Mahkeme, daha önceki bazı kararlarda ayniyet kavramı yorumlanırken kullanılan 'esaslı unsurlar' ölçütünden vazgeçmiştir. Çünkü bu ölçüt, adeta bir maymuncuk işlevi görmekteydi.*

AİHM'ne göre, yapılacak olan araştırma, somut bir dizi olgusal koşulları içeren olaya odaklanmalıdır. Buna göre *aynı fiil* kavramından bahsedebilmek için, *olaylar aynı kişi ile ilgili olmalı (same defendant)* ve *zaman ve yer bakımından birbirine ayrılamaz bir biçimde bağlı bulunmalıdır (inextricably linked together in time and space)*[58]. Bu iki koşul bir arada bulunuyorsa ortada aynı fiil var demektir.

Nitekim AYM, AİHM'in yaklaşımına benzer şekilde, *Ünal Gökpınar* kararında fiilin aynı olup olmadığının belirlenmesinde suçun unsurlarına ilişkin mevzuattaki nitelemelerle bağlı kalmamıştır. Kararda yer verilen *"(...) Buna göre başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda aynı fiil olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak somut olayda her iki takibatta da, özünde aynı olgulara dayanan tek bir fiilin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır."* şeklindeki ifadeler vergi ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılığı bakımından suçun unsurları arasındaki farklılıkların incelenmesine gerek görülmediğine ve süreçlere kaynaklık eden fiilin/olgunun (sahte fatura düzenlenmesi) aynılığının dikkate alındığına işaret etmektedir. Bu bağlamda suçun sırf hareket suçu mu netice suçu mu olduğu, kasıtla mı taksirle mi işlenebileceği gibi hususlar konusundaki ayrıntılar bakımından bir fark gözetilmemiştir.

AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında da AİHM'nin *Zolotukhin/Rusya (§§ 78-84, 97)* ve *A ve B/Norveç (§ 108)* kararlarına atıf yapmak suretiyle, *"Dördüncü koşul bakımından aranması gereken aynı suç değil aynı fiildir. (...) Suç ve kabahatlerin aynı fiille işlenip işlenmediğinin tespiti için fiile ilişkin zamansal, mekânsal ve olgusal aynılığın sağlanması gerekmektedir. Aynı fiilden söz edilebilmesi için birden fazla takibat ya da cezaya kaynaklık eden olguların bire bir aynı veya maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olgular olması ve aynı zamanda ve mekânda gerçekleşmesi gerekmektedir. Tek bir fiilin cezaya ilişkin iki farklı düzenlemede aynı bi-*

Kimi zaman suçun manevi unsurları "esaslı unsur" kabul edilerek aynı fili cezalandıran iki normdan birinin kastı gerektirmesi diğerinin taksirle de işlenebilmesi halinde, ikisi arasında bir ayniyet bulunmadığı sonucuna varılıyordu. Kimi zaman ise aynı fili yaptırıma bağlayan farklı normların farklı hukuksal yararları koruduğu gerekçesiyle aralarında ayniyet bulunmadığı tespitine dayanak oluşturuyordu. Esaslı unsurlar ölçütünün bu kadar belirsiz ve geniş bir içerikle kullanılması, filin değil suçun (devletin iç hukukunun) dikkate alınmasını sağlarken, Mahkeme içtihadının objektif bir temele oturmasına da engel olmaktaydı." (BAHÇECİ, s. 148-149).

[58] YALTI, s. 88.

çimde ele alınması durumunda birebir aynı olma hâlinden, düzenlemelerde bazı farklılıklar bulunmakla birlikte bu farklılıkların önemsiz olması hâlinde maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olma hâlinden söz edilebilecektir." demektedir (§ 31).

Kanaatimizce aynı fiil kavramının AİHM ve AYM tarafından kabul edilen *aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar* kriteri çerçevesinde açıklanması yerinde bir yaklaşımdır. Öğretide bazı yazarların savunduğu veya AİHM'nin daha eski kararlarında yer verildiği gibi suçun/kabahatin manevi unsurları üzerinden veya buna ek olarak suçun/kabahatin maddi unsuru içinde yer alan *hareket suçu mu - netice suçu mu olduğu* hususu açısından aynı fiilin tanımlanması *ne bis in idem* ilkesinin uygulama alanını daraltan yaklaşımlardır. Bu bağlamda birbiriyle bağlantılı olan suçun/kabahatin birebir aynı veya maddi olarak aynı olgulara dayalı olup olmadığı koşulu kapsamında suçun işlenmesinden sonra kabahat için farklı fiillerin icra edilmesinin gerekip gerekmediği hususlarının aynı fiil kavramının açıklanmasında önemli olmadığı düşünülmektedir. Buna göre 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları, dış âlemde bir değişiklik anlamında ayrı bir neticenin gerçekleşmesinin aranmadığı *salt hareket suçu (tehlike suçu)* olarak nitelendirilen suçlardandır[59]. Ancak Kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için verginin ziyaa uğratılması gibi bir netice öngörmemiş olmakla birlikte vergi kaçakçılığına yol açan bir fiilin vergi kaçırmak amacıyla işleneceği ortadadır. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı suçunun hangi anda işlenmiş olduğu hususunda Kanun'da bir belirleme yer almamaktadır. Bir örnekle açıklamak gerekirse 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde kaçakçılık suçunu doğuran hareketlerden birisi olarak sahte fatura kullanma fiilinden bahsedilmekle birlikte sahte fatura kullanma fiilinin ne şekilde gerçekleşeceğine ve hangi aşamada tamamlanacağına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bir başka deyişle vergi mükellefinin faturayı sahte fatura düzenleyicisinden aldığı anda mı, yasal defterlerine kaydettiği anda mı, yoksa bu faturayı beyannamesine dahil etmek suretiyle vergi dairesine beyan ettiği anda mı sahte fatura kullanma fiilinin gerçekleştiği ve tamamlandığı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Sahte faturanın düzenleyiciden alınmasının faturanın kullanıldığı anlamına gelmediği açıktır. Sahte faturanın kullanıldığının kabul edilebilmesi için en azından yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak bize göre yasal defterlere kaydedil-

[59] ŞENYÜZ, s. 405.

mekle birlikte beyan edilmeyen bir fatura da 213 sayılı Kanun anlamında sahte fatura niteliği kazanmamaktadır. Bu faturanın sahte fatura niteliği kazanması ve sahte fatura kullanma fiilinin oluşabilmesi için bunun beyan edilmesi gerekmekte olup sahte fatura kullanma fiili de bu aşamada gerçekleşmekte ve tamamlanmaktadır. Aslında bu durum beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminin ortaya çıkardığı bir sonuçtur. Vergi ziyaı da beyanname verilmesi ile birlikte vergi eksik tahakkuk ettiğinde gerçekleşmiş olacaktır. Bir başka deyişle kişinin yukarıda belirtilen fiilleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde hem vergi kaçakçılığı suçuna neden olacak hem de vergi ziyaı kabahati oluşacaktır[60].

Sonuç olarak 213 sayılı Kanun'da öngörülen yaptırım sisteminde kaçakçılık suçu ve vergi ziyaı kabahatinin esas olarak aynı olay ve olgulardan kaynaklanan ve aynı fiil olarak değerlendirilebilecek fiillerle işlenebilmesi mümkündür. Bu nedenle bir kişinin tek bir fiille hem vergi kabahatini hem de kaçakçılık suçunu işlemesi her zaman için ihtimal dâhilindedir. Dolayısıyla her iki takibatta da özünde aynı olgulara dayalı *aynı fiilin* söz konusu olduğu açıktır.

Son olarak, ilkenin kapsamında bulunan bir başka unsur da *kişinin aynılığı* unsurudur. Kişinin aynılığı, iddianamede yer alan ve hakkında dava açılan veya hüküm verilen kişi hakkında başka dava açılamaması veya hüküm verilememesini ifade eder. Bu nedenle kişinin aynılığı açılan dava veya verilen hükme esas teşkil eden iddianamede somutlaştırılmış kişi şeklinde anlaşılmalıdır[61].

Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminin AİHS'ne Ek 7 No.lu Protokol'de yer alan ve AİHM'nin *Nikitin/Rusya* kararında somutlaştırdığı koşullar yönünden değerlendirildiğinde *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucu doğurabilecek düzenelemeler içerdiği söylenebilecektir.

---

[60] Bunun yanı sıra Kanun'un doğrudan vergi ziyanının oluşması sonucuna bağladığı vergi kaçakçılığı suçunu doğuran fiiller de bulunmaktadır. Bunlardan birisi, *çift defter, belge ve kayıt kullanma suçu*na ilişkindir. Kanunda yer alan tanımda geçen *vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde* ibaresinden suçun işlenebilmesi için vergi matrahında azalma sonucunun ortaya çıkması biçiminde bir netice öngörülmüştür. Çift defter, belge veya kayıt kullanmak suretiyle vergi matrahında azalma olup olmadığını görebilmek bakımından verginin beyan zamanını beklemek ve matrahın eksik beyan edilip edilmediğini tespit etmek gerekmektedir. Matrahtaki azalmaya bağlı olarak eksik beyan edilme durumunda suç işlenmiş kabul edilecektir.

[61] ÖZEN (2010). s. 393.

C. 213 sayılı Kanun'da Öngörülen Yaptırım Sisteminin Ne Bis In Idem İlkesine Aykırılık Oluşturmayan Özel Durumlar Açısından Değerlendirilmesi

Bir kanuni düzenlemenin, *ne bis in idem* ilkesine aykırılığı sonucunu doğuran koşulların oluşmasına rağmen bu düzenlemenin *ne bis in idem* ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varılmasını sağlayabilecek bazı özel durumlar bulunmaktadır.

Ne bis in idem ilkesine aykırılığa neden olmayacak özel durumların ikisi Ek 7 No.lu Protokol'de yer almakta olup bu özel durumlar *yeni delil ortaya çıkması* ve *davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusur*un varlığıdır. Bunun yanı sıra AİHM içtihatları ile ortaya konulan özel durumlardan bir diğeri ise teknik olarak birden fazla olsa bile yargılama süreçlerinin *bir bütünün parçaları olacak şekilde entegre bir biçimde yürütülmesidir*[62].

213 sayılı Kanun'da yer alan yaptırım sistemine ilişkin kuralların *ne bis in idem* ilkesine aykırı olmadığı sonucuna varılmasını sağlayacak özel durumların yeni delil ortaya çıkması veya davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı ile ilgili olmadığı açıktır. Bu nedenle bu konudaki değerlendirmenin, görünürde birden fazla yargılama süreci olsa bile gerçekte bunların bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülüp yürütülmediği çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

AİHM, *ne bis in idem* ilkesini tartıştığı kararlarında uygulayacağı kriterlerini süreç içerisinde geliştirmiş ve kısmen değiştirmiş olsa da son dönemlerde verdiği birçok kararında yer verdiği kriterler çerçevesinde somut olayı teste tabi tutmakta ve sonucuna göre karar vermektedir.

Bu kapsamda AİHM, *Glantz/Finlandiya* kararında, Finlandiya hukuk sistemine göre cezai ve idari yaptırımları uygulayan otoritelerce verilen kararların birbirini etkilemediğini ve sonuç olarak iki tür yaptırımın da birbi-

---

[62] AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 32: *"İlk dört koşulun birlikte gerçekleşmesi halinde ilkeye aykırılık oluşur. Bununla birlikte uluslararası hukukta ilkeye istisna teşkil edebilecek bazı özel durumlar öngörülmüştür. Bunlar Anayasa'nın anılan ilke bağlamında yorumunda da dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer verilen, Türk hukukunda kanunlarda kabul edilen yeni delil ortaya çıkması ve davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı ilk iki istisnai durum olarak değerlendirilebilir. Üçüncü istisnai durum ise AİHM içtihatları ile geliştirilen (şeklen birden fazla olsalar bile) cezaya ilişkin süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı bir biçimde yürütülmesidir (AİHM, A ve B/Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 130)."*

rinden bağımsız şekilde kesinleştiğini, mahkeme veya idare tarafından uygulanan yaptırımlardan hiçbirisinin diğer mahkeme veya idare tarafından cezanın belirlenmesi sırasında dikkate alınmadığını tespit etmiştir. Bu nedenle yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantı bulunmadığını belirterek ihlal kararı vermiştir[63].

Mahkeme, *A ve B/Norveç* kararında da aynı testi uygulamıştır. AİHM kararda, idari ve adli yargılama arasında bir ilişkinin olup olmadığını incelemiştir. Bu noktada, Mahkeme, başvurucular aleyhine hapis cezası hükmedilirken daha önceden başvuruculara kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığını tespit etmiştir. Buna ek olarak Mahkeme, iki yargılamanın birbirine paralel sürdüğünü, birbirini tamamladığını ve bu sebeple öngörülebilir sonuçlar doğurduğunu ifade etmiştir. Bu sebepler ışığında AİHM, başvurucuların adaletsiz ve/veya orantısız bir yaptırıma maruz kalmadığına, yapılan iki yargılamanın maddi ve zaman bakımından yeterli miktarda yakın bağlantılı olduğuna hükmetmiş ve *ne bis in idem* ilkesine aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

AİHM böylelikle son dönemde vermiş olduğu kararları ile vergi suç ve kabahatleri bakımından, birbirinden haberdar ve birbiriyle etkileşimde olan, birbirinin uyguladığı yaptırımları gözeten otoritelerce *öngörülebilir ve tamamlayıcı* bir mükerrer yargılama veya cezalandırmanın *ne bis in idem* ilkesini ve dolayısıyla Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesini ihlal etmeyeceği yönünde bir içtihat benimsemiştir.

AİHM'in bu yaklaşımını ortaya koyduğu en önemli karar olan *A ve B/Norveç* kararında Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin belli koşulların

---

[63] AİHM'nin, bu dönemde vergi ceza hukuku açısından *ne bis in idem* ilkesine ilişkin vermiş olduğu diğer kararlarında da aynı yaklaşımı sürdürdüğü görülmektedir. Buna göre, *Kiiveri/Finlandiya* (B. No: 53753/12, 10/2/2015) kararında, idari para cezası ve vergi kaçakçılığı suçunun verginin beyan edilmemesi biçimindeki aynı fiilden kaynaklandığını belirterek güvenceler sağlanmadan farklı yargılama süreçlerinde yargılama yapılması nedeniyle *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. *Österlund/Finlandiya* (B. No: 53197/13, 10/2/2015) kararında da, verginin beyan edilmemesi nedeniyle uygulanan idari para cezası ve vergi sahtekarlığı suçu nedeniyle yargılanan başvurucunun, güvenceler sağlanmadan farklı yargılama süreçlerinde yargılanması nedeniyle *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. *Johannesson ve Diğerleri/İzlanda* (B. No: 22007/11, 18/5/2017) kararına konu olayda, verginin beyan edilmemesi nedeniyle idari para cezası uygulanmış, ayrıca ağırlaştırılmış vergi suçu nedeniyle mahkûmiyet kararı verilmiştir. Kararda, her iki cezaya ilişkin yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli bağlantı sağlanamadığından *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. AİHM, benzer şekilde *Nykänen/Finlandiya* (B. No: 11828/11, 20/5/2014) ve *Lucky Dev/İsveç* Kararında da (B. No: 7356/10, 27.11.2014) *Glantz/Finlandiya* kararındaki yaklaşımını sürdürmüştür.

sağlanması halinde ikili bir yargılama seçeneğini dışlamadığı[64], bununla birlikte *ne bis in idem* ilkesine aykırılık bulunmadığı sonucuna varılabilmesi için ilgili devletin söz konusu ikili yargılamanın *maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı* içinde olduğunu inandırıcı bir şekilde göstermesi gerektiği ifade edilmiştir.

AİHM süreçler arasında *maddi yönden yeterli ölçüde yakın bağlantı* olup olmadığını aşağıdaki ölçütler çerçevesinde değerlendirmektedir[65]:

i. Farklı süreçlerin *tamamlayıcı amaçlar takip edip etmediği* ve böylece sosyal olarak kınanan davranışın farklı yönlerine -sadece soyut olarak değil aynı zamanda somut olarak- işaret edip etmediği,

ii. Yargılama süreçlerinin ikili olmasının, aynı kınanan davranışın -hukuken ve uygulamada- *öngörülebilir* sonucu olup olmadığı,

iii. İlgili süreçlerin mümkün olduğunca *delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasından kaçınacak tarzda* - özellikle bir süreçte tespit edilen olguların diğer süreçte de kullanılmasını temin için *farklı yetkili makamlar arasında yeterli etkileşim* yoluyla - yürütülüp yürütülmediği,

iv. Son olarak ilgili kişinin aşırı bir külfete katlanmasını önlemek için *ilk olarak kesinleşen süreçte uygulanan yaptırımın sonradan kesinleşende dikkate alınıp alınmadığı*[66].

Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin metninde açıkça yer verilmeyen, AİHM'in yorum yoluyla geliştirdiği bu istisnai durumun, 213 sayılı Kanun'un benimsemiş olduğu yaptırım sisteminin *ne bis in idem* ilkesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi sırasında dikkate alınabileceği düşünülmektedir. Bu durumun varlığı tespit edildiğinde yukarıda belirtilen testin unsurlarına göre *ne bis in idem* ilkesine aykırılık olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki AYM, *A ve B/Norveç* kararından

---

64 AİHM, *A ve B/Norveç* § 130:*"Hem ceza hem de idare hukuku tarafından yaptırıma bağlanan konularda ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi ile uyumlu bir sistem oluşturmanın en garantili yolu, mümkün olduğu ölçüde, farklı hukuk disiplinleri açısından ortaya çıkan sonuçların birlikte değerlendirilebileceği tek bir süreçle mümkün olabilir. Böylece tek bir süreç içerisinde suçla ilgili olan çeşitli toplumsal ihtiyaçlar kavranabilir. Bununla birlikte ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi belli koşulların sağlanması halinde ikili bir yargılama seçeneğini dışlamaz."*

65 AİHM, *A ve B/Norveç*, § 132.

66 AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 33.

sonra verdiği *Ünal Gökpınar* kararında bu ölçütlerden yararlanma yoluna gitmemiş ise de daha sonra norm denetimine ilişkin olarak verdiği 4/11/2021 tarih ve E: 2019/4, K: 2021/78 sayılı kararında AİHM'nin geliştirdiği bu ölçütlerden yararlanmıştır.

a. Süreçlerin Birbirini Tamamlayıcı Farklı Amaçlar Taşıyıp Taşımadığı

Farklı süreçlerin tamamlayıcı bir amaç taşıyıp taşımaması hukuk düzeninin farklı disiplinleri tarafından hukuka aykırı fiilin farklı yönlerine odaklanılıp odaklanılmadığıyla ilgilidir. Bu kapsamda *vergi kabahatleri* ile *kaçakçılık suçu*nun aynı fiilin farklı yönlerine somut olarak nasıl bir cevap teşkil ettiğini izah etmek gerekmektedir. Zira bu kriter yönünden gerekli olan *farklı* ancak *tamamlayıcı* amaç olmasıdır. Dolayısıyla amacın aynılaştırılması *ne bis in idem* ilkesinin ihlaline neden olur[67].

Yaptırım uygulanmasının temelde, terbiye etme, cezalandırma, acı çektirme niteliği ağır basan *caydırma* amacı ve bir hukuk kuralının ihlal edilmesi nedeniyle meydana gelen hak kaybının zorla giderilme niteliği ağır basan *tazmin* amacı olmak üzere iki ayrı amacı bulunmaktadır. İki yaptırım türü arasındaki hukuksal nitelik farklılığı da, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak öngörülen yaptırımın ceza niteliği taşıyıp taşımadığıdır.

Bu bağlamda maddi ve şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi hâli için öngörülen yaptırımların amacının ne olduğu ve bu amacın sonucu olarak ortaya çıkan yaptırımların hukuksal niteliğinin belirlenmesi önemlidir. Vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanması amacıyla öngörülen yaptırımlarda, toplum düzenini korumak için bastırma ve cezalandırma özelliği ön plana çıkmaktadır.[68] Ancak her iki ceza türünün de genel amacı bu olmakla birlikte idari sürecin belirli bir miktar para cezası verilmesiyle bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlama amacına yöneldiği, adli sürecin ise kamu düzeninin korunmasını amaçladığı da bir gerçektir.

AYM de norm denetimine ilişkin olarak vermiş olduğu bazı kararlarında farklı süreçler arasındaki tamamlayıcılık ilişkisine vurgu yaparak *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edilmediği sonucuna ulaşmıştır[69]. AYM, E.2019/4,

---

[67] Nitekim AİHM, *Korneyeva/Rusya* (B. No: 72051/17, 8/10/2019, § 62) kararında birden fazla sürecin konusu olan suçların herbirinin koruma alanlarının farklı olduğu şeklindeki Rus Hükümetinin savunmasına itibar etmemiş ve ihlal sonucuna varmıştır.

[68] KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 90.

[69] AYM bir kararında (E.2014/124, K.2015/24, 5/3/2015) şu değerlendirmelere yer vermiştir: *"Hukuk devleti ilkesi ve ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan 'aynı fiilden dolayı*

K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında da (§ 78), *"Farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinin tamamlayıcı amaçlar taşıyıp taşımaması hukuk düzeninin farklı disiplinleri tarafından hukuka aykırı fiilin farklı yönlerine odaklanılıp odaklanılmadığıyla ilgilidir. Kaçakçılık suçunda amaç genel olarak suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumaktır. Buna karşın, vergi kabahatleri nedeniyle yargısal bir karar olmaksızın idare hukuku usullerine göre uygulanan idari yaptırımların amacı, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamaktır. Bu bakımdan özünde aynı fiile ilişkin olmakla birlikte farklı hukuki değerleri koruyan biri adli, diğeri idari iki ayrı cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar izlediği söylenebilir."* demektedir.

Sonuç olarak vergi kabahati nedeniyle uygulanan idari yaptırımın temel amacı vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda özellikle bireylerin vergi sistemi içinde yüklendikleri yükümlülükleri mevzuata uygun olarak yerine getirmelerini sağlamaktır[70]. Buna karşılık vergilendirmeyle bağlantılı adli suçların amacının; genel olarak suç sayılan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla ortaya çıkan kamu menfaatini korumak olduğu söylenebilir. Özetle vergi cezaları vergisel idari düzeni korumayı amaçlarken[71] vergilendirmeye ilişkin adli cezalar daha çok her bir suç teşkil eden fiil yönünden farklı kamu menfaatlerini korumak için kişileri cezalandırmak suretiyle caydırıcılığı sağlamayı amaçlamaktadır[72].

---

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 yargılama olmaz' ilkesine aykırılık teşkil etmez."

70 TAŞDELEN, s. 18-22,

71 SARICAOĞLU, s. 156-157; ŞENYÜZ, s. 8.

72 AİHM *A ve B/Norveç* (§ 144) kararında idari ve adli süreçlerin farklı tamamlayıcı amaç taşıması konusunda şu değerlendirmeleri yapmıştır: *"144. Ulusal makamlar başvurucunun kınanabilir davranışına iki ayrı amacı takip eden idari ve cezai olmak üzere iki ayrı yaptırım uygulamıştır. AİHM iç hukuktaki yargılamalarda açıklananan gerekçelerden ayrılmayı gerektiren bir durum olmadığını belirtmiştir. Bu gerekçelere göre idari cezanın genel caydırıcı amacı başvurucunun ihmalle dahi olsa vergisel ödevlerini eksik ya da hatalı yerine getirmesine*

Bu açıdan her iki cezanın tamamlayıcı bir mahiyet arz ettiği, bu nedenle süreçlerin bütünsellik oluşturması açısından gerekli olan bu koşulun sağlandığı görülmektedir.

b. Aynı Fiile İlişkin Yürütülen Birden Fazla Sürecin Öngörülebilir Olup Olmadığı

213 sayılı Kanun'da aynı fiil nedeniyle hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına imkân sağlayan düzenlemelerin, diğer bir deyişle aynı fiile ilişkin birden fazla sürecin yürütülebilecğinin açık ve öngörülebilir nitelikte olması gerekmektedir.

AYM de, temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olmasını, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olarak görmektedir. Buna göre hukuk devletinin temel unsurlarından olan *hukuki belirlilik* ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur[73].

213 sayılı Kanun'da aynı fiiller nedeniyle hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına imkân sağlayan düzenlemeler mevcut olup Kanun'un ilgili maddelerinde açık bir şekilde düzenlenmiş ve öngörülebilir niteliktedir. Bir başka deyişle vergi mükellefleri veya ilgili diğer kişiler, vergi kanunlarına aykırı fiillerinden ötürü hakkında hem vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle adli ceza sürecinin hem de verginin ziyaa uğratılması nedeniyle idari sürecin başlatılabileceğini ve bu süreçler sonucunda işlemiş olduğu fiil nedeniyle cezalandırılabileceğini öngörebilecek durumdadır.

---

bir tepki ve toplum adına başvuru konusu olayda olduğu gibi kontrol ve vergi denetimi yapan vergi denetim makamlarının çalışmalarını ve maliyetlerini karşılama amacıdır. Bu maliyetlerin belli ölçüde eksik ya da yanlış beyanda bulunanlara yükletilmesi gerekir. Vergi denetimleri milyonlarca vatandaşı kapsayan geniş bir faaliyettir. İdari cezanın ilk ve en önemli amacı mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlamak ve devletin ve toplumun işleyişi bakımından şart olan vergi sisteminin temelini korumaktır. Adli ceza ise caydırıcılık ve cezalandırma yanında aynı mahiyetteki olayların tekrar yaşanmaması -kusurlu sahtekarlıkların ortadan kaldırılması unsurunu da içerecek şekilde- amacına hizmet etmektedir."

[73] AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154, AYM, E.2019/100, K.2020/62, 22/10/2020, § 19.

AYM de, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında (§ 79), *"213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri ile bu süreçler sonunda uygulanacak cezaların yeterli belirlilikte düzenlendiği gözetildiğinde bu süreçlerin öngörülebilir olduğu anlaşılmaktadır."* demektedir.

c. Süreçler Arasında Delillerin Toplanması ve Değerlendirilmesi ile Olguların Tespitinde Yeterli Etkileşimin Sağlanıp Sağlanmadığı

Aynı fiile ilişkin yürütülen yargılama süreçlerinin *bir bütünün parçaları olacak şekilde entegre bir biçimde yürütüldüğünün* söylenebilmesi için gerekli güvenceleri sağlayacak bir sistemin oluşturulması gerekir. AİHM'nin mükerrerlik (bis) kavramıyla ilgili içtihadı da *yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yakın bir bağlantı olması* ölçütünün yorumuna göre şekillenmiştir. Böyle bir sistemin olmadığı durumda aynı fiil nedeniyle uygulanan yaptırımlara ilişkin birden fazla sürecin yürütülmesi ve süreçler sonunda kişilerin cezalandırılması *ne bis in idem* ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Kanun ile gerekli güvenceleri sağlayacak bir sistem oluşturulup oluşturulmadığının belirlenebilmesi için 213 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeler açısından vergi kaçakçılığı suçu ve bu suçla bağlantılı olarak işlenebilecek kabahatler bakımından ceza kesme ve yargılama süreçlerinin incelenmesi gerekmektedir.

213 sayılı Kanun'un 134. maddesinde, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde ifade edilmekte olup aynı Kanun'un 137. maddesinde, bu Kanun'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemelerine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 135. maddesinde ise, *"Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi* müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar" vergi incelemesine yetkili kılınmıştır.

213 sayılı Kanun'un 367. maddesi birinci fıkrasına göre, yaptıkları inceleme sırasında 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde 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 defter-

darlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Buna göre vergi incelemesi, vergi müfettişi veya müfettiş yardımcısı tarafından yapılıyorsa ve vergi kaçakçılığı suçu işlendiği kanaatine varılmışsa; bunlar tarafından vergi inceleme raporu yanı sıra *vergi suçu raporu* da düzenlenerek ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla durum doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Belirtilenler dışında vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca vergi suçu raporu düzenlenmesi halinde, yine ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alınarak durumun vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir[74].

Vergi suçu raporu, vergi kaçakçılığını oluşturan 213 sayılı Kanun'un 359. maddesindeki fiillerin işlenmesi halinde 367. madde gereği bunları işleyenlerin ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesini sağlayan rapordur[75]. Vergi suçu raporu *idarenin görüşü* niteliğinde olup Cumhuriyet savcısı bakımından bağlayıcı değildir. Mütalaa için de aynı şey söylenebilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği vergi incelemesi sırasında tespit edilebileceği gibi diğer yollarla da öğrenilebilir. 213 sayılı Kanun'un 367. maddenin ikinci fıkrasına göre, vergi incelemesi dışındaki yollarla (başka müfettişlerce tespit, ihbar, basından öğrenme vb.) suçun işlendiğinin öğrenilmesi durumunda Cumhuriyet savcısı tarafından ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasının talep edilmesi (görüş alınması) gerekmektedir. Bu durumda, aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, kamu davanın açılabilmesi için inceleme sonucunun Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi kabahatlerine ilişkin ceza kesme ve yargılama süreci de vergi inceleme raporunun ilgili vergi dairesine bildirilmesi üzerine başlatılacaktır. 213 sayılı Kanun'un 364. maddesinde "*Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunacağı*", 365. maddesinde ise vergi cezalarının "*olayların*

---

[74] *"Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin getirilmesinin amacı; çözümü maliye ve iktisat gibi teknik uzmanlığı gerektiren ve hukukçuların genel olarak yabancı oldukları hususlarda, uyuşmazlığın teknik bir denetimden geçirildikten sonra ceza yargının önüne getirilmesi gereği ve isteğidir. Bununla beraber, bu düşünce kadar önem taşıyan başka bir husus da maliye bilimi ile ilgilenenlerin de hukuka ve özellikle de ceza hukukuna yabancı olmaları ve bu yabancılıklarına rağmen kişi hak ve özgürlükleri ile doğrudan alakalı olan suçun kanuni unsurlarının oluşup oluşmadığı yönünde yargıya etki edebilmeleri hatta yargının suçtan haberdar olmasını engelleyebilmeleridir."* (RENÇBER, s. 390.)

[75] YÜCE, s. 237.

ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği" hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, gerek 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerin işlenmesi ve gerekse bunlarla bağlantılı olarak vergi kabahatlerinin işlenmesi durumunda, ceza kesme/cezaya hükmetme süreçlerinin vergi incelemesi üzerine düzenlenen raporlar ile başladığı görülmektedir. Bu aşamaya kadar suç ve kabahat isnadına ilişkin sürecin ve dolayısıyla isnada ilişkin bilgi ve belgelerin aynılığı söz konusudur.

Buna göre gerek vergi yargısı süreci ve gerekse ceza yargısı süreci esas olarak vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından hazırlanan inceleme raporuna istinaden başlamaktadır. Vergi inceleme raporu ile buna bağlı olarak düzenlenen vergi suçu raporu, mütalaa ve görüşe ilişkin belgeler idarenin vergi suçuna ilişkin tespitlerini ve delillerini içermektedir. Bu iddialara karşı ceza muhatapları tarafından aşağı yukarı aynı delillerin hem vergi mahkemesine hem de ceza mahkemesine sunulması muhtemeldir. Dolayısıyla, yargılama süreçlerinin başlangıcında her iki mahkeme önünde de aynı materyallerin bulunduğundan bu aşamaya kadar süreçler arasında benzerlikten söz edilebilecektir[76].

Bununla birlikte başlangıç aşamaları sonrasında cezalandırma ve yargılama süreçleri birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. 213 sayılı Kanun'un 367. maddesine göre vergi idaresinin ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunma ve mütalaa verme dışında ceza yargılaması sürecine katılımı söz konusu değildir[77]. Bundan sonraki ceza yargılaması süreci ilgili ceza kanunlarında yer alan hükümlere göre Cumhuriyet Başsavcılığı ve ceza mahkemesinin inisiyatifinde yürütülmektedir. Bundan sonraki süreçte, vergi mahkemesi 213 sayılı Kanun'un 3. maddesi gereği, ceza mahkemesi ise 5271 sayılı Kanun'un 217. maddesi gereği, resen araştırma ilkesi çerçeve-

---

[76] AYM de, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında (§ 80), *"Aynı fiil ile işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri esas olarak vergi incelemesine dayanmaktadır. Vergi inceleme raporundaki tespitler üzerine düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaanın Cumhuriyet başsavcılığına iletilmesiyle adli süreç başlamakta, vergi inceleme raporunun vergi dairesine iletilmesiyle de idari cezalandırma süreci başlamaktadır. Bu başlangıç aşamasında her iki süreçte de idare tarafından sunulan deliller aynıdır."* demektedir.

[77] AKKAYA Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 49, S. 1, 2000, s. 87.

sinde gerek gördükleri her türlü delili toplayarak kanaat oluşturmaya ve davayı sonuçlandırmaya çalışmaktadır. Bu aşamada mahkemeleri etkileşime zorlayacak bir düzenleme de bulunmamaktadır[78].

Bu çerçevede 213 sayılı Kanun'un 340. maddesi, 359. maddesinin son fıkrası ile 367. maddesinin beşinci fıkrasının, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini ve birbiriyle etkileşimde bulunmasını dışlamayıp sadece aynı fiilden dolayı birden fazla yargılama yapılması ile ceza uygulanmasına imkân sağladığı ve bunların birleştirilmesine izin vermediği görülmektedir. Bununla birlikte söz konusu kurallar, ilgili süreçlerin yürütülmesi aşamasında yetkili makamlar arasında etkileşimi engelleyen bir düzenleme içermemektedir.

Konuya ilişkin 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin altıncı fıkrası yönünden ise ayrıca bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Zira 213 sayılı Kanun'un 367. maddenin altıncı fıkrası ile ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercileri bağlamayacağı, bu makam ve mercilerinin kararlarının da ceza hakimini bağlamayacağı düzenlenmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki kural, ceza mahkemesi kararlarının 213 sayılı Kanun'un *Dördüncü Kitap İkinci Kısım*'ında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmayacağını, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağını düzenlemektedir. Buna göre aynı fiille işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin olarak ceza yargılaması sırasında ve sonucunda ceza mahkemesince verilen kararlar vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercileri bağlamayacak, aynı şekilde vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler tarafından verilen kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır.

Hükmün lafzında vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasında bulunması gereken etkileşime ilişkin bir düzenleme yer almamakla birlikte öğretide de bağlayıcılığın kapsamı ile ilgili görüşlerin esas olarak vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi arasındaki etkileşim bakımından dile getirildiği görülmektedir[79]. Bunun yanı sıra kuralın gerekçesinde de belirtildiği üzere,

---

[78] AYM de, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında (§ 81), *"Buna karşılık başlangıç aşamaları sonrasında yargılama süreçleri tamamen birbirinden bağımsız olarak yürütülmekte olup süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde herhangi bir tekrarın oluşmasını engelleyecek bir etkileşime gerek dava konusu kuralda gerekse diğer kurallarda yer verilmemiştir."* demektedir.

[79] Aksi yöndeki görüş için bknz. AKKAYA, s. 89-90.

vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler ile sadece vergi idaresi değil, vergi mahkemeleri de kastedilmektedir.

Öğretide aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirini etkileyip etkilememesi gerektiği noktasında farklı görüşler ileri sürülmüştür[80]. Bununla birlikte çalışma konumuz *ne bis in idem* ilkesi açısından iki sürecin birbirinden bağımsız olarak yürütülüp yürütülmediğinin ve bir yargılama sürecinden elde edilen olgu ve değerlendirmelerin diğer süreçte de dikkate alınıp alınmadığının belirlenmesi olduğundan 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasında ortaya konulan sistemin *ne bis in idem* ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı hususunun ortaya konulması gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere vergi kabahati ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cezalandırma ve yargılama süreçleri başlangıç aşamaları dışında birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. Bunun yanı sıra *kovuştur-*

---

[80] BEYRİBEY, aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığı (farklı boyutlarıyla da olsa) yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilemesi gerektiğini, bununla birlikte vergi suç ve kabahatlerinin tabi olduğu yargılama usûlleri farklı olduğu gibi, manevi unsur yönünden aralarında farklılık bulunduğu gözönüne alındığında, ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının *"bağlayıcı"* olmaları noktasında mutlak bir kuralın ortaya konmasının güç olduğunu belirtmektedir (BEYRİBEY, s. 63). ŞENYÜZ'e göre, ceza mahkemesi vergi mahkemesi kararıyla, vergi mahkemesi de ceza mahkemesi kararıyla bağlı değillerse de birinin diğer davada ileri sürülen görüş, savunma ve kararlardan yararlanmasına engel getirilmemiştir. Yazar, bu konuda mahkemelerin uzmanlığına dayanan bir yaklaşım ileri sürmektedir. Örneğin bir *"belgenin sahteliği"*nin belirlenmesi konusunda karar verecek yargı mercii ceza mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri kararlarında bunu dikkate almalıdır. *"Vergi matrahının azaltılması"* konusundaki vergi mahkemelerinin karar veya nitelendirmeleri de ceza mahkemelerince dikkate alınmalıdır (ŞENYÜZ, s. 362-363). BAYKARA'ya göre ceza mahkemesinin failin fiili işlediği ya da işlemediği yönündeki tespiti vergi mahkemesini bağlamalıdır. Vergi mahkemesinin vergi kaybının bulunduğu yönündeki tespiti de, ceza mahkemesini bağlamalıdır. Her iki mahkemede de delil serbestliği ve resen araştırma ilkesi geçerli olduğu için bir mahkemenin verdiği karar diğerini etkileyebilecektir (BAYKARA, s. 481). ÖZEN, ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında çıkabilecek hüküm uyuşmazlıklarını önlemek ve kalıcı çözüm bulabilmek için tek yolun kanuni düzenleme ile vergi suçları ile vergi kabahatlerinin vergi mahkemesinde görülmesinin sağlanması olduğunu belirtmektedir (ÖZEN (2014). s. 106). AKKAYA'ya göre ise kural ceza mahkemesi ile vergi idareleri arasındaki ilişkiyi düzenlemekte; ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi arasındaki ilişkiyi düzenlememektedir. Bu görüş kabul edilmese dahi aynı fiil hakkında ceza mahkemesi ile vergi mahkemesinin kararlarının birbirini etkilememesi düşünülemez. Bu durumda yapılması gereken iki mahkemede yargılamaya konu uyuşmazlık hakkında *bağlantı (sübjektif anlamda) kurularak; davaların birleştirilmesi, nispi muhakeme ve bekletici mesele yapma* seçenekleri üzerinde durulmasıdır. Bu konuda en iyi seçenek bekletici mesele yapılmasıdır (AKKAYA, s. 90 vd.). BİYAN ise, ortada bir suç varsa bunun tespitinin yapılması gereken yerin ceza mahkemesi olduğunu, bu durumda vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını beklemesi gerektiğini savunmaktadır (BİYAN, s. 105-106).

ma/yargılama şartı[81] olarak kabul edilen mütalaada suçla ilgili teknik konularda savcılık makamını aydınlatacak bilgi ve görüşler ile suç tespiti ile ilgili unsurlara yer verilmektedir. Ayrıca cumhuriyet savcısı suçun nitelendirilmesinde özgür olmakla birlikte, mütalaada belirtilen suçtan başka bir suç için bu mütalaaya dayanılarak yargılamaya devam edilemeyecektir[82]. Örneğin, mütalaa sahte belge düzenleme suçundan verilmiş, buna karşın dava sahte belge kullanma suçundan açılmışsa yeniden mütalaa alınması gerekmektedir. Bu nedenle vergi suçu raporunda işlendiği iddia edilen suçla bunu yargılama bakımından imkân dâhiline sokan mütalâanın suç bakımından konusunun aynı olması gerektiği gibi mütalâanın da iddianamede sevk maddesi olarak gösterilen suçla konu bakımından örtüşmesi gerekmektedir. Anılan mütalaaya uygun olmayan iddianame ile açılan davaya devam edilmesi kanuna aykırı olacaktır. Çünkü dava konusu fiil ile iddianamedeki fiil birbirinden farklılaşmaktadır[83]. Bir başka deyişle, vergi suçu raporu, mütalâa, iddianame ve hükme konu fiiller aynı olmalıdır.

Dolayısıyla her iki sürecin birbirinden tamamen bağımsız olarak yürütülmediği, bir yargılama sürecinden elde edilen olgu ve değerlendirmelerin diğer süreçte de dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle iki sürecin birbirinden bağımsız olarak yürütüldüğünü veya bu iki süreci yürüten kamu makamlarının hiçbir şekilde birbirleriyle etkileşime girmediklerini söylemek her zaman için mümkün değildir.

---

81 *"Ne şekilde tespit edildiği veya öğrenildiği önem taşımaksızın kaçakçılık suçunun takibatı vergi incelemesinin yapılmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği kanaatine varılmışsa idare tarafından düzenlenen vergi suçu raporu ve mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına iletilir. 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa alınması dava şartı olduğundan Cumhuriyet savcısı tarafından iddianame düzenlenerek kamu davası açılabilmesi için vergi idaresinden mütalaa alınması gerekmektedir. Mütalaa Cumhuriyet savcısı için bağlayıcı olmayıp soruşturma neticesinde kovuşturmaya yer olmadığına karar verilebileceği gibi iddianame de düzenlenebilir."* (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 75)

82 Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 27/12/2021 tarih ve E: 2021/36806, K: 2021/13592 sayılı kararında, "*2012 takvim yılında sahte fatura düzenleme suçu yönünden; Gaziantep Cumhuriyet Başsavcılığının 14.08.2013 tarih ve 2013/14664 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında "2009, 2010 ve 2012 takvim yıllarında sahte fatura düzenleme" suçundan kamu davası açılmış ise de; "2012 takvim yılı sahte fatura düzenleme" suçuna ilişkin olarak sanık hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşıldığından, mahkeme tarafından, 213 sayılı VUK'nin 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması, (...) bozmayı gerektirmiş*" denilmektedir.

83 ŞENYÜZ, s. 370.

Bununla birlikte aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirini etkileyip etkilemediğinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi ve vergi mahkemesi, vergi kabahatlerine ilişkin, ceza mahkemesi ise vergi suçlarına ilişkin karar vermektedir. Dolayısıyla birbirinden ayrı norm sistemi ile ele alınan bu hukuka aykırılıklar için, farklı yargılamalar neticesinde verilen kararların birbiri üzerinde bağlayıcı olarak kabul edilmemesi 213 sayılı Kanun açısından yerinde bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Ancak aynı 213 sayılı Kanun, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahati arasında bizatihi kendisi bağlantı kurmaktadır[84]. Zira 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller ile vergi ziyaına sebep olunması özel olarak ele alınmakta ve bu durumda cezanın üç kat uygulanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumda aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığı farklı boyutlarıyla da olsa yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilemeyeceği savunulamaz.

Öte yandan vergi suç ve kabahatlerinin takibinde izlenecek usûl ile yargılama usûlleri farklı olduğu gibi, maddi olayda birlik olsa dahi manevi unsur yönünden aralarında farklılık bulunduğu gözönüne alındığında, ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi kararlarının *bağlayıcı* olmaları noktasında mutlak bir kuralın ortaya konulması güçleşmektedir. Bu çerçevede adli süreçler ile idari süreçler arasında delillerin değerlendirilmesi, suç ve kabahatin unsurları ve yargılama usulü yönlerinden mevcut farklılıklar bunlara ilişkin kararların sonucuna da yansıyabilmektedir. Bu bakımdan hem kaçakçılık suçuna hem de vergi kabahatine konu bir fiili farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği sonuca varılması mümkün değildir.

Kuralın gerekçesinde de *"... açılmış olan bir kamu davasında, örneğin belgede sahtecilik suçunun manevi unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle sanıklar hakkında beraat kararı verilmiş olabilir. Ancak, bu belgelerin düzenlenmesi suretiyle bir vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olabilir. Belgede sahtecilik suçunun manevi unsurunun oluşmadığı gerekçesiyle beraat kararının verilmiş olmasına rağmen, vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması dolayısıyla idari para ce-*

[84] SARICAOĞLU, s. 375.

zası olarak vergi cezası verilebilmelidir. Keza, Maliye Bakanlığı ile arasında anlaşma bulunmayan kişiler tarafından basılan örneklerin kullanılması suretiyle fatura düzenlemiş olması dolayısıyla kişi hakkında cezaya hükmedilmiş olabilir. Ancak, düzenlenen fatura gerçek bir ticari ilişkiyi yansıtmış ve dolayısıyla, bir vergi ziyaına sebebiyet verilmemiş olabilir. Bu nedenle, 359'uncu maddenin (c) bendindeki suç oluştuğu gerekçesiyle mahkumiyete rağmen, şayet bu örnekler kullanılmak suretiyle fatura düzenlenmiş olması dolayısıyla vergi ziyaı doğmamışsa idari para cezası olarak vergi cezası verilmez. Ancak, vurgulamak gerekir ki, bu kural, mutlak değildir. Bir ticari ilişkide tutulan defter ve kayıtların sahte olmadığı, defter ve kayıtların gerçek bir ticari 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."[85] denilmektedir. Nitekim gerekçede verilen örneklerden de görülebileceği üzere vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi tarafından farklı kararlar verilmesinin gerekli olduğu durumlar söz konusudur.

AYM de bu konuda, *"Usul güvencelerine ilişkin yeterli bağlantının sağlanmasından sonra bağlantılı olarak işlenebilen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine konu fiilleri farklı boyutlarıyla ele alan, kendi usul ve kurallarına göre nitelendirip değerlendiren farklı organ, makam ve mercilerin kararlarının her hâl ve şartta birbirini bağlaması gerektiği ileri sürülemeyeceği gibi bunların hiçbir koşulda birbirini bağlamaması gerektiği şeklinde bir sonuca varılması da mümkün değildir."* (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 88) demektedir.

Bu çerçevede vergi kabahatleri açısından kast unsuru aranmamakta, verginin ziyaa uğratılması yeterli görülmektedir. Ancak vergi suçunun oluşması için kastın mevcudiyeti aranmakta, kişinin kasten hareket etmiş sayılabilmesi içinse suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu, vergi ziyaına bağlı değildir. Bu halde fiilin vergi ziyaı kabahati olarak nitelenmesi için kastın varlığı veya yokluğunun, vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelenmesinde ise vergi ziyaının meydana gelip gelmemesinin bir önemi yoktur.

---

[85] https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56.pdf (Erişim Tarihi: 01/04/2022)

Vergi ziyaı kabahatinden kast unsuru, vergi kaçakçılığı suçundan netice ayrıldığında ise ortada her iki yargı kolu tarafından ortak bir değerlendirmeye tabi tutulan ve hakkında hüküm verilen unsur olarak hareket unsuru kalmaktadır[86]. Bir başka deyişle ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılığı suçundan kaynaklanan iki farklı yargılamada mahkemeler tarafından yargılanan ortak husus, hareketin, yani fiilin varlığıdır.

Yargılamalar sonucunda her iki yargı kolu tarafından verilen kararların aynı yönde olması hâlinde ortada sorun teşkil eden bir durum söz konusu değildir. Ancak fiil ve kastın varlığı ve yokluğu konusunda farklı kararlar vermeleri durumunda ortaya çelişkili bir durum çıkacaktır. Bu nedenle her iki mahkemenin, aynı konuya ilişkin karar verme ihtimali bulunan durumlarda süreçlerin birbiri ile eşgüdümlü olarak yürütülmesi sonradan yaşanabilecek sorunların önüne geçilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi mahkemesinin ortaya koyacağı husus, vergi ziyaının gerçekleşip gerçekleşmediği, bir başka deyişle kasıttan bağımsız olarak fiilin işlenip işlenmediğidir. Bu noktada vergi mahkemesi, fiilin işlenip işlenmediği noktasında değil, kastın varlığı noktasında ceza mahkemesi kararını beklemesi gerekebilir. Fiilin işlenip işlenmediği noktasında ise, ceza mahkemesinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiilin geçekleşmediğine ilişkin bir karar vermesi durumunda bu kararın bağlayıcı kabul edilmesi düşünülebilir. Zira ceza hâkiminin öncelikli hedefi, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bu yolla fiilin varlığı ve yokluğu noktasında, vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi ortak bir noktada karar vermesi sağlanabilir. Bunun yanı sıra ceza mahkemesinin delil yetersizliği veya bir başka nedenle sanığın beraatine karar vermesi durumunda bu kararın vergi mahkemesini bağladığını söylemek mümkün değildir. Zira ceza mahkemesi burada fiilin gerçekleşmediğine ilişkin bir hüküm tesis etmemektedir. Benzer şekilde ceza mahkemesinin mahkumiyete karar vermesi durumunda bu kararında vergi mahkemesi açısından bağlayıcı olduğunu her zaman için kabul etmek mümkün değildir. Zira ceza mahkemesi, fiilin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitini yapmakta, suçun neticesine ilişkin bir belirleme yapmamaktadır. Bu aşamada vergi mahkemesi vergi ziyaının oluşup oluşmadığının tespitini kendisinin yapması, vergi ziyaının oluştuğu kanaatine varması durumunda ise yargılamayı aleyhe sonuçlandırması gerekmektedir.

Sonuç olarak hem vergi cezası sürecinin hem de adli sürecin kaynağı, aynı vergi incelemesi ve bu inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu olup ceza soruşturması ve ceza davası, vergi inceleme raporundaki

---

[86] SARICAOĞLU, s. 373.

bulgular üzerinden yürütülmektedir. AİHM'in konuya getirdiği perspektif açısından bakıldığında Türk vergi hukukunda 213 sayılı Kanun'un 340., 359. maddesinin son fıkrası ve 367. maddenin beşinci fıkrasındaki düzenlemeler uyarınca bir kimseye aynı fiili nedeniyle hem vergi suçu hem de vergi kabahati cezası verilebileceğini, her iki sürecin birbirleri arasındaki etkileşimsizliğin anılan kurallardan kaynaklanmadığını söylemek mümkündür[87].

AYM de, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021 sayılı kararında; *"İtiraz konusu kurallarla esas olarak kaçakçılık suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmanın vergi kabahatleri için idari para cezası ile cezalandırılmaya engel olmayacağı, bu cezaların içtima hükümlerine göre birleştirilmeyeceği hüküm altına alınmakta dolayısıyla aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesi hususları düzenlenmektedir. "Aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama" ilkesi belirli şartların sağlanması hâlinde ikili bir yargılama/cezalandırma sürecini, dolayısıyla birden fazla cezanın uygulanmasını dışlamamaktadır. Süreçlerin bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin sağlanması hâlinde birden fazla cezanın uygulanması kanun koyucunun takdir yetkisindedir. Buna göre, cezalandırmaya ilişkin süreçlerin bağlantılı yürütülmesini dışlamayıp sadece birden fazla cezanın uygulanmasını ve bunların birleştirilmesine izin verilmemesini öngören kuralların aynı fiilden dolayı birden fazla yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır." (§ 58)* demektedir[88,89].

---

87 Aksi yöndeki görüşler için bknz: YALTI, s. 90-91; BİYAN, s. 105.

88 Başkan Zühtü ASLAN çoğunluk kararına katılmamakta olup, *"7. Mahkememiz bizim de katıldığımız gerekçelerle bu kuralı [Kanun'un 367. maddesinin son fıkrası] ne bis in idem ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi karşılıklı bağlamazlığa ilişkin bu kuralın yukarıda belirtilen kriterlerden tamamlayıcılık ve öngörülebilirlik açısından sorun teşkil etmemekle birlikte, etkileşim, aşırı külfet yüklememe ve zaman bakımından bağlantı kriterlerini sağlamadığını belirtmiştir (§§ 71-89). / 8. Bu gerekçelerin aynı fiil için birden fazla cezanın uygulanması ve cezaların birleştirilmemesine ilişkin itiraz konusu kurallar için de geçerli olduğu açıktır. Belirtmek gerekir ki, karşılıklı bağlamazlığa ilişkin kuralın iptali itiraz konusu diğer kuralları Anayasa'ya uygun hale getirmemiştir. Zira iki ayrı yargılama/cezalandırma sürecinin sonunda verilen kararların karşılıklı bağlamazlığına son verilmesi, gerekli güvenceleri sağlamak için yeterli değildir. / (...) 14. Son olarak belirtmek gerekir ki, kanun koyucunun konuya ilişkin tercihini ifade eden itiraz konusu kurallar bir bütün olarak ele alınıp gerekli güvenceler sağlanmadığı gerekçesiyle iptal edilmiş olsaydı, meselenin bir bütün olarak ele alıp yeniden değerlendirilmesine fırsat verilebilirdi. Bunun yerine kuralların iptal edilmemesi yoluna gidilmesi, ayrı süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı yürütülmelerine yönelik gerekli ve yeterli güvenceler sağlanmadan uygulanabilmesinin yolunu açmıştır."* gerekçesiyle karara muhalif kalmıştır.

89 Hasan Tahsin GÖKCAN ise karşı oy yazısında; söz konusu kurallarda ve kanunun diğer bir hükmünde her iki yargılama süreciyle ilgili olarak bağlantı kurulmasını ve cezada denkleştir-

Bunun yanı sıra adli süreçler ile idari süreçler arasında delillerin değerlendirilmesi, yargılama usulü ve suç ve kabahatin manevi unsurlarından kaynaklanan mevcut farklılıklar ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi arasında tam anlamıyla bir etkileşimsizlik olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşimsizliğin ise vergi mevzuatında bu konuda bir düzenleme bulunmamasının yanı sıra AYM'nin iptaline karar verdiği 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin altıncı fıkrasında yer alan ceza mahkemesi kararlarının, vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercileri bağlamayacağı, bu makam ve mercilerinin kararlarının da ceza hakimini bağlamayacağına ilişkin düzenlemeden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

AYM tarafından 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasının iptal edilmesi karşısında aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama süreçleri arasında bir bağlantı kurulması *ne bis in idem* ilkesinin sağladığı güvencelerin hayata geçirilmesi açısından anayasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

ç. Süreçlerin Zaman Yönünden Bağlantılı Olup Olmadığı

AİHM maddi yönden bağlantının yeterince güçlü olduğu hallerde *zaman bakımından bağlantının* da varlığının kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Zaman bakımından bağlantı iki sürecin paralel olarak yürütülmesi anlamına gelmektedir. Ancak AİHM'e göre bu ilke, iki sürecin başından sonuna kadar eşzamanlı yürütülmesi gerektiği anlamına gelmemektedir. Daha etkili ve adil bir sonucun ortaya çıkacağının düşünüldüğü durumlarda süreçlerin aşamalı olarak yürütülmesi zaman bakımından bağlantıyı ortadan kaldırmaz. Farklı sosyal amaçlar gözetilerek bu süreçlerin aşamalı olarak ilerletilmesi hususunda devletlerin takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu iki süreç arasındaki zamansal farkın bireyi belirsizliğe itmemesi ve yargılamanın sürüncemede bırakıldığı görüntüsünün oluşmasına sebep olacak düzeyde olmaması gerekir.

meyi temin eden bir güvenceye yer verilmediğini, kurallarda böyle bir güvencenin yokluğunun mükerrer yargılama yasağının ihlal edilmesine yol açacağını, bu nedenle aynı fiile ilişkin olması halinde suç ve idari cezalara dair yargılamalar arasında bağlantı kurulmasını ve böylece yargılamanın hakkaniyetli yürütülmesini sağlayan bir güvencenin yokluğunun söz konusu kuralların adil yargılanma hakkı yönünden iptal edilmesini zorunlu kıldığını belirterek söz konusu kuralların da Anayasaya aykırı olduğu görüşünü ileri sürmüştür.

Zamansal farklılığın makul olup olmadığı değerlendirilirken iki süreci yürüten mercilerin tutumu, süreçleri etkileşim içinde ilerletip ilerletmedikleri ve ayrıca yargılama süreçlerinin mahiyeti göz önünde bulundurulur. İki süreç arasındaki makul olmayan zamansal farkın bulunması hâlinde, bu duruma ilişkin olarak kamu otoriteleri tarafından yargılamanın yürütülmesine atfedilebilir nedenlerle uygun bir açıklama getirilmediği müddetçe bu durum bağlantının bulunmadığının emaresi olarak yorumlanabilir.

AYM, 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sistemine ilişkin olarak, *"Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçlerinin vergi incelemesi sonunda düzenlenen raporlara dayanılarak başlatılması nedeniyle başlangıç aşamasında idarenin ve ceza muhatabının karşılıklı olarak delillerini sunmaları aşamasında kısa bir dönem için süreçler paralel yürümekte ise de aradaki etkileşimsizliğin sonucu olarak süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıkabildiği anlaşılmaktadır."* (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 82) değerlendirmesinde bulunuştur.

AYM, 213 sayılı Kanun açısından süreçlerin sonuçlandırılmasında zamansal farklılıkların ortaya çıkabileceği değerlendirmesinde bulunmuş ise de 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminde idari ve adli süreçlerin hemen hemen aynı tarihlerde başladığı ve bir süre eş zamanlı olarak yürütüldüğü görülmekte olduğundan süreçlerin -olağandışı durumlar haricinde- birbirine yakın tarihlerde tamamlanması yüksek bir ihtimaldir. Bu nedenle kanımızca iki süreç arasındaki zamansal farkın AİHM'nin belirlediği kriterlerden birisi olan makul görülebilecek ölçüyü aşmayacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kısmen eş zamanlı olarak yürütülen bu iki süreç arasındaki zamansal farkın başvurucuyu belirsizliğe itmediği gibi yargılamanın sürüncemede bırakıldığı görüntüsünün oluşmasına da yol açmadığı, her iki süreç arasında *zaman bakımından* yeterince yakın bağlantının bulunduğu düşünülmektedir.

d. İki Farklı Yargılama Sonucunda Yaptırım Uygulanması Sırasında Diğer Yaptırımın Dikkate Alınıp Alınmadığı

Ne bis in idem kuralına aykırılık durumunun oluşmadığı kabul edilen birden fazla yargılama sürecinin bir bütünün parçaları olacak şekilde entegre bir biçimde yürütülmesi şartının gerçekleştiğinin kabul edilebilmesi için gerekli olan son koşul, ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskine karşı dengeleyici mekanizmaların bulunmasıdır. Bu

bağlamda her iki sürecin de ilgili kişinin aleyhine sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan toplam cezanın kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açabilecek düzeye ulaşması ihtimal dahilindedir.

Ne bis in idem ilkesi bir haksızlığın farklı hukuki değerleri ihlal etmesi durumunda farklı sosyal amaçlarla farklı otoriteler tarafından tamamlayıcı yaptırımların uygulanmasına engel teşkil etmez. Özellikle sosyal ve ekonomik düzenin korunması amacıyla bir haksızlığa adli cezaların yanı sıra idari yaptırımların da uygulanması mümkündür. Esas olan bu iki cezanın birbirini tamamlayıcı biçimde uygulanmasıdır. Nitekim AİHM, ihlal sonucuna vardığı *Glantz/Finlandiya* kararında dahi ceza mahkemesinin vereceği hapis cezası yanında bir de idari para cezasının verilmesini kanun koyucunun takdir alanı içinde bulmuştur[90]. AİHM, *A ve B/Norveç* kararında ise yaptırımların toplamının kişinin üzerinde aşırı külfet oluşturmaması kaydıyla devletin birbiri ile uyumlu usuller çerçevesinde tamamlayıcı yaptırımlar uygulamasının Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesini ihlal etmeyeceğini belirtmiştir. Mahkeme, anılan kararda başvurucular aleyhine ceza yargılamasında hapis cezasına hükmedilirken daha önceden kesilen vergi para cezalarının dikkate alındığının altını çizmiş, böylece başvuruculaların adaletsiz veya orantısız yaptırıma maruz kalmadığı ifade edilmiştir[91].

AYM de bu konuda, *"Öte yandan her iki yargılama sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususunun da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda her iki sürecin de cezalandırma ile sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan sonucun kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açması durumunda tamamlayıcılık unsuru ve dolayısıyla maddi yönden bağlantı zayıflayabilir."* (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 84) demektedir.

İki süreç arasında maddi yönden yeterince yakın bağlantının varlığından söz edilebilmesi için diğer koşulların yanı sıra ilk yargılamanın mahkûmiyet ile sonuçlandığı hallerde, tamamlayıcı cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınması gerekebilir. Bu bağlamda her iki sürecin de

90 BAHÇECİ, s. 159-160.

91 GEÇER (2017), s.119.

mahkûmiyetle sonuçlandığı durumlarda ortaya çıkan toplam ceza miktarı kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açıyorsa tamamlayıcılık unsuru ve dolayısıyla maddi yönden bağlantı zayıflayabilir. Sonuç cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların oluşturulması önem taşımaktadır.

Bu aşamada 213 sayılı Kanun'da birden fazla yargılama sürecinin bir bütünün parçaları olacak şekilde entegre bir biçimde yürütülmesi durumunda ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskine karşı önleyici kuralların veya en azından dengeleyici mekanizmaların oluşturulup oluşturulmadığının incelenmesi gerekmektedir.

Bu noktada idari ve adli yargılama süreçleri arasında etkileşime ilişkin düzenlemeleri içeren 213 sayılı Kanun'un 367. maddenin altıncı fıkrası konunun açıklanabilmesi açısından önem arz etmektedir. Zira 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin altıncı fıkrasına göre ceza mahkemesi kararları vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamamaktadır. Uygulamada da vergi mahkemesi ile ceza mahkemesi birbirinden bağımsız hareket etmekte, birbirlerini beklemeden karar almaktadırlar.

Karşılıklı bağlamazlık kuralının sebeplerinden birisi, ceza mahkemesi ile vergi mahkemelerinin olayları değerlendirirken kendilerine özgü farklı ölçüt, usul ve ilkeleri kullanmaları[92] ve aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılamalarıdır. Bunun yanı sıra farklı yargılamalar sonucunda yaptırım uygulanması durumunda söz konusu yargılamalar arasında bir etkileşim olmasına imkân vermemesi, bir başka deyişle yaptırım uygulanırken diğer yargılama sonucunda uygulanan yaptırımın dikkate alınmasına ilişkin bir düzenleme bulunmaması veya yaptırımların aşırı külfet yüklemesini önlemeye yönelik bir güvence mekanizmasının öngörülmemesi önemli bir sorundur[93].

---

[92] ŞENYÜZ, s. 361-362.

[93] *"VUK m. 367'ye göre, mükellef hakkında vergi kaçakçılığı dolayısıyla cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca ceza mahkemesi kararları idari vergi cezalarını uygulayanların kararlarına etkili olmadığı gibi, söz konusu idari vergi cezalarını uygulayanların kararları da ceza hakimini bağlamamaktadır. Görüldüğü üzere mükellef hakkında yürütülen paralel süreçler kapsamında verilen ve kesin hüküm-le sonuçlanan bir karar diğer bir kararı etkilememektedir. Dolayısıyla mükellefler ölçüsüz ve ağır yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmektedir."* DİLEMRE ÖDEN Begüm, "Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi", **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1, 2020, s. 2451.

Zira 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sistemi, kişinin aynı fiili nedeniyle vergi idaresi tarafından ziyaa uğratılan verginin üç katı kadar vergi para cezasına çarptırılabilmesine ve ayrıca ceza mahkemesi tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılabilmesine imkân sağlamaktadır. Bu durumda, AİHM kararlarında uygulanan kriterler çerçevesinde, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilen bir hukuka aykırılık nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan verilecek hapis cezası ile 344. maddesi uyarınca verilecek ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki idari para cezasının ilgili kişi üzerinde aşırı bir külfete yol açma ihtimali bulunduğundan bu durumun *ne bis in idem* ilkesine aykırılığı söz konusu olabilecektir[94].

Bu aşamada her iki yargılama sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Türk vergi hukuku açısından bakıldığında bir yargılama sürecinden elde edilen olgu ve değerlendirmelerin diğer süreçte de belli ölçüde dikkate alındığı görülmekte ise de idari ve adli takibat sonunda hükmolunan yaptırım hususunda her iki süreci yürüten kamu makamlarının işlem ve kararlarının diğerini etkilemediği ve bu konuda birbirleriyle etkileşime girmedikleri görülmektedir.

Bu açıklamaların ardından öncelikle belirtmek gerekir ki *"vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri kararlarının birbirini bağlamayacağı"* yönündeki yaklaşıma dayanak oluşturan 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrası nedeniyle uygulanacak yaptırım hususunda gerek idari makamlar ile ceza mahkemeleri, gerekse vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında genel bir etkileşimsizlikten söz etmek yanlış olmayacaktır[95].

---

94 KARAÇOBAN GÜNEŞ, s. 102.

95 Kadir ÖZKAYA, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI ve İrfan FİDAN karşı oy yazılarında, *"(...) Diğer taraftan biri diğerinden farklı yürüyen iki sürecin belirli bir oran dahilinde etkileşim içerisinde olması hayatın bir gerçeğidir. Örneğin sahteliği iddia edilen bir belgenin sahte olmadığının ceza mahkemesi tarafından tespit edilmesine idari makamlar mutlak olarak duyarsız kalamayacaklardır. / Ayrıca bu kapsamda üzerinde durulması gereken bir diğer husus da, kuralın vergi cezalarını uygulayacak idari makam ve merciler ile ceza yargılamasını yapacak adli mercilerin bir birlerinin karar ve bulgularından yararlanmaları konusunda mutlak bir yasak getirmemesidir. / Bu gerekçeler doğrultusunda, birbirinden farklı hukuki kurumların birlikte varlığını temine ilişkin olan kuralın Anayasa'ya aykırı bir yönünün bulunmadığı"* gerekçesiyle söz konusu kuralın Anayasaya aykırı olmadığı görüşünü ileri sürmüştür.

Buna göre aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kural, söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek niteliktedir. Bunun yanı sıra süreçlerin birbiri ile etkileşimde bulunmasını sağlayacak pozitif düzenlemenin mevzuatımızda bulunmadığı gibi her iki yargı kolu tarafından süreçlerin bağlantılı olarak yürütülmesini sağlayacak imkânlardan da yararlanılmadığı görülmektedir. Sonuçta Kanun koyucu tarafından kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların oluşturulmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak idari ve adli takibat sonunda hükmolunan yaptırım hususunda her iki süreci yürüten kamu makamlarının kararlarının diğerini etkilemediği ve bu konuda birbirleriyle etkileşime girmedikleri aşikardır[96]. Bu nedenle aynı fiile ilişkin olarak yürütülen cezai nitelikteki idari ve adli süreçlerin sonunda uygulanacak yaptırım hususunda gerek idari makamlar ile ceza mahkemeleri, gerekse vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında genel bir etkileşimsizliğe yol açan 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasının, AİHM'nin getirdiği kriterler arasında yer alan yaptırımlar arasında etkileşim olması koşulunun önünde engel teşkil etiği ve bu hâliyle *ne bis in idem* ilkesine aykırı bir düzenleme niteliğinde olduğu görülmektedir.

Nitekim AYM de, *"Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı maddi adaleti değil şeklî adaleti temin etmeye yönelik güvenceler içermektedir. Adil yargılanma hakkı temel olarak yargılama sürecinin ve usulünün hakkaniyete uygun olarak yürütülmesini teminat altına almakta (M.B. [GK], B. No: 2018/37392, 23/7/2020, § 80), bu nedenle yargılama/cezalandırma sürecinde bu sürece tesir edebilecek hususların dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda süreçler arasında yeterli bağlantının sağlanması da gerekebilecek aksi takdirde adil yargılanma hakkının*

---

[96] AYM de, *"Bu itibarla aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer vermeyen kural, söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek niteliktedir. Zira kural kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hallerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımamaktadır."* (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 85) demektedir.

güvencelerini ihlal eden sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bağlantılı olarak işlenen kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri arasında yeterli bağlantının sağlanmaması halinde de gerekçeli karar hakkı (bu konuda bkz. Mehmet Okyar, B. No: 2017/38342, 13/2/2020), masumiyet karinesi gibi adil yargılanma hakkı güvenceleriyle bağdaşmayacak şekilde kararlar verilebilecektir." (AYM, E.2019/4, K.2021/78, 04/11/2021, § 87) gerekçesiyle söz konusu kuralın iptaline karar vermiştir.

213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin altıncı fıkrasının AYM tarafından iptal edilmesinden önce öğretide[97] aynı fiil hakkında ceza mahkemesi ile vergi mahkemesi tarafından yapılacak yargılamalar arasında bağlantının varlığı saptandığında, usul hukuku çerçevesinde nispi muhakeme yapma, bekletici mesele sayma[98], olguları ortaya koyarken ve delil değerlendirmesi yaparken birbirlerinden yararlanmaları, yeni delil nedeniyle yargılamanın yenilenmesi gibi seçeneklerinden birine başvurulabileceği, bunu engelleyen bir düzenlemenin hukuk sistemimizde mevcut olmadığı ileri sürülmüştür[99].

---

[97] KARAKOÇ'a göre kaçakçılık suçu oluşturan bir fiilin işlendiği şüphesi halinde temel vergi ziyaı cezasının (kayba uğratılan verginin bir katı) kesilmesi, ceza yargılaması sonucunda kaçakçılık suçunun sabit olduğunun ortaya çıkması halinde ziyaa uğratılan verginin iki katı kadar yeni bir cezanın kesilmesi daha uygun olacaktır (KARAKOÇ, s. 186-187). YALTI, AİHM'nin *Glantz/Finlandiya* kararının ardından ileri sürdüğü görüşünde, vergi kaçakçılığı suretiyle vergi ziyaının meydana gelmesi halinde artık hem hapis cezası hem de idari para cezasının uygulanmamasını; yasal düzenlemelerde seçenek yaptırım olarak ikisinden birinin uygulanması gerektiği şeklinde bir düzenleme yapılması gerektiğini belirtmektedirler (YALTI, s. 91). BİYAN, öncelikle kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesmesi gerektiğini, buna göre aynı fiilin ceza mahkemesinde yargılandıktan sonra suçun oluştuğuna dair hüküm verirse iki kat daha ceza kesmesinin daha uygun olacağını ya da cezanın bir katı kesilmesinin, iki kat tutarın ise ceza mahkemesi kararı sonrası adli para cezası olarak uygulanmasının düşünülebileceğini ileri sürmektedir (BİYAN, s. 106). ASLANPINAR ise, vergi kaçakçılığı suçunu ekonomik suçlar kapsamında incelemekte ve yerinde olan yaklaşımın, ekonomik suçun ağırlığına göre orantılı bir ceza sistemi oluşturularak en hafif ekonomik cezadan en ağır hürriyeti bağlayıcı cezaya kadar karma nitelikli ve kademeli bir ceza sistemi olduğunu belirtmektedir (ASLANPINAR, s. 182-183). RENÇBER ise, suçlar ve kabahatler arasında içtima kurallarına ihtiyaç duyulmayacak şekilde kanuni düzenleme ihdas edilmesi, bu kanuni düzenlemeyle vergi suçları ve kabahatlerinin birbirilerinden manevi unsur ile ayrılması ve biri oluştuğunda aynı zamanda diğerinin oluşmasının engellenmesi ya da aynı anda yaptırım uygulanmamasını engelleyecek bir düzenleme yapılması gerektiğini savunmaktadır (RENÇBER, s. 489-490).

[98] *"Biz bu konuda "bekletici mesele" müessesesinin uygulamaya sokulmasının doğru olacağını düşünmekteyiz. Bu kapsamda da ceza yargılamasının vergi yargılamasının sonucunu beklemesindense, vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesinin daha yerinde olacağı kanaatinde olduğumuzu ifade etmeliyiz. Çünkü mükellefin ceza yargılamasının sonucunda hapis cezasına çarptırılması durumunda, vergi yargılaması neticesinde hükmedilebilecek para cezasına ilişkin yaptırımın bir önemi kalmayacaktır. Bekletici mesele müessesesinin getirilmesi usul ekonomisine de uygun olacaktır."* (DİLEMRE ÖDEN, s. 2452).

[99] AKKAYA, s. 92.

Öğretide ileri sürülen bu görüşlerin, sorunun çözümüne katkı sağlayacağını düşünmekle birlikte AYM'nin anılan kararı ile 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasının iptal edilmesinin ardından soruna daha kalıcı bir çözüm için Ek 7 No.lu Protokol ve AİHM içtihatları ile AYM kararı çerçevesinde öngörülen ve çalışmamızda ele alınan ölçütleri gözeten bir kanuni düzenleme yapılması gerekliliğinin ortaya çıktığı düşünülmektedir.

Her iki sürecin birbirinden bağımsız olarak yürütülmediği ve bir yargılama sürecinden elde edilen olgu ve değerlendirmelerin diğer süreçte de yeterli düzeyde dikkate alındığı sonucuna varılmakla birlikte aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbiri arasında etkileşimin sağlanması gereken alanların netleştirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu çerçevede vergi ziyaı kabahati ile vergi kaçakçılığı suçundan kaynaklanan iki farklı yargılamada mahkemeler tarafından yargılanan ortak hususun, fiilin varlığının tespiti olması nedeniyle fiilin varlığı ve yokluğunun tespiti noktasında, vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasında etkileşimi sağlayacak bir kanuni düzenleme yapılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte ceza mahkemesince, fiilin varlığı ve yokluğuna ilişkin bir tespit içermeyen suçun manevi unsuru olan kastın yokluğuna veya delil yetersizliği nedeniyle fiilin varlığının tespit edilemediği durumlarda her iki yargılama süreci arasında bir etkileşimin bulunmaması ve kararların farklı yönde olmasının, *ne bis in idem ilkesini* ihlal eden bir durum olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Bunun yanı sıra kanaatimizce daha önemli olan husus, kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskine karşı dengeleyici mekanizmaların oluşturulmasıdır. Zira *ne bis in idem* ilkesine aykırılık durumunun oluşmadığı kabul edilen birden fazla yargılama sürecinin bir bütünün parçaları olacak şekilde entegre bir biçimde yürütülmesi şartının gerçekleştiğinin kabul edilebilmesi için bu bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira vergi ceza hukukumuz açısından bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verildiğinde uygulanacak üç kat para cezasının, ulaşacağı miktarlar itibariyle, tazmin edici değil, caydırıcı ve cezalandırıcı amaç taşıdığı açıktır. Bu durumda, AİHM kararlarında uygulanan kriterler çerçevesinde, Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilen bir hukuka aykırılık nedeniyle vergi kaçakçılığı suçundan verilecek hapis cezası ile 344. maddesinin son fıkrası uyarınca verilecek ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarındaki idari para cezasının kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açabilecek düzeye ulaşması ihtimal dahi-

linde bulunduğundan bu durumun *ne bis in idem* ilkesine aykırılığı söz konusu olabilecektir.

Son olarak her iki yargılama süreci sonucunda ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskine karşı nasıl bir dengeleyici mekanizma oluşturulabileceği hususu üzerinde durulması gerekmektedir. Bu noktada aynı fiil dolayısıyla hem vergi kabahati nedeniyle idari para cezası hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasının *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucunu doğurmayacağı dikkate alındığında bu yaptırımlardan birisinin kaldırılması ve sadece birisine başvurulabilmesini sağlayacak bir kanuni düzenleme yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte 213 sayılı Kanun'un mevcut hâlinde yer alan yaptırım sistemi gereğince aynı fiil nedeniyle hem üç kat vergi ziyaı cezası uygulanması hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının kişiye aşırı bir külfet yüklediği de açıktır. Bu durumda öncelikle 213 sayılı Kanun'da öngörülen idari para cezası ile hürriyeti bağlayıcı cezaların miktarlarının azaltılması düşünülebilir. Bunun yanı sıra 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer alan fiillerden özellikle sahte fatura kullanma veya düzenleme fiillerinde birden fazla yıla sirayet eden vergi kaçakçılığı suçunun zincirleme suç kapsamına alınması ve etkin pişmanlık müessesesi gibi ceza yaptırımdan kurtulmayı veya yaptırımı hafifletmeyi amaçlayan düzenlemelerin yapılması öngörülebilir. Bunun yanı sıra vergi kabahati açısından ise üç kat vergi ziyaı cezasının kaldırılarak tek kat uygulanması veya kişinin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması durumunda vergi ziyaı cezasının yine belli oranda azaltılması söz konusu olabilir.

Ayrıca, bu önerilerin hayata geçirilebilmesi için 213 sayılı Kanun'un sadece 367. maddesinde değil, özellikle 344. ve 359. maddelerinde yeni düzenlemelerin yapılması, yani Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminde küçük çaplı da olsa bir revizyona gidilmesi gerektiği de aşikardır. Bu yolla aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelerin sağlanabileceği düşünülmektedir.

Son olarak belirtmemiz gerekir ki 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 7394 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeler, farklı saiklerle ihdas edilmiş ise de 213 sayılı Kanun'da öngörülen yaptırım sisteminin *ne bis in idem* ilkesine uygunluğunu sağlamak açısından olumlu bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Söz konusu değişikliklerin içeriğine bakıldığında makalede yer verilen önerilere paralel bazı düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Buna göre 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yapılan değişikliklerle *etkin pişmanlık müessesesi*ne benzer bir düzenlemenin vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik olarak da hayata geçirilmesinin ve kaçakçılık suçlarına ilişkin hükmedilecek hapis cezaları için Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde yer alan *zincirleme suç* hükümlerinin uygulanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Kanun'un 371. maddesinde pişmanlık müessesesine yer verilmiş ise de etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulması mümkün değildir. Ayrıca Kanun'un 359. maddesinde, 371. madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. 7394 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle yapılan düzenlemelerde ise, Kanun'un 359. maddesinde yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmıştır. Buna göre, maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek cezada yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirim yapılacaktır. Ayrıca, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmektedir. Diğer yandan, failin etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanabilmesi için vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa vazgeçmesi gerekmektedir. Mükelleflerin etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmesi için haklarında tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara karşı yargı yoluna başvurmaması gerekmekte ise de 213 sayılı Kanun'da bunlara ilişkin ihtilafların dava konusu yapılmadan idari aşamada çözümlenmesini sağlayan uzlaşma müessesesi gibi imkânlardan yararlanmasına engel bulunmamaktadır.

Maddede yapılan diğer bir düzenlemeyle, bu maddede yer alan suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43. maddesinin uygulanacağı belirtilmektedir. Böylelikle, ceza miktarının belirlenmesinde zincirleme suça ilişkin koşulların esas alınması ve ceza miktarının belli oranda düşürülmesi amaçlanmaktadır.

Belirtildiği üzere 7394 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeler, 213 sayılı Kanun'da öngörülen yaptırım sisteminin *ne bis in idem* ilkesine uygunluğunu sağlamak amacıyla ihdas edilmemiş ise de AİHM kararlarında uygulanan kriterler çerçevesinde, 213 sayılı Kanun uyarınca uygulanacak yaptırımların kişi üzerinde orantısız bir külfete yol açmasını belli ölçüde önleyebilecek niteliktedir.

SONUÇ

Mukayeseli hukukta olduğu gibi Türk vergi hukukunda da vergi kanunlarına aykırı davranılması durumunda kişilere uygulanacak idari yaptırımların yanı sıra cezai yaptırımlar da öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahati olarak nitelendirilen ve yaptırım olarak idari para cezası öngörülen kanuna aykırılıkların bir kısmının, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillerle örtüştüğü görülmektedir. Bu durum ise 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminin *aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama* hakkı olarak tanımlanabilecek *ne bis in idem ilkesine* aykırı olup olmadığı tartışmasını gündeme getirmektedir.

Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesine göre iç hukukta yer alan bir kanun hükmünün, *ne bis in idem* ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılabilmesi için aranılan koşullar yönünden bakıldığında 213 sayılı Kanun'un öngördüğü yaptırım sisteminin *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucu doğurabilecek düzenelemeler içerdiği görülmektedir.

Bunun yanı sıra, *ne bis in idem* ilkesine aykırı olduğu sonucuna varılabilmesi için gerçekleşmesi gereken koşulların varlığına rağmen bir kanuni düzenlemenin *ne bis in idem* ilkesine aykırı olmadığı sonucunu doğuran bazı özel durumlar bulunmaktadır. 213 sayılı Kanun'da yer alan yaptırım sistemine ilişkin kuralların *ne bis in idem* ilkesine aykırı olmadığı sonucuna götürebilecek özel durumlardan birisi, AİHM içtihadıyla geliştirilen, görünürde birden fazla yargılama süreci olsa bile gerçekte bunların bir bütünün parçaları olacak şekilde, bir başka deyişle söz konusu ikili yargılamanın *maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı* içinde yürütülmesidir.

Glantz/Finlandiya kararı ile birlikte AİHM, *ne bis in idem* ilkesine aykırılık hususunu iki ayrı usul içerisinde idari para cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar arasında *esas ve zaman bakımından yeterli miktarda bağlantının*

mevcut olup olmadığını değerlendirmek suretiyle karara bağlamakta olup daha sonra verdiği *A ve B/Norveç* kararında da bu içtihadından hareketle sonuca vardığı görülmektedir. AYM'nin vergi ceza hukuku alanında *ne bis in idem* kuralı ile değerlendirmelerde bulunduğu en önemli kararı ise E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021 sayılı kararıdır. AYM'nin bu kararında, 213 sayılı Kanun'da *ne bis in idem* ilkesi ile alakalı bütün kurallar AİHM'nin anılan kararlarında benimsenen kriterler referans alınmak suretiyle incelenmiştir.

Buna göre, ikili yargılamanın *maddi yönden ve zaman yönünden yeterince yakın bir bağlantı* içinde yürütüldüğünün kabulü için gerekli olan, yaptırım siteminde yer alan farklı süreçlerin tamamlayıcı amaç taşıması ve aynı fiiller nedeniyle hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına imkân sağlayan düzenlemelerin açık ve öngörülebilir nitelikte olması şartlarının 213 sayılı Kanun'da öngörülen yaptırım sistemi açısından sağlandığı görülmektedir. Ayrıca, farklı makamlar tarafından yürütülen her iki süreç arasında *zaman bakımından* yeterince yakın bağlantının da bulunduğu düşünülmektedir.

Bunun yanı sıra süreçler arasında delillerin toplanması ve değerlendirilmesi ile olguların tespitinde yeterli etkileşimin sağlanıp sağlanmadığı noktasında, AİHM'in konuya getirdiği perspektif açısından bakıldığında Türk vergi hukukunda *ne bis in idem* ilkesi ile bağlantılı hükümler içeren 213 sayılı Kanun'un 340., 359/son ve 367/4. maddesindeki kuralların bir kimseye aynı fiili nedeniyle hem vergi suçu hem de vergi kabahati dolayısıyla ceza verilebilmesine imkân sağlamakla birlikte her iki sürecin birbirleri arasında etkileşimsizliğe yol açacak bir düzenleme içermediği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşimsizliğin vergi mevzuatında bu konuda bir düzenleme bulunmamasının yanı sıra 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin altıncı fıkrasından kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrası nedeniyle ilgili kişilere uygulanacak yaptırım hususunda da gerek idari makamlar ile ceza mahkemeleri, gerekse vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında genel bir etkileşimsizliğin ortaya çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır.

AYM de, E.2019/4, K.2021/78, 4/11/2021 sayılı kararında, benzer gerekçelerle 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasını iptal etmiştir.

AYM'nin anılan kararı ile 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin son fıkrasının iptal edilmesinin ardından soruna kalıcı bir çözüm için Ek 7 No.lu Protokol ve AİHM içtihatları ile AYM kararında öngörülen ölçütleri gözeten bir kanuni düzenleme yapılması gerekliliğinin ortaya çıktığı düşünülmektedir.

Yapılacak kanuni düzenleme ile öncelikle, aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları farklı boyutlarıyla yargılayan ceza ve vergi mahkemesi kararlarının birbiri arasında etkileşimin sağlanması gereken alanların netleştirilmesi uygun olacaktır. Bu çerçevede iki farklı yargılamada mahkemeler tarafından yargılanan ortak hususun, fiilin varlığının tespiti olması nedeniyle vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararları arasında fiilin varlığı ve yokluğunun tespiti noktasında etkileşimi sağlayacak bir kanuni düzenleme yapılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

Bunun yanı sıra kanaatimizce daha önemli olan husus, kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskine karşı dengeleyici mekanizmaların oluşturulmasıdır. Bu noktada aynı fiil dolayısıyla hem vergi kabahati nedeniyle idari para cezası hem de vergi kaçakçılığı suçundan dolayı hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasının *ne bis in idem* ilkesine aykırılık sonucunu doğurmayacağı dikkate alındığında bu yaptırımlardan birisinin kaldırılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu durumda öncelikle 213 sayılı Kanun'da öngörülen idari para cezası ile hürriyeti bağlayıcı cezaların miktarlarının azaltılması düşünülebileceği gibi söz konusu yaptırımları hafifletmeyi amaçlayan düzenlemelerin yapılması da *ne bis in idem ilkesine* uygunluk sağlanması açısından faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

AKKAYA Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 49, S. 1, 2000, ss. 85-96.

ASLANPINAR Yusuf Burak, **TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

BAHÇECİ Barış, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis In Idem İçtihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Türk Barolar Birliği Dergisi**, 136, 2018, ss. 141-166.

BAYKARA Bekir, **Teorik ve Pratik Yönleri ile Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, 1. Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.

BEYRİBEY Kurtuluş, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza Mahkemesi Kararlarının Vergi Yargısına Etkisi", **Danıştay Dergisi**, S. 141, 2016, ss. 41-66.

BİLİCİ Nurettin / BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Non Bis In Idem Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan (Editör Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu)**, 2014, ss. 49-72.

BİYAN Özgür, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyaı ile Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 145, 2016, ss. 100-107.

CANDAN Turgut, "**Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis In Idem Kuralı**"https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/ (Erişim Tarihi: 15.03.2022).

CANDAN Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

DİLEMRE ÖDEN Begüm, "Non Bis In Idem İlkesi Çerçevesinde 27/03/2019 Tarihli Türk Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi", **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1, 2020, ss. 2437-2454.

DOĞMUŞ Simay, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, (1) 1, 2020, ss. 61-121.

DONAY Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

GEÇER Ahmet Emrah, "Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (2), 2016, ss. 315-348.

GEÇER Ahmet Emrah, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Vergi Cezalarında "Non Bis In Idem" İlkesine İlişkin A ve B v. Norveç Kararının Türk Vergi Hukuku Uygulamalarına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 350, 2017, ss. 35-54.

İNCEOĞLU Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe, "Vergi Yaptırım Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15 (29), 2016, ss. 85-106.

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

NARTER Recep / SARICAOĞLU Ercan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima". **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, S. 1-2, 2013, ss. 73-99.

ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.

ÖZEN Mustafa, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.

ÖZEN Mustafa, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417.

RENÇBER Altan, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, 1. Baskı, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi, İstanbul, 2017.

SARICAOĞLU Ercan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, 1. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2017.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2017.

ŞİMŞEK Mehmet, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

TAŞDELEN Aziz, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, 1. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

TAŞTAN Mehmet, **Açıklamalı - İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 1. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2014.

TOSUN Ayşe Nil, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Kararı", **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7 (2), 2017, ss. 95-104.

YALTI Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis In Idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, 317, 2015, ss. 85-92.

YÜCE Mehmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.